



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 TRIBUTARIOS CORRIENTES Y DIFERIDOS
PARA LA VALUACIÓN DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)

AUTORES:

SORIA INTRIAGO, GABRIELA NICOLE
GALARZA GARCÍA, BRAULIO LUIS

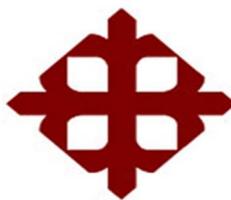
TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

TUTOR:

CPA. Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, Mgs.

Guayaquil, Ecuador

12 de septiembre del 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: **Soria Intriago Gabriela Nicole y Galarza García Braulio Luis**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: **Ingenieros en Contabilidad y Auditoría CPA.**

TUTOR

f. _____

CPA. Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, Mgs.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____

CPA. Laura Guadalupe, Vera Salas, Msc.

Guayaquil, a los 12 días del mes de septiembre 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, Soria Intriago, Gabriela Nicole y Galarza García, Braulio Luis

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación “**Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos para la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF)**” previa a la obtención del Título de: **Ingenieros 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 12 días del mes de septiembre del año 2017

LOS AUTORES

f. _____

Soria Intriago, Gabriela Nicole

f. _____

Galarza García, Braulio Luis



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, Soria Intriago, Gabriela Nicole y Galarza García, Braulio Luis, 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 tributarios corrientes y diferidos generados por la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF)”**, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 12 días del mes de septiembre del año 2017

LOS AUTORES

f. _____

Soria Intriago, Gabriela Nicole

f. _____

Galarza García, Braulio Luis

REPORTE URKUND

The screenshot displays the URKUND web application interface. The browser tabs include '503 Service Unavailable', 'URKUND - Log in', 'Inicio - URKUND', and 'D30302067 - Soria_Gabri...'. The address bar shows the URL: <https://secure.orkund.com/view/29915430-628787-760211#FY47DsJADETvkngE1v81V0EUKAKUgjQpEXdnlu2Txx577e/yOZbrTYZDZBAIgTOoQlyPjrFSdCd1JxQ6BhGoTN...>

The main content area is divided into two sections:

- Documento:** Soria Gabriela Y Galarza Braulio Final.docx (D30302067)
- Presentado:** 2017-08-31 01:55 (-05:00)
- Presentado por:** braulg_g10@hotmail.com
- Recibido:** raul.ortiz.donoso.ucsg@analysis.orkund.com
- Mensaje:** Tesis Gabriela Soria y Braulio Galarza [Mostrar el mensaje completo](#)
6% de estas 67 páginas, se componen de texto presente en 21 fuentes.

On the right side, there is a 'Lista de fuentes' (List of sources) table with the following entries:

Categoría	Enlace/nombre de archivo
>	DESARROLLO TESIS.docx
	Capítulo 2 ACTIVO PASIVO Y TRIMONIO Verito1ULTIMO MAQUETADO.docx
	http://documents.tips/documents/libro-nic-16.html
	http://repositorio.ulvr.edu.ec/bitstream/44000/1306/1/T-UJVR-1230.pdf
	Tesis Guerrero Joel y Karla Vásquez Final.docx
	http://www.espol.edu.ec/sites/default/files/archivos_transparencia/REGLAMENTO%...

The bottom of the interface features a toolbar with icons for zooming, printing, and navigation, along with a status bar showing '0 Advertencias', 'Reiniciar', 'Exportar', and 'Compartir'.

Link: <https://secure.orkund.com/view/29915430-628787->

[760211#FY47DsJADETvkngE1v81V0EUKAKUgjQpEXdnlu2Txx577e/yOZbrTYZDZBAIgTOoQlyPjrFSdCd1JxQ6BhGoTNJQp3aDNmOf0WFDSZAJE1gkLAvGj6yYlxHaRbsaNgecZzhHnCPOG5wHuBRpuDJX+lzlXOXJ/qTOUzeiwQoL6chAJrikChPT7liO7b1vr2197OtzU7YLiM5Q7dLWnjPi9wc=](https://secure.orkund.com/view/29915430-628787-760211#FY47DsJADETvkngE1v81V0EUKAKUgjQpEXdnlu2Txx577e/yOZbrTYZDZBAIgTOoQlyPjrFSdCd1JxQ6BhGoTNJQp3aDNmOf0WFDSZAJE1gkLAvGj6yYlxHaRbsaNgecZzhHnCPOG5wHuBRpuDJX+lzlXOXJ/qTOUzeiwQoL6chAJrikChPT7liO7b1vr2197OtzU7YLiM5Q7dLWnjPi9wc=)

TUTOR

f. _____

CPA. Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, Mgs.

AGRADECIMIENTO

Agradezco primero a Dios por permitirme haber culminado con esta tesis, por darme la sabiduría y fortaleza necesaria para poder realizarla.

Agradezco al Ing. Raúl Ortiz por su paciencia, ayuda y dirección que dio durante estos meses para poder culminar mi tesis y por todos sus consejos que fueron aplicados en el desarrollo de esta tesis.

A todas las personas que me brindaron apoyo durante este proceso del desarrollo de tesis, en especial a mi padre Nilo Soria por todo su tiempo invertido en mí, TE AMO.

Gabriela Nicole Soria Intriago.

AGRADECIMIENTO

Esta tesis se la agradezco a Dios que me dio las fuerzas, para seguir con este proyecto y la bendición de poder terminarla.

Agradezco a mi tutor de tesis Raúl Ortiz por el apoyo constante y la paciencia que tuvo para que podamos terminar la tesis

Braulio Luis Galarza García.

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mis padres Nilo Soria y Dianny Intriago, por haberme apoyado en toda mi carrera universitaria, por confiar en mí y porque siempre han estado a mi lado en todo momento.

Dedico también la realización de esta tesis a Braulio Galarza que a pesar de las adversidades siempre estuvo dispuesto para mí, por haber estado acompañándome en la mayor parte de mi vida universitaria y juntos en la realización de este último trabajo de investigación para culminar la universidad, por todas las malas noches dedicadas al trabajo y estudio, y porque siempre conté con su apoyo incondicional.

Gabriela Nicole Soria Intriago.

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mis padres Tania García y Daniel Galarza, por darme el apoyo y amor suficiente desde que solo fui un niño que iba a la escuela, hasta convertirme en un adulto que busco ser un profesional, siempre estuvieron para mí en todo, los amo

Dedico también la realización de esta tesis a Gabriela Soria, eres y siempre serás la persona más importante en mi vida, logramos superar muchas pruebas y dificultades durante tantos años y pudimos cumplir una de nuestras metas, todo el esfuerzo valió la pena.

.

Braulio Luis Galarza García.



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. _____

CPA. LAURA GUADALUPE VERA SALAS, MSC.

DIRECTORA DE LA CARRERA

f. _____

ING. FABIÁN ANDRÉS DELGADO LOOR, MBA.

COORDINADOR DE ÁREA

f. _____

CPA. JOSÉ ANTONIO RODRÍGUEZ SAMANIEGO, MSC.

OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

CALIFICACIÓN

f. _____

CPA. ORTIZ DONOSO, RAÚL GUILLERMO, MGS.

TUTOR

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCION	2
Formulación del problema	6
Antecedentes de la investigación	6
Contextualización del problema.....	9
1.3 Propósito de la Investigación	9
Objetivo general y específico.....	10
Objetivo general	10
Objetivos específicos	10
Preguntas de investigación.....	10
Limitaciones y delimitaciones.....	11
CAPÍTULO 1	12
MARCO TEÓRICO.....	12
1.1 Fundamentación teórica	12
NIC 16 Propiedades, planta y equipo.....	12
NIC 23 Costos por préstamos	13
NIC 36 Deterioro del valor de los activos.....	14
NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	15
NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.....	15
NIC 12 Impuesto a las ganancias	16
1.2 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y Reglamento para la aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RALORTI).....	16
1.3 Tratamiento tributario de Propiedades, planta y equipo según leyes tributarias de países vecinos.....	17
Deducción sobre impuesto a la renta por depreciación de una propiedad, planta y equipo.....	17
El impuesto a la renta (Ecuador):.....	18
El impuesto a la renta (Colombia):	18
Impuesto a la renta (Perú):	19
Deducción de un activo fijo (Ecuador, Perú y Colombia):	21
Deducción para el Impuesto a la Renta Depreciación por Obsolescencia.....	22
Vida útil y limitaciones	23
Utilidad o Pérdida en Venta de Activo Fijo.....	23
Intereses por adquisición de Activo Fijo.....	24

Fecha de Adquisición y Moneda Extranjera	25
Revalorización de Activo Fijo	26
1.4 Opiniones de investigadores	26
CAPITULO 2	28
METODOLOGÍA	28
2.1. Diseño de la Investigación	28
Investigación documental	28
Investigación Descriptiva.....	29
2.2. Alcance.....	29
2.3. Población.....	29
2.4. Muestra.....	30
2.5 Esquema de investigación	31
CAPITULO 3	32
RESULTADOS	32
CAPITULO 4	33
4.1 Costo de propiedades, planta y equipo.....	33
4.2 Medición Inicial	34
Base contable	35
Base Fiscal	36
Caso 1: Determinación de medición inicial de una maquinaria.....	37
Caso 2: Compra de maquinaria a crédito sin interés.....	38
Caso 3: Costos iniciales en una importación.....	41
4.3 Fecha de Transacción.....	44
Base contable	45
Base Fiscal	46
Caso 4: Fecha de adquisición de una importación de maquinaria.	47
Caso 5: Fecha de adquisición por compra de maquinaria.....	48
4.4 Moneda extranjera.....	48
Base contable	48
Base Fiscal	49
Caso 6: Adquisición de maquinaria en moneda extranjera.....	50
4.5 Costos Posteriores	51
Base contable	52
Base Fiscal	53
Caso 7: Mantenimiento y Reparaciones menores	53

Caso 8: Mantenimiento y Reparaciones mayores	54
Caso 9: Mejoras en una maquinaria	56
4.6 Intereses Capitalizables	58
Base contable	59
Base Fiscal	61
Caso 10: Costos por préstamo para la construcción de edificios.	61
4.7 Costo por desmantelamiento	65
Base contable	65
Base Fiscal	66
Caso 11: Costo por desmantelamiento de propiedades, planta y equipo.	67
Impuesto Diferido	69
Caso práctico 12: Impuesto diferido. Desmantelamiento	70
4.8 Vida útil.....	83
Base contable	83
Base Fiscal	83
4.9 Depreciación	85
Base contable	85
Base Fiscal	88
Caso 13: Depreciación de Maquinaria por método de línea recta	89
Caso 14: Depreciación de Maquinaria por método decreciente.....	91
Caso 15: Depreciación de Maquinaria por método de unidades producidas	92
Caso 16: Impuesto Diferido por depreciación acelerada de maquinaria.....	94
4.10 Revalorizaciones	105
Base contable	105
Base Fiscal	107
Caso 17: Modelo de Revaluación por incremento de valor del activo	108
Caso 18: Modelo de revaluación. Ajuste del gasto por depreciación y transferencia del superávit de revaluación	110
Caso 19: Modelo de revaluación. Pérdidas de valor	111
Caso 20: Impuesto diferido. Revalorización de edificio.....	113
4.11 Pérdida por deterioro.....	114
Base contable	115
Base fiscal	116
Caso Práctico 19: Pérdida por deterioro de maquinaria.....	117
Caso 20: Impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria	118

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	120
Conclusiones	120
Recomendaciones.....	122
REFERENCIAS	124

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Tabla de Fracción Básica - Ecuador	18
Tabla2 Rangos de Unidades de Valor Tributario en Colombia.....	19
Tabla 3 Esquema de la Investigación.....	31
Tabla 4: Medición inicial de activo	38
Tabla 5: Cálculo de interés implícito – Ejercicio medición inicial.....	39
Tabla 6: Tabla de amortización	39
Tabla 7: Libro diario – Ejercicio medición inicial.....	40
Tabla8 Costos iniciales de una Importación.....	43
Tabla 9: Asiento contable - Ejercicio adquisición de moneda extranjera	50
Tabla 10: Asiento de diario - Ejercicio mantenimiento y reparaciones menores	54
Tabla 11: Libro diario - Ejercicio mantenimiento y reparaciones mayores....	54
Tabla 12: Asiento de diario - Mantenimiento y reparaciones mayores.....	55
Tabla 13: Asiento de diario - Mantenimiento y reparaciones mayores.....	56
Tabla 14: Asiento de diario - Mantenimiento y reparaciones mayores.....	56
Tabla 15: Tabla de depreciación - Ejercicio mejoras en una maquinaria.....	57
Tabla 16: Asiento de diario - Ejercicio mejoras en una maquinaria	58
Tabla 17: Asiento de diario - Ejercicio mejoras en una maquinaria	58
Tabla 18: Tabla de amortización de intereses - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios	62
Tabla 19: Tabla de desembolsos - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios	63
Tabla 20: Asiento de diario - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios	63
Tabla 21: Asiento de diario - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios	64
Tabla 22: Tabla de intereses capitalizables - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios	64
Tabla 23: Asiento de diario - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios	65
Tabla 24: Asiento de diario - Ejercicio costo por desmantelamiento	68
Tabla 25: Asiento de diario - Ejercicio costo por desmantelamiento	68
Tabla 26: Calculo de intereses - Ejercicio costo por desmantelamiento.....	69
Tabla 27: Asiento de diario - Ejercicio costo por desmantelamiento	69
Tabla 28: Tabla de depreciación maquinaria - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento	71
Tabla 29: Tabla de depreciación instalaciones - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	72
Tabla 30: Tabla de depreciación desmantelamiento - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	72

Tabla 31: Tabla de depreciación maquinaria - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento base fiscal.....	73
Tabla 32: Tabla de depreciación instalaciones - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento base fiscal.....	73
Tabla 33: Tabla de diferencia temporaria 2015- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	74
Tabla 34: Asiento de diario - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	74
Tabla 35: Conciliación tributaria año 2015 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	75
Tabla 36: Tabla de diferencia temporaria 2016 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	76
Tabla 37: Tabla de diferencia temporaria 2017- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	77
Tabla 38: Tabla de diferencia temporaria 2018- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	78
Tabla 39: Tabla de diferencia temporaria 2019- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	79
Tabla 40: Conciliación tributaria año 2016 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	80
Tabla 41: Conciliación tributaria año 2017 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	80
Tabla 42: Conciliación tributaria año 2018 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	80
Tabla 43: Conciliación tributaria año 2019 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	81
Tabla 44: Comparativo de la utilidad Neta aplicando los impuestos diferidos - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.....	82
Tabla 45: Porcentajes de depreciación y años de vida útil.....	84
Tabla 46: Tabla de depreciación - Ejercicio de depreciación método de línea recta.....	90
Tabla 47: Asiento de diario - Ejercicio de depreciación método de línea recta.....	90
Tabla 48: Tabla de depreciación - Ejercicio de depreciación método decreciente.....	91
Tabla 49: Asiento de diario - Ejercicio de depreciación método decreciente.....	92
Tabla 50: Tabla de depreciación - Ejercicio de depreciación método de unidades producidas.....	93
Tabla 51: Tabla de amortización - Ejercicio de depreciación método de unidades producidas.....	94
Tabla 52: Asiento de diario - Ejercicio de depreciación método de unidades producidas.....	94
Tabla 53: Tabla de depreciación - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.....	95
Tabla 54: Tabla de depreciación - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada base fiscal.....	96

Tabla 55: Tabla de diferencia temporaria año 2016- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	97
Tabla 56: Asiento de diario - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	97
Tabla 57: Conciliación tributaria año 2016 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	98
Tabla 58: Tabla de diferencia temporaria año 2017- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	98
Tabla 59: Tabla de diferencia temporaria año 2018- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	98
Tabla 60: Tabla de diferencia temporaria año 2019- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	99
Tabla 61: Tabla de diferencia temporaria año 2020- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	99
Tabla 62: Tabla de diferencia temporaria año 2021- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	100
Tabla 63: Tabla de diferencia temporaria año 2022- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	100
Tabla 64: Tabla de diferencia temporaria año 2023- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	101
Tabla 65: Conciliación tributaria año 2017 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	101
Tabla 66: Conciliación tributaria año 2018 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	102
Tabla 67: Conciliación tributaria año 2019 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	102
Tabla 68: Conciliación tributaria año 2020 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	102
Tabla 69: Conciliación tributaria año 2021 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	103
Tabla 70: Conciliación tributaria año 2022 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	103
Tabla 71: Conciliación tributaria año 2023 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.	103
Tabla 72: Comparativo de la utilidad Neta aplicando los impuestos diferidos	104
Tabla 73: Asiento de diario - Ejercicio revaluación por incremento de valor del activo.....	108
Tabla 74: Cálculo del revaluó - Ejercicio revaluación por incremento de valor del activo.....	109
Tabla 75: Asiento de diario - Ejercicio revaluación por incremento de valor del activo.....	110
Tabla 76: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Ajuste del gasto por depreciación y transferencia del superávit de revaluación.....	110
Tabla 77: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Ajuste del gasto por depreciación y transferencia del superávit de revaluación.....	111

Tabla 78: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Pérdida de valor	112
Tabla 79: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Pérdida de valor	112
Tabla 80: Cálculo del revaluó - Ejercicio de revaluación. Pérdida de valor	113
Tabla 81: Tabla de diferencia temporaria - Ejercicio impuesto diferido. Revalorización de edificio	113
Tabla 82: Asiento de diario - Ejercicio impuesto diferido. Revalorización de edificio	114
Tabla 83: Conciliación tributaria - Ejercicio impuesto diferido. Revalorización de edificio.....	114
Tabla 84: Determinación de importe recuperable - Pérdida por deterioro..	115
Tabla 85: Calculo valor neto en libros - Ejercicio de Pérdida por deterioro de maquinaria.....	117
Tabla 86: Calculo valor razonable neto - Ejercicio de Pérdida por deterioro de maquinaria	117
Tabla 87: Asiento de diario - Ejercicio de Pérdida por deterioro de maquinaria.....	118
Tabla 88: Tabla de diferencia temporaria - Ejercicio impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria.....	119
Tabla 89: Asiento de diario - Ejercicio impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria	119
Tabla 90: Conciliación tributaria año 2017 - Ejercicio impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria.....	119

RESUMEN

Esta investigación se generó debido a que los profesionales responsables de la preparación de la información financiera tienen dificultades en valorar apropiadamente las propiedades, planta y equipo. Esta investigación ha sido dispuesta en 4 capítulos, en el cual en el primer capítulo se describe la situación problemática que desemboca en el objetivo general que es el análisis de los efectos tributarios para la valuación del rubro propiedades, planta y equipo según las Normas Internacionales de Información financiera.

En el segundo capítulo se realiza una introducción a las NIC relacionadas a la valuación de propiedad planta y equipo, entre las cuales tenemos: NIC 16 Propiedades, planta y equipo, NIC 23 Costos por préstamos, NIC 36 Deterioro por el valor de los activos, NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, NIC 12 Impuestos a las ganancias.

En el tercer capítulo se define el tipo de investigación realizada, que se define como una investigación descriptiva y documental, debido a que se consulta las leyes tributarias vigentes en el Ecuador y las Normas Internacionales de Información Financiera.

En el capítulo cuatro se analiza los factores que deben ser tomados en cuenta para la valuación de propiedades, planta y equipo tales como: Costo de propiedades, planta y equipo, medición inicial, fecha de transacción, moneda extranjera, costos posteriores, intereses capitalizables, costos por desmantelamiento, vida útil, depreciación, revalorización y pérdida por deterioro.

Cabe mencionar que en el capítulo cuatro se presentan casos prácticos de acuerdo a la base contable señalada en las normas internacionales de información financiera NIIF, también se presentan casos con el enfoque de la base fiscal en los que se presentan como es el adecuado registro del impuesto diferido en el caso que se amerite registrarlo.

Palabras claves: Propiedades, planta y equipo - Impuesto diferido -
Base contable - Base Fiscal

INTRODUCCION

El rubro de propiedades, planta y equipo representa una de las partidas con mayor relevancia en los estados financieros de una entidad, dicho rubro se encuentra comprendido por activos con características productivas utilizadas en el desarrollo de las actividades económicas.

Teniendo como resultado una aportación directa en la generación tanto de flujos de efectivo como de las utilidades. Con base en lo expuesto, es muy importante para los usuarios de la información financiera tener el conocimiento sobre la evolución y la inversión en el rubro de propiedades, planta y equipo con la finalidad de tomar decisiones.

El manejo contable de la partida de propiedades, planta y equipo se basa en conocer los criterios técnicos que se detallan en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 "*Propiedades, planta y equipo*" y en la aplicación de las bases de medición tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior a fin de presentar información financiera razonable.

El rubro de propiedad, planta y equipo puede definirse como activos tangibles, es decir trasladarse de un lugar a otro, mismos que son utilizados en la producción de bienes o prestación de servicios.

El valor con el que debe registrarse inicialmente el activo es su costo de adquisición, posterior a ello puede ser mantenido en su costo de adquisición o en su valor revaluado, menos la depreciación acumulada y el deterioro acumulado atribuible a dicho activo.

El costo de los activos comprendidos en el rubro de propiedades, planta y equipo se refiere al monto pagado y pactado por la adquisición de ese activo, es decir, al monto que se refleja en la factura más todos aquellos desembolsos que se haya realizado para que el activo comience con su operación.

Adicionalmente, debido al desgaste o uso del activo, la norma contable establece que la depreciación es una distribución sistemática del costo de un

activo del rubro de propiedades, planta y equipo durante su vida útil, es decir por el periodo en el cual el activo es capaz de generar beneficios económicos futuros a una entidad; así mismo la vida útil de un activo se puede determinar según las unidades de producción que se genere al momento de estar en funcionamiento el activo en cuestión.

Es preciso señalar, que para la determinación correcta de la vida útil de los activos se debe considerar parámetros como el desgaste, la obsolescencia por nuevas tecnologías y cualquier otra limitación que impida que el activo tenga una durabilidad.

Respecto al registro contable por el gasto de depreciación se afectará a resultados. Es preciso señalar que, el gasto de depreciación se encuentra estipulado en la normativa tributaria por porcentajes máximos y según el rubro del activo como vehículos, muebles y enseres, equipos de oficina, equipos de computación, entre otros. Adicionalmente, el gasto de depreciación se analizará para la determinación de gastos deducibles y no deducibles para efectos de Conciliación Tributaria.

El valor en libros de un activo comprendido en el rubro de Propiedad, planta y equipo podrá ser medido de manera posterior al valor revaluado según el "*modelo de revaluación*" estipulado en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16, al momento de que la entidad reconozca el monto del revalúo como parte del costo del activo también dicho monto estará sujeto a depreciación, por ende, el gasto de depreciación por el revalúo según normativa tributaria se considerará como no deducible para efectos de Conciliación Tributaria.

Adicionalmente, debido a que el gasto de depreciación por revalúo será siempre no deducible generará un pasivo por impuesto diferido, el mismo que no se encuentra estipulado dentro de los activos por impuestos diferidos reconocidos y aceptados por normativa tributaria.

Es importante señalar, que el impuesto a las ganancias se genera por la aplicación técnica contable establecida por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC), la misma que difiere de las leyes tributarias.

No obstante, no solo se podrá reconocer la plusvalía que tengan los activos de propiedades, planta y equipo, sino que podrán determinar el deterioro del valor de dichos activos según con lo estipulado en la NIC 36 "*Deterioro del valor de los activos*". El deterioro del valor de los activos se puede definir como la disminución de flujos de efectivo que un activo puede llegar a causar al momento de sufrir eventos internos o externos que interrumpen la operación normal del activo.

Así mismo, existen erogaciones (desembolsos de dinero) que según la norma contable deberán formar parte del costo del activo debido a que cumple con las condiciones para ser registrado contablemente en el rubro de propiedades, planta y equipo como son los costos por desmantelamiento y retiro del activo, así como cualquier erogación que realice la entidad para rehabilitar el lugar sobre el que se asentará, los mismos serán cuantificados sumando el monto estimados de los costos en los cuales la entidad deberá incurrir para retirar el activo que ha llegado a la final de su vida útil.

Con base en lo establecido NIC 37 "*Provisiones, Pasivos Contingentes, Activos Contingentes*" dicha obligación debe ser reconocida como una provisión en los estados financieros siempre y cuando cumpla con las tres condiciones establecidas en dicha norma.

De acuerdo a los costos por desmantelamiento soportados mediante el contrato, dichos costos deberán reconocerse a valor presente para realizar el registro contable de dicha provisión (Costo del activo – Desmantelamiento contrapartida provisión por desmantelamiento), mismo rubro que será considerado como parte del costo del activo a ser depreciado; sin embargo, el monto restante pertenece al gasto financiero que se genera al momento de aproximar el costo por desmantelamiento al valor presente, el mismo que se ajustará contra la provisión por desmantelamiento.

Cabe señalar, que el valor activo de desmantelamiento se considera un gasto no deducible siempre que se registre un activo por concepto de impuesto diferido dispuesto a ser utilizado cuando ocurra un desmantelamiento o se produzca una obligación contractual.

Con base en lo expuesto, la norma tributaria no contempla el gasto financiero que se genera al momento de traer a valor presente el costo por desmantelamiento pactado transcurrido en el tiempo acordado en el contrato; sin embargo, se debería generar un activo por impuesto diferido ya que, dicho gasto forma parte de la provisión por desmantelamiento.

Además, se puede considerar como parte del costo de los activos de propiedad, planta y equipo, los gastos financieros producto del financiamiento ya sea para adquisición, construcción de dicho activo según lo indica la NIC 23 "*Costos por préstamos*". Cabe mencionar, que se podrá capitalizar los costos asociados hasta que el activo se encuentre en las condiciones idóneas para operar y tenga la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

En conclusión, debido a las distintas disposiciones tanto de la norma contable como de la norma tributaria se procederá a realizar un análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos producto de la valuación de los activos de propiedad, planta y equipo según la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF).

Formulación del problema

Antecedentes de la investigación

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) surgen a nivel mundial, mostrando un enfoque globalizado sobre los parámetros de contabilización que distintos países han adoptado con la finalidad de reconocer y reportar de manera idónea las transacciones económicas que poseen un gran impacto en la presentación razonable de los estados financieros.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) fueron publicadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, siglas en inglés). En Ecuador, el organismo de control que regula las compañías es la Superintendencia de Compañías y mediante Registro Oficial No.348 del 4 de septiembre de 2006 publicó la Resolución No.06.Q.ICI.004 donde dispuso la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la obligación que tienen las compañías para el debido registro y presentación de los estados financieros.

Así mismo, en el Registro Oficial No.498 del 31 de diciembre de 2008, la Superintendencia de Compañías dispuso un cronograma para la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) donde se establecieron tres grupos: el primero incluyó a las compañías de auditoría externa y las reguladas por la Ley de Mercado de Valores, las que debieron adoptar el 1 de enero del 2010.

A partir de 1 enero del 2011, las compañías tenedoras de acciones o holding así como aquellas que tuvieron más de cuatro millones de dólares en sus activos al 31 de diciembre del 2007; y al 1 enero del 2012 el resto de las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías.

De lo señalado anteriormente, las empresas ecuatorianas debieron adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera con la finalidad de presentar razonablemente sus estados financieros. Uno de los rubros de mayor impacto en los Estados Financieros es el de propiedad, planta y equipo

debido a su uso indispensable en el proceso productivo y administrativo de las compañías.

Adicionalmente, la valuación de propiedad, planta y equipo deberá realizarse con base en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16, por lo que, es importante el estudio de los elementos que intervienen en dicha norma como: la medición inicial y posterior; estimación de la vida útil, método de depreciación, determinación del costo e importes atribuibles al mismo como los costos de instalación y montaje, costos de entrega inicial, costos de comprobación (muestras) que el activo funciona correctamente, entre otros.

Es preciso mencionar, que si bien la valuación de propiedad, planta y equipo se realiza con base en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16, también existen normas contables relacionadas con la misma como: NIC 37 "*Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes*" ya que de acuerdo a la obligación que se adquiera por concepto de desmantelamiento o retiro del activo de propiedades, planta y equipo deberá reconocerse la provisión de acuerdo a los lineamientos de dicha norma; y finalmente, los gastos financieros producto de financiamientos para la adquisición del activo que podrán formar parte del costo del mismo según la NIC 23 "*Costos por préstamos*".

Con base en lo expuesto, las compañías adoptan políticas contables para el registro, presentación y revelación adecuada del rubro propiedades, planta y equipo, así como también para otros rubros de los estados financieros. Cabe precisar, que las políticas contables son analizadas y aprobadas por la gerencia de las compañías con la finalidad de considerar las afectaciones que puedan surgir en el flujo operativo de la compañía.

Sin embargo, en muchas de las ocasiones la gerencia al momento de analizar las políticas contables se basa en la normativa contable sin considerar los efectos impositivos al cierre del ejercicio económico. Los lineamientos impositivos se encuentran regulados en la normativa tributaria, que se creó con la finalidad de que los ciudadanos contribuyan de manera

equitativa según los recursos que posean, así como también para establecer principios que ayuden a la eficiente recaudación tributaria.

Es preciso señalar que la normativa tributaria respecto al manejo de la contabilidad establece principios generales tal como se dispone en el Art.20 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI):

Se debe llevar la contabilidad a través del sistema de partida doble, en lenguaje castellano y escrito en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo. (Art. 20)

En concordancia con el Art.39 del Reglamento para la Aplicación de Régimen Tributario Interno, se menciona en su tercer y cuarto inciso que:

En cuanto a la contabilidad deberá ser llevada a través del sistema de partida doble, descrito en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos. En el caso de sociedades donde su organismo de control no haya emitido disposiciones al respecto, deberá llevarse la contabilidad sujeta a disposiciones y condiciones el Servicio de Rentas Internas haya dispuesto mediante resolución. (Art. 39)

De acuerdo a la valuación de la propiedad planta y equipo, la normativa establece depreciaciones sobre los activos fijos aplicables según la naturaleza del mismo, considerando el tiempo vida útil y su técnica contable.

El Servicio de Rentas Internas referente al “Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” señala:

Los porcentajes máximos de depreciación de acuerdo según el tipo de elementos como inmuebles, instalaciones, maquinarias, equipos y muebles, vehículos, equipos de transporte y equipo camionero móvil y equipos de computación” (Art. 28 literal 6).

Si los porcentajes máximos dispuestos superan el cálculo del activo según su naturaleza, serán estos los valores aplicables al tiempo de vida útil y/o técnica contable.

En este sentido, la finalidad del trabajo investigativo es analizar el proceso de selección de políticas contables y su debida aplicación, presentación y revelación, que deben ser adoptadas por las compañías y así, también estudiar sobre los efectos tributarios que esta adopción deriva generándose un problema para los profesionales en la preparación de la información financiera, por cuanto, en muchas de las ocasiones se producen dudas sobre el adecuado manejo contable y tributario.

Contextualización del problema.

¿Cómo determinar y contabilizar los impactos tributarios producidos por la política de valuación de las propiedades, planta y equipo, seleccionada de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?

1.3 Propósito de la Investigación

El propósito de la investigación es demostrar el correcto registro contable de los activos comprendidos en el rubro propiedades, planta y equipo, así como también realizar el respectivo estudio sobre los elementos que intervienen en la valuación de propiedades, planta y equipo, como son el costo inicial, el costo posterior, la depreciación, deterioro del valor.

Mientras las normas contables tienen el propósito de presentar la situación financiera y el resultado de operaciones de una entidad de forma razonable, la normativa tributaria tiene el propósito de recaudar tributos para la operación del Estado. Estos dos fines, diferentes entre sí, originan diferencias en el tratamiento de los elementos que intervienen en la valuación de las propiedades, planta y equipo, provocando efectos tributarios tanto en el periodo corriente como en los periodos futuros.

Esta situación hace imprescindible el presente trabajo de investigación, el que consiste en efectuar un análisis de las diferencias existente entre estos dos conjuntos de normas, con el propósito de determinar los impactos tributarios y su correcta contabilización.

Es preciso mencionar, que el trabajo investigativo es de gran aporte para los responsables de la preparación de los estados financieros, resolviendo las dudas que se presente al momento del registro contable producto de la valuación de propiedades, planta y equipo, así como también en el momento de seleccionar la adecuada política contable para este rubro mencionado, ya que esta investigación determinará los efectos tributarios en los impuestos corrientes y diferidos que afectarían a los resultados de operaciones y a los otros resultados integrales al final del ejercicio económico.

Objetivo general y específico

Objetivo general

Analizar los efectos tributarios corrientes y diferidos generados por la valuación de propiedades, planta y equipo según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Objetivos específicos

- Describir el marco teórico sobre los efectos tributarios corrientes y diferidos generados por la valuación de propiedades, planta y equipo según las NIIF; e identificar investigaciones previas sobre el tema.
- Determinar la metodología a ser aplicada en el tema de investigación.
- Estudiar y explicar los efectos tributarios corrientes y diferidos de la valuación de propiedad, planta y equipo según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Preguntas de investigación

- ¿Cuáles son los elementos que constituyen el costo de las propiedades planta y equipo?

- ¿Cuál es el adecuado tratamiento contable y tributario respecto a la capitalización de intereses?
- ¿En qué situaciones una compañía puede incluir gastos financieros como parte del costo de propiedades, planta y equipo?
- ¿Cómo debería ser el tratamiento contable y tributario respecto a la provisión por desmantelamiento?
- ¿Cómo debería medirse la vida útil de los activos comprendidos en el rubro de propiedades, planta y equipo?
- ¿Cuáles son los parámetros contables y tributarios por el gasto de depreciación de los activos comprendidos en el rubro de propiedades, planta y equipo?
- ¿Cuáles son los efectos tributarios corrientes y diferidos de la valuación de propiedades, planta y equipo según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?
- ¿Cuáles son las causas para que se genere una pérdida por deterioro en el rubro de propiedades, planta y equipo?

Limitaciones y delimitaciones

Este trabajo de investigación está delimitado por un análisis comparativo de las normas internacionales de información financiera existente para la contabilización de las propiedades, planta y equipo versus el contenido de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el Ecuador, en lo que respecta a este rubro de los estados financieros, con el propósito de identificar los efectos tributarios corrientes y diferidos generados por la valuación de PPE según las NIIF

CAPÍTULO 1

MARCO TEÓRICO

1.1 Fundamentación teórica

La fundamentación teórica de la presente investigación la constituye las Normas Internacionales de Información Financiera y las leyes tributarias de la República del Ecuador.

Las siguientes normas tienen relación con el registro, presentación y revelación adecuada del rubro propiedades, planta y equipo:

- NIC 16 “Propiedades, planta y equipo
- NIC 23 “Costos por prestamos”
- NIC 36 “Deterioro del valor de los activos”
- NIC 37 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”
- NIC 21 “Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera”
- NIC 12 “Impuesto a las ganancias”

Por otro lado, los siguientes instrumentos legales contienen artículos que reglamentan el registro de los elementos que conforman el rubro de propiedades, planta y equipo, desde el punto de vista tributario:

- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LRTI)
- Reglamento para la aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LRTI)

NIC 16 Propiedades, planta y equipo

La normativa presente tiene por objeto establecer los tratamientos contables para las propiedades planta y equipo a fin de que los usuarios de la información financiera conozcan sobre la inversión realizada sobre los activos y los cambios producidos en los mismos.

Cuando se realiza el reconocimiento contable a las propiedades, planta y equipo, se enfrenta a varios inconvenientes referente a la contabilización de

activos, determinación del importe en libros, cargos de depreciación y pérdidas por deterioro.

Las propiedades, planta y equipo al momento de tener un reconocimiento contable enfrentan varios inconvenientes tales como el registro de los activos, la determinación del valor en libros, las depreciaciones y el deterioro que serán considerados como propiedades, planta y equipo.

Las propiedades, planta y equipo se definen como activos que una entidad tiene para ser utilizadas en la producción, activos para ser arrendados o ser utilizados por la administración por más de un periodo de tiempo. Analizando las NIC 16 cabe destacar que dentro de esta norma no se considerarlos activos biológicos que tengan relación con la actividad agrícola o derechos minerales(Leza Escriña & Asociados, 2014). En este sentido, la norma de contabilidad abarca lineamientos para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, los mismos que se detallan a continuación:

- Reconocimiento: costos iniciales y costos posteriores
- Componentes y medición del costo:
- Medición posterior: modelo del costo y modelo de revaluación
- Depreciación y deterioro del valor
- Bajas en cuentas
- Información a revelar

NIC 23 Costos por préstamos

El objetivo de esta norma es establecer los tratamientos contables de los costos por intereses y por préstamos relacionados con la producción, adquisición y construcción de activos (Norma Internacional de Contabilidad 23 , pág. 1). Los otros costos por préstamos se reconocerán en el gasto. Cabe mencionar, que el término costos de préstamos se refiere a los cargos por intereses y cualquier otro costo atribuible al activo y que estén relacionados con las obligaciones producto de fondos que les ha sido otorgado en calidad de préstamo.

La norma establece puntos importantes a considerar en el tema de investigación como:

- Costos por préstamos sujetos de capitalización
- Mayor importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable,
- Inicio, suspensión y fin de la capitalización.

NIC 36 Deterioro del valor de los activos

De acuerdo a la NIC 36, párrafo 1 señala que:

El objetivo de esta norma es determinar el adecuado registro por parte de las entidades de que los activos que estén contabilizados por un importe no superen al importe recuperable. Un activo solamente estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando el valor del activo registrado exceda el importe que se podría recuperar por la utilización o venta del activo. La norma establece lineamientos para la valuación de los activos debido a que podrían sufrir deterioros por causas internas o externas. (párrafo 1)

En este sentido, si el activo se ha deteriorado la norma dispone que se reconozca una pérdida por el deterioro del valor del activo; así mismo, en el caso de ser necesario se reversará la pérdida por deterioro del valor cuando corresponda. La pérdida por deterioro es la disminución de la capacidad de generación de flujos de efectivo que un activo podría sufrir por causas internas o externas que impiden el desarrollo productivo de dicho activo.

Con base en lo expuesto, la norma abarca los siguientes puntos:

- Indicadores de deterioro de fuente interna y externa.
- Medición del importe recuperable.
- Valor razonable menos los costos de disposición.
- valor en uso, reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor.
- Una reversión por la pérdida por deterioro del valor.

NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

La finalidad de esta norma es asegurar a los profesionales los lineamientos adecuados para la medición y reconocimiento de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Aleix (2013) señaló: “El término provisión se define como un pasivo en el que hay incertidumbre de su cuantía o su vencimiento”.(pág. 193)Sin embargo, es preciso recalcar, que un pasivo es una obligación presente, que surge de un suceso pasado y en el cual existirá un desembolso en el futuro.

La norma abarca escenarios en los que es indispensable que se realice una provisión, entre el que se encuentra el “desmantelamiento”. En la fecha de adquisición de un bien de propiedades, planta y equipo, se debe tener en cuenta la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas por la entidad, derivadas del desmantelamiento o retiro del mencionado activo, tales como los costos de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta (Norma Internacional de Contabilidad 37 , 2014).

La NIC 37 abarca también:

- El reconocimiento de pasivos y activos contingentes.
- La medición (mejor estimación, riesgo e incertidumbres, valor presente, sucesos futuros, disposiciones esperadas de activos).
- Cambio en el importe de las provisiones, aplicación de las provisiones.

NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.

La finalidad de esta norma es que las empresas que realicen transacciones en moneda extranjera y que tengan uno o varios negocios en el extranjero puedan convertir sus estados financieros en la moneda de presentación escogida. La norma permite que la entidad pueda presentar sus estados financieros en cualquier otra moneda de otro país.

En algunos casos, hay entidades que son relacionadas de empresas del exterior la cual ejercen autoridad o influencia significativa y deben por ende enviar mensualmente sus estados financieros convertidos a la moneda extranjera que se requiera.

Para propósitos de esta norma se define lo que es moneda funcional que es aquella que se encuentra en el entorno económico principal donde la entidad opera y que normalmente se genera efectivo.

NIC 12 Impuesto a las ganancias

De acuerdo al párrafo 1 de la NIC 12 señala que:

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

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

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

Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa (párrafo 1)

1.2 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y Reglamento para la aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RALORTI)

La Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para la aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, mencionan varios aspectos que involucran al rubro de propiedades, planta y equipo, como los siguientes:

- Depreciación y vida Útil (Art.10 numeral 7 LORTI - Art.28, numeral 6 RALORTI)
- Amortización (Art. 12 LORTI - Art.28, numeral 7 RALORTI)
- Superávit por revalorización (Disposiciones transitorias, séptima)
- Impuestos diferidos (Artículo agregado LORTI - Art. numeral 1-6 RALORTI)
- Perdidas por enajenación directa o indirecta de activos fijos (Art. 11 LORTI)
- Utilidad en Transferencia de Activos Fijos (Art. 26 LORTI)
- Arrendadoras Mercantiles (Art. 41, literal b LORTI)
- Perdida por venta de Activo Fijo (Art. 29, numeral 6 y 7 RALORTI)
- Inversión por adquisición de activo Fijo (Art. 19, a RALORTI)
- Traspasos de Activo fijo (Art. 30, RALORTI)
- Ajuste de activos Fijos (Art. 9, RALORTI)

1.3 Tratamiento tributario de Propiedades, planta y equipo según leyes tributarias de países vecinos.

En este punto se analizarán las leyes tributarias de Ecuador, Perú y Colombia para en base a ellas realizar un análisis comparativo en cuanto al tratamiento tributario que se le da a los elementos que integran el rubro de propiedad, planta y equipo.

Deducción sobre impuesto a la renta por depreciación de una propiedad, planta y equipo

Antes de analizar las deducciones sobre el impuesto a la renta que se realizan en Ecuador, Perú y Colombia, es conveniente definir que es el impuesto a la renta, sus formas de cálculo y su tasa asignada por ley.

El impuesto a la renta (Ecuador):

Es el impuesto que se aplica sobre todas las rentas comprendidas entre el 1 de enero al 31 de diciembre, que obtengan las personas naturales, sociedades y sucesiones indivisas.

Este impuesto se calcula sobre la totalidad de sus ingresos, menos devoluciones, descuentos, costos, gastos, deducciones. Es del 22% para las sociedades y para las personas naturales y sucesiones indivisas aplica la siguiente tabla:

Tabla 1 Tabla de Fracción Básica - Ecuador

Año 2017 - En dólares			
Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Impuesto Fracción Excedente
0	11.290	0	0%
11.290	14.390	0	5%
14.390	17.990	155	10%
17.990	21.600	515	12%
21.600	43.190	948	15%
43.190	64.770	4.187	20%
64.770	86.370	8.503	25%
86.370	115.140	13.903	30%
115.140	En adelante	22.534	35%

Fuente: Portal Sistema de Rentas Interna, 2017 - Ecuador

El impuesto a la renta (Colombia):

Este impuesto aplica para todos los contribuyentes que pertenezcan al régimen ordinario (Personas naturales, sociedades, entidades nacionales, y otros contribuyentes) o al régimen especial (Corporaciones fundaciones y asociaciones sin fines de lucro destinadas a salud, cultura deporte, educación, ecología investigación científica entre otros, así como también las personas jurídicas sin fines de lucro realicen actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren vigiladas por la Superintendencia Bancaria, también para aplica las Asociaciones gremiales y cooperativas.

La tarifa de impuesto a la renta para el régimen especial es del 20% y para las personas naturales (régimen ordinario).

A continuación se muestra tabla donde se detallan rangos en UVT para conocer el porcentaje en tarifa marginal de las personas naturales, al respecto Vargas (2017), en publicación a través de la página web, relacionada a los tributos en Colombia, define:

La **Unidad de Valor Tributario «UVT»** es una unidad de medida de valor que representa los valores tributarios que se encontraban anteriormente expresados en pesos. La finalidad es estandarizar y homogeneizar los distintos valores tributarios (p. 1).

Según el mismo autor, la Unidad de Valor Tributario es reajustada de forma anual, y para lo cual se toma en cuenta el índice de precios al consumidor para ingresos medios. Este índice se aplica considerando el periodo comprendido entre el 1 de octubre del año inmediatamente anterior al gravable y la misma fecha del año anterior a este.

Tabla2 Rangos de Unidades de Valor Tributario en Colombia

Rangos en UVT		Tarifa marginal	Impuestos
Desde	Hasta		
>0	1.090	0%	0
> 1.090	1.700	19%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.090 UVT)*19%
>1.700	4.100	28%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.700 UVT)*28% más 116 UVT
>4.100	En adelante	33%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 4.100 UVT)*33% más 788 UVT

Impuesto a la renta (Perú):

Para el cálculo del impuesto a la renta de Perú de acuerdo a una información publicada a través de la web por Deperu.com (2017), se tiene que tener en consideración 5 categorías entendiéndose como tales las siguientes:

- **Primera categoría:** las rentas reales (en efectivo o en especie) del arrendamiento o sub - arrendamiento, el valor de las mejoras, provenientes de los predios rústicos y urbanos o de bienes muebles.
- **Segunda categoría:** intereses por colocación de capitales, regalías, patentes, rentas vitalicias, derechos de llave y otros.
- **Tercera categoría:** en general, las derivadas de actividades comerciales, industriales, servicios o negocios.
- **Cuarta categoría:** las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio.
- **Quinta categoría:** las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia.

Según información publicada a través de la web por Deperu.com (2017) respecto a las tarifas para el impuesto a la renta en Perú, se establecen las siguientes:

- Para la primera categoría se deduce de la renta bruta el 20% y sobre la renta neta se calcula el 6.25%
- La segunda categoría después de haber deducido a los ingresos netos anuales, costos y gastos en todo el periodo se aplica una tarifa del 30%

Los contribuyentes domiciliados que realizan actividades (comerciales, industriales, etc.) consideradas como de la tercera categoría en base a ley peruana, se aplica una tasa del 27% sobre la renta imponible.

- Personas naturales y empresas que no están domiciliadas obtienen rentas de fuentes peruanas se le calcula el 30%.
- Respecto a las Tercera, Cuarta y Quinta Categoría para el cálculo del Impuesto a la Renta en Perú, se detalla lo siguiente:

Tercera categoría: Es para empresas y negocios. El Impuesto a la Renta impone todos los ingresos que obtienen las personas

y empresas que desarrollan actividades empresariales. Durante el año se realizan 12 pagos a cuenta mensuales, donde el pago no puede ser menor al 1.5% de los ingresos netos.

Cuarta categoría: Existe la obligación de pagar el impuesto cuando el honorario se cobra. Se producen por los ingresos que perciben las personas por su trabajo independiente, las dietas de directores de empresas, regidores municipales, consejeros regionales y las retribuciones de los trabajadores del estado.

Quinta categoría: El empleador a través de una planilla efectúa al trabajador dependiente, de una entidad o empresa, una retención mensual del impuesto a la renta.

Deducción de un activo fijo (Ecuador, Perú y Colombia):

Ecuador

Sera deducible para el pago de impuesto a la renta de acuerdo a la ley tributaria ecuatoriana la depreciación y amortizaciones de acuerdo al tipo de bien que sea, vida útil, técnica contable utilizada, obsolescencia entre otros (La adquisición de equipos tecnológicos, maquinarias para implementación de producción más limpia o energía de fuente renovable será 100% deducible.

Colombia

De acuerdo a la ley para pago de impuesto a la renta de Colombia si es deducible la depreciación de activo fijo.

Perú

De acuerdo al tribunal fiscal de Perú establece en la LIR (Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta) que para efectos del pago del impuesto a la renta si es deducible la depreciación de un activo fijo, A excepción de los activos que fueron totalmente depreciados o amortizados fiscalmente no podrán ser objeto de nueva deducción por depreciación o amortización.

En base la investigación realizada, cada país tiene su tarifa para aplicar el impuesto a la renta, y se acogen a la ley tributaria que rige en cada uno

para efectos de este cálculo, tanto en Ecuador como Perú y Colombia es deducible la depreciación de activo fijo.

Deducción para el Impuesto a la Renta Depreciación por Obsolescencia

Para abordar este subtema se dará una definición de que es obsolescencia por depreciación: esto se da como consecuencia del progreso de la tecnología, y maquinas que las entidades adquieren completamente nuevas, y cuando empiezan a operar ya están compitiendo con nuevas máquinas que salen en el mercado con una tecnología más avanzada y una mayor capacidad de productividad.

De acuerdo a las leyes tributarias de los 3 países, le dan un tratamiento a la depreciación por obsolescencia de la siguiente forma:

Ecuador.

La depreciación y la amortización, de acuerdo al tipo de bien, a la duración de vida útil del mismo, su técnica contable, así como también por obsolescencia serán deducibles para el pago del impuesto a la renta en conformidad a lo que indica la ley orgánica del régimen tributario interno.

Colombia.

De acuerdo a la ley tributaria colombiana indica que para que se pueda aplicar esta deducción para el impuesto a la renta primero el bien tiene que haber sido utilizado en la actividad productora de renta, que haya prestado un uso dentro del negocio.

Perú.

En el SUNAT (La superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración tributaria) establece que se dictara normas para el control y registro contable para los activos que fueron dados de baja, y los mismos deben tener un informe técnico por un profesional, si será deducible para el impuesto a la renta.

De acuerdo a lo establecido en las leyes de los 3 países si aplica la deducción por obsolescencia para el pago de impuesto a la renta.

Vida útil y limitaciones

La definición utilizada para definir vida útil es el periodo en el cual se espera utilizar un bien y se lo define también como la vida técnica del activo dentro de la producción de la empresa.

Ecuador.

No será deducible para el pago de impuesto a la renta los costos y gastos por los contratos derivados del arrendamiento mercantil o Leasing, cuando el contrato sea inferior al plazo de la estimación de la vida útil del activo. A excepción de que la vida útil sea inferior y la opción se compra sea mayor o igual al saldo del precio de la vida útil.

Colombia.

Cuando que se trate de arrendamientos financieros los estatutos colombianos establecen siempre que sean cánones iguales o mayor a 60 meses serán deducibles al 100%. Hay que tener consideración que el plazo del arrendamiento financiero debe cubrir la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación.

Perú.

Si no hubiera una certeza razonable que el arrendatario obtendrá la propiedad cuando ya sea a la culminación del plazo establecido en el contrato de arrendamiento. La propiedad, planta y equipo será sujeta a depreciación durante todo el tiempo su vida útil o al término del arrendamiento, según cuál sea menor.

Utilidad o Pérdida en Venta de Activo Fijo

Se considera como una utilidad a la ganancia que se obtiene en la enajenación de un activo fijo, títulos de valor, certificados de aportación patrimonial y terrenos, dicho de otra manera, es el valor residual que se obtuvo por haber vendido el bien por encima de su precio de compra. Y la pérdida por venta de un activo fijo se origina por la venta que se realizó por debajo de su precio original de compra.

Ecuador.

No será deducible para el pago de impuesto a la renta las pérdidas por enajenación directas o indirectas de activos fijos, participaciones, derechos de capital, concesiones o similares.

Colombia.

De acuerdo al impuesto de renta y la venta de un activo fijo cuando se genera una utilidad, se le llama una ganancia ocasional. Para que se origine esto el activo debe estar en manos del contribuyente por lo menos 2 años, no es utilidad el valor por el cual se enajena el activo, sino la diferencia entre el valor de enajenación y el costo fiscal del bien. Cuando sea activos fijos depreciables, la rentabilidad que se genere al momento de la enajenación deberá atribuir primeramente a la renta líquida por la recuperación de deducciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

Perú.

En la enajenación de bienes depreciables, se indica que la renta bruta se conformara entre la diferencia que exista por el ingreso neto resultante de dicha transacción y el costo calculable de los bienes enajenados se disminuirá en las depreciaciones que se deberán aplicar de acuerdo a la Ley.

Intereses por adquisición de Activo Fijo

Tanto en Ecuador, Perú y Colombia, cuando se adquiere un bien y la forma de pago es con crédito (Plazos), se genera un interés que se le suma al valor del bien y las leyes tributarias los reconocen así en cada uno de los países mencionados:

Ecuador.

Sera deducible para el pago de impuesto a la renta los intereses y costos financieros que sean relacionados con deudas contraídas por la adquisición de activos fijos, a esto se sumara el valor del activo en la parte que se genere en la etapa pre operacional.

Colombia.

No se encontró en Ley Tributaria colombiana.

Perú.

La TUO (Texto único ordenado), señala que los intereses no forman parte del costo de adquisición, los intereses pagados por un financiamiento obtenido para la construcción de un bien del activo fijo debían excluirse del costo computable.

Fecha de Adquisición y Moneda Extranjera

Las transacciones de compra y venta que realizan la mayoría de empresas entre varios países se realizan con moneda extranjera.

Ecuador.

Los activos que se adquieran en una moneda extranjera deberán ser convertidos a la moneda local que es el US, dólar, aplicando la correcta técnica contable de acuerdo al tipo de cambio establecido por el Banco Central del Ecuador.

Colombia.

Los pasivos en moneda extranjera mantendrán su valor a 31 de diciembre de 2016. Las inversiones en moneda extranjera adquiridas con anterioridad al 1 de enero de 2015, mantendrán su valor a dicha fecha. Las inversiones obtenidas después de dicha fecha, conservarán su valor al momento de reconocimiento inicial de la inversión. Otros activos en moneda extranjera mantendrán su valor a 31 de diciembre de 2016.

Perú.

De acuerdo a la Ley de impuesto a la Renta peruana, las operaciones que sean con moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación. Las diferencias de cambio que resulten del cambio de la moneda extranjera por la moneda nacional o local, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el cambio. Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias.

Revalorización de Activo Fijo

La revalorización es un incremento que le da a un bien en el mercado, un perito especializado se encarga de evaluar el activo para saber si se realiza una revalorización o un devaluó que se considere como pérdida.

Ecuador.

De acuerdo a la ley tributaria vigente en nuestro país cuando un contribuyente haya realizado una revaluación de un activo la depreciación de dicho bien correspondiente al revalúo no será deducible para efectos del pago del impuesto a la renta.

Colombia.

No se encontró en ley tributaria colombiana

Perú.

No se encontró en ley tributaria peruana.

1.4 Opiniones de investigadores

En el presente trabajo de investigación se consideró como referencia la investigación realizada por Henao & Ochoa(2014), la cual consistía en el “Impuesto Diferido Bajo NIIF: impacto en empresas intensivas en Propiedad, planta y equipo”. Al respecto los autores señalados hacen referencia a:

- El pasivo por impuesto diferido que surge cuando se revalorizan las propiedades, planta y equipo tienen un impacto negativo en el patrimonio de las compañías.
- No obstante, el impacto negativo será materializado solamente cuando un activo revalorizado se haya vendido
- En Colombia es poco común que se realice un registro por impuesto diferido, a pesar de la obligatoriedad establecida por decreto.

El segundo artículo considerado como referencia al proyecto de investigación fue realizado por(Díaz, Duran, & Medina, (2012), la cual consistía “Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal para los elementos de propiedades, planta y equipo”. En esta investigación

los autores referidos hacen las siguientes acotaciones de importancia para el estudio realizado:

- Las normas fiscales se basarán en una medición al costo histórico mientras que las normas contables estarán de acuerdo al valor razonable.
- Los autores recomiendan que la normativa fiscal incorpore los conceptos y definiciones del modelo contable de las NIIF que está vigente en Perú
- Las diferencias que se presentan entre las bases contables y las bases fiscales generaran diferencias temporarias sujetas a análisis.

El tercer artículo tomado como referencia para la investigación fue realizado por la autora (Ron & Ximena, (2015), cuyo tema es Análisis práctico de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad “propiedad, planta y equipo” y “deterioro del valor de los activos” NIC16 y NIC 36, en el año 2011 y su impacto tributario

Las autoras señalan que:

- El reconocimiento de las pérdidas por deterioro de propiedades, planta y equipo cambia las proyecciones de flujos futuros que las empresas realicen sobre dichos activos, ya que ahora deben considerar factores internos y externos que afecten su normal funcionamiento.
- La NIC 16 no exige que las revaluaciones de propiedades, planta y equipo sean realizadas por un perito calificado. Sin embargo, la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros requiere que el valor razonable de los activos sea determinado a través de un perito calificado designado por la junta general de accionistas.

CAPITULO 2

METODOLOGÍA

2.1. Diseño de la Investigación

En el presente proyecto de investigación titulado “Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos para la valuación de las propiedades, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF), los tipos de investigaciones utilizados fueron:

- Investigación documental
- Investigación descriptiva

Investigación documental

Según El Pensante (2016), en artículo publicado en la web en el párrafo 3, refiere a (Baena, 1985), quien define que la Investigación Documental básicamente consiste en:

Una técnica que se orienta hacia la selección y recopilación de información por medio de la lectura y crítica de documentos y materiales bibliográficos, que tiene como objetivo el levantamiento de un marco teórico y de datos (párrafo 3).

Esta investigación se basa en análisis documental, ya que se consultan normas y leyes relacionadas con el ámbito tributario de Ecuador, Perú y Colombia, por lo que debe acudirse a la revisión minuciosa de artículos y dictámenes enfocados en el tema.

De igual manera, según plantea El Pensante (2016), quien en su documento refiere a (Franklin, 1997) en el párrafo 6, la Investigación Documental podría ser definida como una “técnica de investigación, cuyo principal método será la selección y análisis de los documentos impresos, donde se encuentra contenida la información intelectual relacionada con el estudio o investigación que desea emprenderse” (párrafo 6).

En la investigación realizada se utiliza el diseño de investigación documental, debido a que en su desarrollo se recurrió al análisis del contenido

de las Normas Internacionales de Información Financiera y las leyes tributarias de la república del Ecuador, en lo que respecta al tratamiento de:

- Los costos iniciales y costos posteriores
- Los componentes y medición del costo:
- La medición posterior: el modelo del costo y el modelo de revaluación
- La depreciación y el deterioro del valor
- Las Bajas en cuentas
- La Información a revelar

Investigación Descriptiva

Según el autor (Fidias G. Arias (2012)), define: la investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere. (pag.24)

La investigación que realizamos es descriptiva porque las características de los asuntos observados y los resultados serán descritos y puestos a disposición de los profesionales responsables de la preparación de información financiera.

2.2. Alcance

El alcance de esta investigación está delimitado al análisis del rubro de propiedades, planta y equipo, en los estados de situación financiera de compañías comerciales, industriales o de servicio constituidas y que operan en Ecuador, utilizando como marco teórico las Normas Internacionales de Información Financiera y las leyes tributarias del país.

2.3. Población

Según (Cruz, Olivares, & González, (2014))“La población se define como la totalidad del fenómeno a estudiar donde las unidades de población posee una característica común la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación”(p.107).

En esta investigación, la población la constituye los rubros de propiedades, planta y equipo, en los estados de situación financiera de compañías comerciales, industriales o de servicio constituidas y que operan en Ecuador.

2.4. Muestra

Hernández, Fernández y Baptista (2014) determinaron a la muestra como “el proceso cualitativo, grupo de personas, eventos, sucesos, comunidades, etc., sobre el cual se habrán de recolectar datos, sin que necesariamente sea estadísticamente representativo el universo o la población que se estudia” (p. 384)

Arias (2012) argumentó que el marco muestral es “la lista, el mapa o la fuente de donde puede extraerse todas las unidades de muestreo o unidades de análisis en la población, y de donde se tomarán los sujetos de estudio”. (p.61).

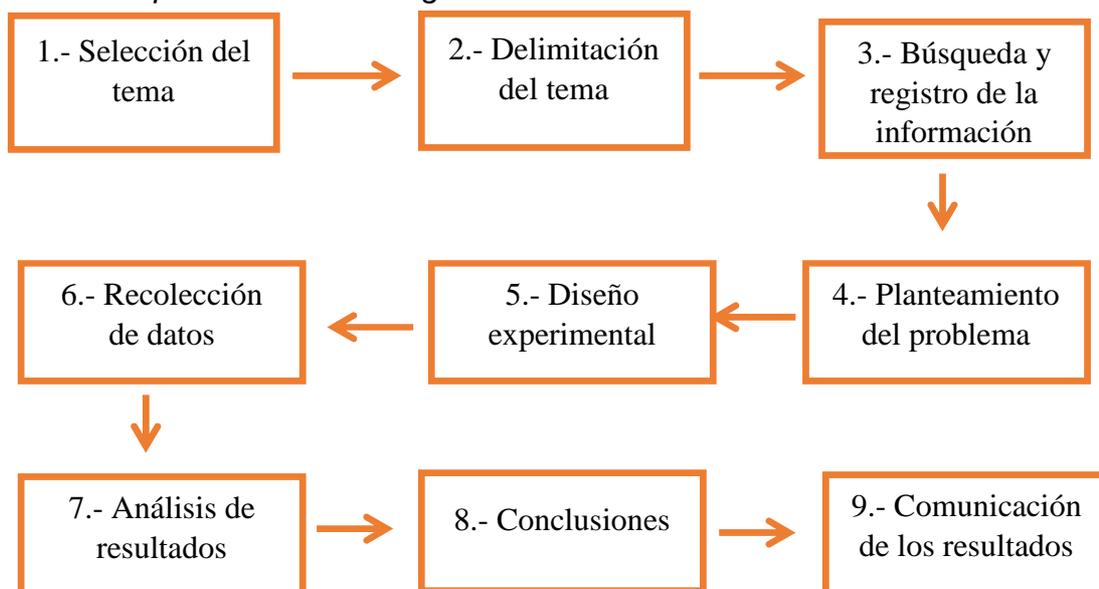
La muestra seleccionada para el desarrollo de esta investigación fue hecha mediante la técnica de muestreo de conveniencia o por selección intencionada. En este tipo de muestreo, la muestra es seleccionada a partir de métodos no aleatorios.

La representatividad de dicha muestra es determinada por el investigador de manera subjetiva. Por funcionar de esta manera, las muestras suelen tener sesgos, por lo que lo ideal es recurrir a esta técnica cuando no quede ninguna otra alternativa.

La muestra seleccionada y sujeta a estudio lo constituye los estados financieros por el año terminado el 31 de diciembre de 2016, presentados a la superintendencia de compañías, valores y seguros, por una empresa comercial, otra empresa industrial y otra de servicio. Los nombres de estas empresas no son revelados en la presente investigación por motivo de confidencialidad.

2.5 Esquema de investigación

Tabla 3 Esquema de la Investigación



El presente trabajo de investigación fue realizado según el orden establecido, identificado con el tema Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos generados por la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF).

CAPITULO 3

RESULTADOS

En el presente trabajo de investigación presentamos los hallazgos y resultados del análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos generados por la valuación de propiedades, planta y equipo según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), específicamente comparando los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera NIC 16 “Propiedades, planta y equipo”, NIC 21 “Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera”, NIC 23 “Costos por préstamos”, NIC 36 “Deterioro del valor de los activos” y NIC 37 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”, con las leyes tributarias de la República del Ecuador: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y Reglamento para la aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RELORTI).

Cabe mencionar que para una mejor comprensión en lo que se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera y a las Leyes Tributarias se presentan casos prácticos correspondientes a los elementos que corresponden a la valuación de propiedad, planta y equipo, el registro contable, el impacto en los estados financieros y el efecto tributario que conlleva la aplicación de las leyes y el impuesto diferido generado.

CAPITULO 4

4.1 Costo de propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el párrafo 6 de la NIC 16, se define al costo como “el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable,” (párrafo 6)

La contraprestación entregada en la adquisición del activo podría ser el efectivo, una promesa de pago (compra a crédito) o la entrega de otro bien tangible o intangible.

El valor razonable de la contraprestación entregada en efectivo lo constituye la denominación del papel moneda involucrado en la transacción. El valor razonable de la contraprestación entregada como promesa de pago (cuenta por pagar) será el que resulte luego considerar el costo del dinero en el tiempo (valor actual). El valor razonable de la contraprestación entregada mediante un bien tangible o intangible, será el precio que el bien entregado tenga en el mercado (Valor razonable).

Base contable

El párrafo 16 de la NIC 16 indica que los elementos del costo de propiedades, planta y equipo son los siguientes:

- El precio de adquisición pagado al proveedor, menos los descuentos comerciales o rebaja de precios
- Los impuestos arancelarios de importación
- Los impuestos indirectos no recuperables.
- Los costos directamente relacionados con la ubicación del activo (transporte y seguro y gasto de instalación)
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del bien, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, de propiedad de terceros. (párrafo 16)

En relación a los impuestos indirectos no recuperables, en el Ecuador podrían referirse al impuesto al valor agregado-IVA, en los casos que la compañía vende productos y servicios con tarifa 0% del IVA, que le impide compensar el IVA pagado en la compra del elemento de propiedades, planta y equipo con el IVA cobrado en las ventas.

Así mismo, entre los impuestos indirectos no recuperables podría estar el impuesto a la salida de divisas-ISD, pagado en la importación del elemento de propiedad planta y equipo, y que no se considerara como un crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado, porque el bien importado no tuvo derechos arancelarios con tarifa 0%, que es un requisito para que el ISD se convierta en crédito tributario.

Otro impuesto indirecto no recuperable en el Ecuador es el impuesto a los consumos especiales-ICE que son aplicados a la adquisición de bienes con elevados costos sociales, considerados bienes de lujo. En el caso de las propiedades, planta y equipo, las adquisiciones de ciertos vehículos terrestres, marítimos y aéreos deben pagar ICE. Este impuesto constituye un impuesto indirecto no recuperable, debido a que no puede ser compensado con el ICE cobrado en las ventas, por lo que formaría parte del costo de adquisición del bien.

4.2 Medición Inicial

De acuerdo a la NIC 16 en el párrafo 15 indica que todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo. (párrafo 15)

El costo al que se hace referencia para la medición inicial de un bien de propiedad, planta y equipo, corresponde al equivalente en efectivo del precio del bien en la fecha del reconocimiento.

Base contable

La NIC 16 en el párrafo 10, indica que la entidad evaluará todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurra en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir un elemento de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. (párrafo 10)

Esto hace referencia a que en el valor inicial del bien existen costos adicionales que son necesarios para la instalación y funcionamiento adecuado del activo, y además costos como el desmantelamiento o restauración los cuales deben tener una estimación ya que estos también forman parte del valor del activo al momento de reconocerlo. Es así que para determinar el valor del activo además de su precio de compra se deben de considerar todos los recursos que fueron necesarios incurrir para adquirir el bien.

Como ejemplos que podemos considerar de recursos que fueron necesarios incurrir para adquirir el bien tenemos:

- Transporte del activo.
- Compra de materiales para el activo fijo.
- Compra de materia prima en el caso que el activo sea una maquinaria, para realizar las pruebas de calibración.
- Costo del diseño para el activo.
- Costos de instalación del activo.
- Honorarios profesionales.
- Costos iniciales de reconstrucción.
- Costos de financiamiento.

Cuando un activo es adquirido por medio de una financiación, este se registrará como si hubiese sido adquirido de contado y el pago por los intereses serán registrados como gastos financieros.

Un activo también puede ser adquirido por medio de crédito, el cual se encuentre exento de interés, en este caso se deberá determinar el interés implícito en la transacción

En el caso que un activo sea adquirido por medio de una permuta, la entidad deberá registrar de acuerdo al valor razonable del bien que se recibe, a menos que la permuta no tenga carácter comercial o no se pueda medir de forma fiable el valor razonable del activo recibido ni del activo entregado, en este caso el costo del activo deberá ser valorado por el importe en libros del activo entregado.

La permuta se refiere a un contrato por el cual una parte se obliga con la otra a darle el derecho de propiedad de un bien (ejemplo: maquinaria, vehículo) a cambio de otro bien o de algún activo monetario (ejemplo: dinero, cobro a algún cliente).

Para que una permuta se considere comercial, el bien recibido deberá estar valorado al valor del mercado e incluyendo el dinero extra que se haya acordado. La diferencia del bien que se haya recibido con el que se haya entregado generará una utilidad o pérdida que se reflejará en el Estado de Resultado integral.

Una permuta no es considerada comercial cuando no es posible fijar el valor razonable de los bienes que se intercambian. Por lo tanto el bien que se recibe será valorado al valor contable del bien entregado incluyendo el dinero que se estableció.

Base Fiscal

En las leyes tributarias de la República del Ecuador no existe una definición para medición inicial. Sin embargo, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el artículo 20 se indica que la contabilidad se llevará por el sistema de partida doble y tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo. (Art. 20)

Adicional a esto, en el caso de importaciones de activos, en el artículo 59 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que la base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al Valor en Aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.

El valor de aduana se refiere al precio pagado por el bien en el país de donde se importa.

El artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, titulado: Dedución por pagos al exterior señala que:

Son deducibles los pagos por concepto de importaciones de bienes tangibles, de acuerdo a los valores que consten en los documentos de importación respectivos, que incluirán: el Documento aduanero vigente, factura, pólizas de seguros y conocimiento de embarque, entre otros, pero no incluirá valores pagados por concepto de regalías (Art.30)

Casos Prácticos

Caso 1: Determinación de medición inicial de una maquinaria.

A continuación, se detalla un ejercicio en cual se determina la medición inicial en la compra de una maquinaria.

El 1 de junio del 2017 la empresa decide importar una maquinaria cuyo costo es de \$20,000.00. Además del valor del activo la empresa desembolso los siguientes rubros:

- Por seguro de la maquinaria \$1,200.00
- Por flete de la maquinaria \$1,000.00
- Por derecho de nacionalización de la maquinaria \$2,000.00
- Por transporte de la maquinaria a la empresa \$1,000.00
- Por honorarios profesionales por instalación de la maquinaria \$3,000.00

Con los desembolsos dados el costo de la maquinaria deberá determinarse de la siguiente manera:

Tabla 4: *Medición inicial de activo*

Descripción	Total
Valor del activo	\$20,000.00
Seguro de maquinaria	\$1,200.00
Flete de maquinaria	\$1,000.00
Costo de nacionalización	\$2,000.00
Transporte de maquinaria	\$1,000.00
Honorario por instalación	\$3,000.00
Costo del bien	\$28,200.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Como se observa, el costo de la maquinaria no fue el valor neto que se pagó por la adquisición (\$20,000.00) sino \$28,200.00 ya que como indica la NIC 16, se sumaron todos los costos directamente atribuibles en la adquisición del activo.

Por lo tanto, cualquier otro rubro que no pueda ser directamente atribuible a la adquisición de una propiedad, planta y equipo será considerado como un gasto, mas no como parte del costo total del activo.

Caso 2: Compra de maquinaria a crédito sin interés.

Este caso aborda el escenario en que se compra una maquinaria a crédito sin cobro de un interés y por lo cual se deberá calcular el interés implícito en la transacción.

Una maquinaria es comprada a crédito el 1 de enero del 2015 a un plazo de 2 años sin intereses a un valor de \$190,000.00. El valor del dinero en el mercado es de 4% anual.

Como la maquinaria tendrá un crédito de 2 años sin intereses, el valor de \$190,000.00 debe ser traído a valor presente cuyo valor obtenido del cálculo da \$175,665.68. Como se indica a continuación

Tabla 5: Cálculo de interés implícito – Ejercicio medición inicial

Descripción	Total
Valor de maquinaria	\$190,000.00
Interés del mercado	4%
Plazo	2 años
Valor presente	\$175,665.68
Interés Implícito	\$14,334.32

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Una vez obtenido el valor presente, se procede a calcular el interés implícito de la adquisición de la maquinaria cuya forma de calcular es:

El valor de la maquinaria (\$190,000.00) menos el valor presente (\$175,665.68), que da como resultado un interés implícito de \$14,334.32.

A continuación, se encuentra la tabla de costo amortizado del pasivo que surge de la compra a crédito utilizando el método de la tasa de interés efectiva.

Tabla 6: Tabla de amortización

Periodo	Capital	Interés	Saldo
0			\$175,665.68
1	\$175,665.68	\$7,026.63	\$182,692.31
2	\$182,692.31	\$7,307.69	\$190,000.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El primer asiento corresponderá a la adquisición de la maquinaria, por lo cual el registro contable será de la siguiente manera:

Tabla 7: Libro diario – Ejercicio medición inicial

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/01/2015	-1-		
	Maquinaria	\$190,000.00	
	Cuenta por pagar		\$190,000.00
	p/r compra a crédito		
01/01/2015	-2-		
	Interés implícito en cuenta por pagar	\$14,334.32	
	Maquinaria		\$14,334.32
	p/r reversión de interés implícito		
31/12/2015	-3-		
	Gasto financiero	\$7,026.63	
	Interés implícito en cuentas por pagar		\$7,026.63
	p/r reconocimiento de intereses		
31/12/2016	-4-		
	Gasto financiero	\$7,307.69	
	Interés implícito en cuentas por pagar		\$7,307.69
	p/r reconocimiento de intereses		
31/12/2016	-5-		
	Cuenta por pagar	\$190,000.00	
	Caja / Bancos		\$190,000.00
	p/r pago de compra a crédito		
	TOTAL	\$408,668.64	408,668.64

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Los registros contables corresponden a la cuenta por pagar de la maquinaria y al registro de los intereses implícitos en cada año.

Caso 3: Costos iniciales en una importación

A continuación, pondremos como caso práctico una estructura de liquidación de impuestos por una importación, en la cual se determinan los costos iniciales para una importación de un activo.

Una entidad adquiere 35 vehículos marca HYUNDAI cuyo valor unitario es de \$14,745.00, el peso por unidad es de 1035 kg, el porcentaje por el seguro de los vehículos es del 2% y el costo de transporte es de \$3,50 por kg.

Determinación de cálculos

1. El valor FOB lo obtenemos de la multiplicación de los 35 vehículos por el valor unitario de \$14,745.00
2. El valor del Flete se lo obtiene de la multiplicación del peso por unidad (1035 kg) por los 35 vehículos y por el costo de transporte (\$3,50)
3. El CFR (Costo y Flete) se lo obtiene de la suma del valor FOB más el flete
4. El valor del seguro se lo obtiene mediante la multiplicación del CFR por el porcentaje del seguro (2%)
5. El valor CIF se obtiene de la suma del CFR más el valor de seguro.
6. Para el cálculo de los derechos arancelarios se lo realiza de la multiplicación del valor CIF por el porcentaje arancelario que en este caso al ser vehículos es del 35%
7. Para el cálculo de las salvaguardias se debe de multiplicar el valor CIF por el porcentaje de la salvaguardia que en este caso es del 40%
8. El FODINFA se lo obtiene de la multiplicación del valor CIF por el 0,5% que corresponde al porcentaje del FODINFA.
9. Para el cálculo de la base imponible del ICE (Impuestos a los consumos especiales) se lo obtiene de la sumatoria del valor CIF, derechos arancelarios, FODINFA, salvaguardias y el valor de ex aduana
10. Para calcular el valor del ICE, se debe de multiplicar su base imponible por el porcentaje que en este caso es del 5%

11. Para obtener la base imponible para el IVA, se debe sumar el valor CIF, derechos arancelarios, salvaguardias, FODINFA y el ICE.
12. Una vez obtenida la base imponible del iva se debe multiplicar por la tasa actual del IVA (12%)
13. El valor total a pagar en aduana será obtenida de la sumatoria del derecho arancelario, salvaguardias, FODINFA, ICE y el IVA.
14. El costo total de la importación será obtenido de la sumatoria del valor CIF más el valor total a pagar en aduana
15. Para obtener el costo unitario de importación, se divide el costo total de la importación para la cantidad de vehículos importados (35)

En este ejemplo se observa que se encuentran los elementos del costo que mencionamos anteriormente como el valor FOB, el valor CIF y los impuestos arancelarios de importación de acuerdo a la naturaleza del bien importado.

Tabla8 Costos iniciales de una Importación

Producto:				VEHICULOS HYUNDAI
Cantidad Importada:				35
Valor Unitario:				\$ 14.745,00
Peso (Kg):				1035 kg por unidad
Valor FOB				\$ 516.075,00
Flete	{1035 kg x 35unidad} x \$3,50			\$ 126.787,50
(=) CFR				\$ 642.862,50
Seguro		2%		\$ 12.857,25
(=) CIF				\$ 655.719,75
<hr/>				
Derecho Arancelario	CIF x % Derecho Arancelario	35%	\$	229.501,91
Salvaguardias	CIF x % Salvaguardias	40%	\$	262.287,90
FODINFA	CIF x 0,5% Fodinfra	0,50%	\$	3.278,60
ICE				
Base Imponible del ICE	CIF + DA + Fodinfra + Salvaguardias + 25% Precio ExAduana (+) 25% ExAduana	25%	\$	1.150.788,16
Valor ICE		5,00%	\$	287.697,04
IVA				\$ 1.438.485,20
Base Imponible del IVA	CIF + DA + Salvaguardias + Fodinfra + ICE		\$	1.222.712,42
Valor IVA		12%	\$	146.725,49
<hr/>				
Total de Tributos a Pagar				
Derecho Arancelario			\$	229.501,91
Salvaguardias			\$	262.287,90
FODINFA			\$	3.278,60
ICE			\$	71.924,26
IVA			\$	146.725,49
			Total a Pagar en Aduana:	\$ 713.718,16
<hr/>				
Costo de Importación				
CIF			\$	655.719,75
(+) Impuestos de Aduana			\$	713.718,16
Costo Total de Importación			\$	1.369.437,91
Cantidad Importada				35
Costo Unitario de Importación			\$	39.126,80

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

4.3 Fecha de Transacción

En el comercio internacional la fecha de las transacciones de compra venta de mercadería depende del incoterms en base al cual se efectúa la misma. Se denominan Incoterms al conjunto de reglas internacionales, controlados por la Cámara de Comercio Internacional, que determinan el alcance de las cláusulas comerciales incluidas en el contrato de compraventa internacional.

La Cámara de Comercio Internacional es una organización que se encarga de brindar protección a las empresas de los diferentes países del mundo en lo que se refiere a las operaciones comerciales.

Los Incoterms también se denominan cláusulas de precio, debido a que cada término permite determinar los elementos que lo componen. La selección del Incoterm influye sobre el costo del contrato que pactan el vendedor y el comprador.

Con lo expresado podemos señalar que el objetivo de los Incoterms es determinar un grupo de reglas a nivel internacional para una adecuada interpretación de los términos usados en el Comercio internacional.

En el momento que el comprador y el vendedor pactan el contrato los incoterms determinarán:

- El alcance del precio.
- El lugar de entrega de la mercadería
- Quién contrata y paga el transporte
- Quién contrata y paga el seguro
- Qué documentos tramita cada parte y su costo.

Respecto a los elementos mencionados, esto quiere decir que en el contrato que se realiza por parte del comprador y vendedor, se determinará un precio por el bien adquirido, se indicará en qué lugar será entregado y que costo cubrirá cada persona por parte del bien. Por lo general los costos por transporte y seguro son asumidos por el comprador.

La fecha de compra de un elemento de propiedad, planta y equipo importado dependerá del término usado en la importación:

- FOB
- CIF

Termino FOB

Es utilizado para valorar las exportaciones e importaciones y es identificado como "libre a bordo". Se refiere al Valor de Venta de los productos necesarios para hacer llegar la mercadería hasta la Aduana de salida (Puerto de embarque).

Termino CIF

Es el Valor de Mercado para las fronteras aduaneras de un país, por las exportaciones e Importaciones de bienes en donde se incluyen los costos de transporte y seguros de los bienes desde el país exportador al país que importa, pero excluido el costo de descarga del barco, aeronave, etc., a menos que sea a cargo del transportista.

En la factura se señalan los siguientes valores que luego derivarán en el Valor CIF.

- Valor de la mercancía
- Valor del seguro
- Valor del flete

Con lo señalado la forma de calcular el valor CIF es:

CIF= Bien +flete y otros gastos + seguro

Base contable

De acuerdo al párrafo 31 de la NIIF 15 (Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes), se establece que:

“Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo”.

Esto quiere decir que una transacción de compra-venta se la considera ejecutada (fecha de transacción) cuando se produce la transferencia de dominio del bien objeto de la transacción, del vendedor al comprador.

En el caso de una importación de propiedades, planta y equipo se la efectúa en termino CIF, la transacción se considerará ejecutada el día en que el activo es desembarcada en el puerto de embarque, y es en ese momento donde se deberá registrar la adquisición del elemento propiedades, planta y equipo, con crédito a cuenta por pagar.

En cambio, cuando una importación de propiedades, planta y equipo efectuada en termino FOB, la transacción se considerará ejecutada cuando el activo sobrepasa la borda del buque en el puerto de embarque convenido, y es ahí cuando comprador debe asumir todos los costos y riesgos de la pérdida y el daño de las mercaderías desde aquel punto.

Base Fiscal

Desde el punto de vista tributario, la fecha de la transacción se la determina en el momento que se produce el hecho generador. En el artículo 61 Hecho generador de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el punto número uno y cinco indica que:

- En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta
- En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana. (Art. 61)

Respecto al numeral uno de la Ley, esto quiere decir que para el fisco la fecha de entrega de bien, no resulta ser determinante para la fecha de la transacción como si lo es en la base contable; si antes de entregar el bien se emite la factura, el fisco considerará la fecha de la factura como la fecha de la transacción.

De acuerdo al numeral cinco de la Ley, la fecha de la transacción estaría dada por la fecha de la declaración aduanera, formulario que captura el acto de nacionalización de la mercadería y el pago de los impuestos correspondientes.

Casos Prácticos

Caso 4: Fecha de adquisición de una importación de maquinaria.

Este caso está enfocado a determinar cuál sería la fecha de adquisición en el caso de una importación de propiedad, planta y equipo.

El 10 de enero del 2017, una compañía de Ecuador coloca una orden de compra para proceder a importar una maquinaria desde el puerto de Berlín en termino FOB. De acuerdo a la orden de compra y al acuerdo establecido con la empresa ecuatoriana, el proveedor de Alemania embarca la mercadería en el buque el 25 de enero del 2017. Una vez embarcada la maquinaria llega al puerto de Guayaquil el 29 de enero del 2017.

El 31 de enero la empresa ecuatoriana paga los derechos arancelarios respectivos de la maquinaria importada.

¿Cuál sería la fecha de adquisición de la maquinaria?

De acuerdo a la base contable, considerándose que fue importada en término FOB, debería ser registrada en el momento que el proveedor alemán entregó la mercadería en el puerto de embarque que se dio el 25 de enero del 2017.

Caso 5: Fecha de adquisición por compra de maquinaria.

El 1 de abril de 2017 una empresa emite un anticipo del 50% por la adquisición de una maquinaria. El proveedor de la maquinaria emitió la factura el 1 de mayo del 2017. La maquinaria fue entregada el 12 de mayo del 2017

¿Cuál sería la fecha de adquisición de la maquinaria?

De acuerdo con la NIIF 15, en la transferencia de dominio, la transacción se realiza en el momento que la empresa recibió la maquinaria, es decir el 12 de mayo del 2017

4.4 Moneda extranjera

Es aquella que es distinta a la moneda funcional, entendiéndose como moneda funcional a la moneda de la economía en que opera una empresa.

Es decir que para Ecuador será moneda extranjera en cualquier transacción que se haga por adquisición de propiedad, planta y equipo la que no tenga como denominación el US (Dólar).

Entre las monedas extranjeras más comunes con las que el Ecuador hace transacciones comerciales, podemos mencionar las siguientes:

- Euro (Países de la Unión Europea)
- Libras esterlinas (Inglaterra)
- Yen (Japón)
- Renmibi (China)
- Peso (México)

Base contable

Respecto a las adquisiciones de propiedades, planta y equipo, no siempre serán adquiridas por la moneda funcional en el Ecuador (dólar), debido a que muchas veces los activos que se adquieren se encuentran en países cuya moneda local es diferente al dólar y es en ese momento que la transacción deberá ser registrada de acuerdo al tipo de cambio.

La NIC 21, hace referencia a los Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, indica en el párrafo 20 que:

Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina o exige su liquidación, en una moneda extranjera. (párrafo 20)

Además, en el párrafo 21 indica que:

Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera. (párrafo 21)

Considerando que la fecha de compra es la fecha que se transfiere el dominio del bien del vendedor al comprador, el valor de compra expresado en moneda extranjera debe ser convertido a dólares utilizando el tipo de cambio vigente en esa fecha.

Base Fiscal

Para efectos tributarios, todo bien adquirido en moneda extranjera debe ser declarado en moneda funcional del Ecuador. De acuerdo a esto en el artículo 39 denominado Principios Generales del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dice en el párrafo 7 que:

Los activos denominados en otras divisas, se convertirán a dólares de los Estados Unidos de América, de conformidad con la técnica contable, al tipo de cambio de compra registrado por el Banco Central del Ecuador. (párrafo 7)

Es decir que la base tributaria coincide con lo que indica la técnica contable en el tratamiento de la adquisición de activos en moneda extranjera.

Casos Prácticos

Caso 6: Adquisición de maquinaria en moneda extranjera

Una empresa ecuatoriana adquiere una maquinaria el 2 de febrero del 2017 a una empresa domiciliada en España, cuyo precio de venta es de 22,000.00 euros.

Al momento de la adquisición de la maquinaria el tipo de cambio de compra en el Banco Central de 1,00 euro fue 1,17 dólar.

Entonces la forma correcta de contabilizar esta transacción es realizar la conversión del precio de compra de la maquinaria de euros a dólares

La conversión se la realiza multiplicando el precio de compra del bien en euros por el tipo de cambio en dólares:

$$22,000.00 \times 1,17 = 25,740.00$$

El valor a contabilizar por la compra de la maquinaria deberá ser los \$25,740.00

Y registrada de la siguiente manera:

Tabla 9: Asiento contable - Ejercicio adquisición de moneda extranjera

Fecha	Detalle	Debe	Haber
02/02/2017	-1-		
	Maquinaria	\$25,740.00	
	Caja/Bancos		\$25,740.00
	p/r compra de maquinaria		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Con el ejemplo citado, podemos observar que se cumple con lo dicho en la NIC 21 al momento de registrar un bien que fue adquirido en moneda extranjera.

4.5 Costos Posteriores

Las entidades luego de la adquisición de una propiedad, planta o equipo con el transcurrir del tiempo requerirán de gastos de mantenimientos y desembolsos posteriores con el fin de alargar la vida útil del activo.

Entre los elementos posteriores que se incurren en un activo tenemos:

- Mantenimiento y reparaciones
- Mejoras

Mantenimientos y reparaciones

Los mantenimientos corresponden a todos los rubros utilizados para mantener o conservar la capacidad operativa del activo y son necesarias para que el activo no disminuya su capacidad de utilización antes de tiempo.

Entre los ejemplos de costos de mantenimiento tenemos:

- Limpiezas
- Cambio de aceite
- Pintura

Las reparaciones son rubros en los que se incurren para reparar algún daño que haya sufrido la propiedad, planta y equipo.

Entre los ejemplos de reparaciones tenemos:

- Arreglo de un motor
- Arreglo de una llanta de vehículo

Los mantenimientos y reparaciones se pueden clasificar en menores, como mayores dependiendo de la significatividad cualitativa, cuantitativa y frecuencia con que se presente.

Mejoras

Corresponden a rubros que aumentan la capacidad de la propiedad, planta y equipo, ya sea alargando la vida útil aumentando la productividad. Estos modifican las condiciones originales del activo.

Base contable

Mantenimiento y reparaciones menores

El costo posterior basado en el párrafo 12 de la NIC 16 establece que:

La entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo. (párrafo 12)

Este párrafo se refiere a que las entidades en sus propiedades, plantas o equipos deberán incurrir en reparaciones o mantenimientos que son comunes y no representan un valor significativo por lo que al registrarlos son enviados a cuentas de gastos.

Podemos poner como ejemplo de un mantenimiento o reparación menor el cambio de aceite o el arreglo de una bujía a un vehículo.

Mantenimiento y Reparaciones mayores

El párrafo 13 de la NIC 16 indica que:

Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. (párrafo 13)

Este párrafo indica que las entidades en sus propiedades, plantas o equipos deberán incurrir en reparaciones o mantenimientos que son pocos comunes y representan un valor significativo por lo que deberán ser activados.

Estas reparaciones o mantenimientos mayores se presentan para que el activo siga funcionando. Un ejemplo podía ser cuando se necesite cambiar un motor a una maquinaria.

La técnica contable en caso de mejoras indica que se deben de activar en el momento que se incurra en una mejora de una propiedad, planta o equipo y además asignarle una vida útil.

Base Fiscal

En las leyes tributarias de la República del Ecuador no existe una definición para costos posteriores. Sin embargo, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el artículo 20 se indica que la contabilidad se llevara por el sistema de partida doble y tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo. (Art. 20)

Caso Práctico

Caso 7: Mantenimiento y Reparaciones menores

Una entidad el 2 de junio del 2017 incurre en un cambio de aceite por \$300.00 y un arreglo de llanta por \$200.00 en un camión de la compañía.

Debido a que estos son reparaciones y mantenimientos comunes, se deberá registrar en el gasto los valores incurridos, quedando el asiento de la siguiente manera:

Tabla 10: Asiento de diario - Ejercicio mantenimiento y reparaciones menores

Fecha	Detalle	Debe	Haber
02/06/2017	-1-		
	Gasto de mantenimiento y reparaciones	\$500.00	
	Caja/Bancos		\$500.00
	p/r mantenimiento y reparación de vehículo		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Caso 8: Mantenimiento y Reparaciones mayores

Una entidad adquiere por \$50,000.00 el 1 de enero del 2012, un equipo especializado. El equipo está compuesto por 2 partes:

Componentes	Valor	Vida Útil
Parte A	\$30,000.00	5 años
Parte B	\$20,000.00	4 años

Estas partes se deprecian por el método lineal y no se les asigno un valor residual, Procedemos a calcular la depreciación de cada parte:

Parte A= $\$30,000.00 / 5 = \$6,000.00$

Parte B= $\$20,000.00 / 4 = \$5,000.00$

Se procede a contabilizar la compra del equipo y la depreciación de las partes del año 2012.

Tabla 11: Libro diario - Ejercicio mantenimiento y reparaciones mayores.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/01/2012	-1-		
	Equipo	\$50,000.00	
	Caja/Bancos		\$50,000.00
	p/r compra de equipo		

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2012	-2-		
	Gasto de depreciación	\$11,000.00	
	Depreciación acumulada		\$11,000.00
	p/r depreciación de equipo		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El 1 de enero del 2013 se reemplaza la parte B. El costo de la nueva parte es de \$22,000.00, a la cual se le asigna una vida útil de 5 años, sin valor residual.

Se procede a registrar el retiro de la parte B, dando de baja la depreciación acumulada que tenía y registrando una pérdida por el retiro de la parte cuyo cálculo es:

$$\$20,000.00 - \$5,000.00 = \$15,000.00$$

Tabla 12: Asiento de diario - Mantenimiento y reparaciones mayores.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/01/2013	-3-		
	Pérdida por retiro	\$15,000.00	
	Depreciación acumulada	\$ 5,000.00	
	Equipo		\$20,000.00
	p/r baja de equipo		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La nueva parte adquirida se registra de la siguiente manera:

Tabla 13: Asiento de diario - Mantenimiento y reparaciones mayores.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/01/2013	-4-		
	Equipo	\$22,000.00	
	Caja/Bancos		\$22,000.00
	p/r compra de parte de equipo		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

S contabiliza la depreciación correspondiente a la nueva parte adquirida:

Parte A= \$30,000.00 / 5= \$6,000.00

Parte B= \$22,000.00 / 5= \$4,400.00

Tabla 14: Asiento de diario - Mantenimiento y reparaciones mayores.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2013	-5-		
	Gasto de depreciación	\$10,400.00	
	Depreciación acumulada		\$10,400.00
	p/r depreciación de equipo		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Caso 9: Mejoras en una maquinaria

Una entidad viene depreciando durante 10 años una maquinaria que tiene un valor en libras de \$60,000.00 al 1 de enero del 2015, utilizando el método de línea recta. Al inicio del sexto año se efectuaron mejoras por \$8,000.00 que extienden la vida útil del activo por 3 años.

Se procede a determinar el valor en libras de la maquinaria:

Datos:

Maquinaria: \$60,000.00

Vida útil: 10 años

Maquinaria	\$60,000.00
(-) Depreciación de 5 años	<u>\$30,000.00</u>
(=) Saldo neto	\$ 3,000.00
(+) Mejora	<u>\$ 8,000.00</u>
(=) Nuevo valor depreciable	\$38,000.00

Debido a que al activo le quedaban 5 años de vida útil, se le deberá sumar los 3 años que la mejora hace que se extienda.

(5años por depreciar + 3 años por mejora) = 8 años

Con los 8 años de vida restante se procede a calcular la nueva depreciación anual de la maquinaria:

$$\$38,000.00 / 8 = \$4,750.00$$

El cuadro de depreciación por la revalorización quedara de la siguiente manera:

Tabla 15: *Tabla de depreciación - Ejercicio mejoras en una maquinaria*

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 38.000,00
1	\$ 4.750,00	\$ 4.750,00	\$ 33.250,00
2	\$ 4.750,00	\$ 9.500,00	\$ 28.500,00
3	\$ 4.750,00	\$ 14.250,00	\$ 23.750,00
4	\$ 4.750,00	\$ 19.000,00	\$ 19.000,00
5	\$ 4.750,00	\$ 23.750,00	\$ 14.250,00
6	\$ 4.750,00	\$ 28.500,00	\$ 9.500,00
7	\$ 4.750,00	\$ 33.250,00	\$ 4.750,00
8	\$ 4.750,00	\$ 38.000,00	\$ -

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

El registro contable por la mejora será de la siguiente manera:

Tabla 16: Asiento de diario - Ejercicio mejoras en una maquinaria

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/01/2016	-1-		
	Maquinaria	\$8,000.00	
	Caja/Bancos		\$8,000.00
	p/r mejora de maquinaria		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El cambio de vida útil en el activo como consecuencia de la mejora establece un cambio en estimación contable.

A continuación, se presenta como deberá ser registrado el gasto de depreciación al 31 de diciembre 2016.

Tabla 17: Asiento de diario - Ejercicio mejoras en una maquinaria

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2016	-2-		
	Gasto de depreciación	\$4,750.00	
	Depreciación acumulada		\$4,750.00
	p/r gasto de depreciación		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

4.6 Intereses Capitalizables

Se definirá al interés como la retribución que se paga o percibe por utilizar o prestar una cierta cantidad de dinero por un periodo determinado de tiempo. Se lo calcula como un porcentaje de la cantidad prestada, incluyendo el factor de la inflación y de la rentabilidad esperada.

Para el cálculo de los intereses se debe de considerar los factores del tiempo y dinero, y es representado en porcentaje. Este interés es aplicado tanto de forma mensual como anual.

Existen dos tipos de interés que son:

- **Interés Fijo.**

Es aquél que se mantiene constante en el tiempo durante toda la duración del préstamo, es decir es el interés que queda fijado previamente y se mantiene hasta el final.

- **Interés Variable.**

Es aquel que varía en función del tipo de interés del mercado

Además, existen dos formas de calcular el interés que son:

Interés Simple.

Es el interés que produce un capital inicial en un periodo determinado de tiempo, el cual no se acumula al capital para producir los intereses del siguiente periodo, es decir que el interés simple ya sea generado o pagado por un capital invertido o prestado será igual en todos los periodos de la inversión o préstamo mientras la tasa de interés y el plazo no cambien.

Interés Compuesto.

Es el interés obtenido al final del periodo de inversión o préstamo que no se retiran o pagan ya que se reinvierten y se añaden al capital principal. Cuando se habla de la capitalización de intereses, se refiere a adicionar los intereses ganados al capital invertido.

Base contable

Muchas veces las empresas incurren en préstamos a entidades bancarias o financiamiento por otras entidades a con la finalidad de adquirir propiedades, planta y equipo, por lo que es importante explicar el tratamiento contable de los intereses que se incurren por estos préstamos.

La NIC 23 en su párrafo 10, hace referencia a los Costos por préstamos, en el cual señala:

Son costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, son aquellos costos por préstamos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado un desembolso en el activo correspondiente. Cuando una entidad toma fondos

prestados que destina específicamente a la obtención de un activo apto, los costos por préstamos relacionados con éste pueden ser fácilmente identificados. (párrafo 10)

Un activo apto se define como el que obligatoriamente es requerido dentro de un período de tiempo significativo, antes de estar preparado para ser usado o vendido. Cabe mencionar que cuando los fondos se hayan tomado prestados específicamente para obtener un activo calificado, el monto de los costos por intereses susceptibles de activación se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el período, menos la rentabilidad obtenida por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.

La NIC 23 en el párrafo 17 indica que la capitalización de costos por intereses, como parte del costo de los activos cualificados, debe comenzar cuando:

- Incurre en desembolsos en relación con el activo;
- Incurre en costos por préstamos.
- Lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o para su venta. (párrafo 17)

Las actividades que serán necesarias para que un activo sea preparado para ser usado o vendido implicarían otros factores como la construcción física de dicho. También deberán ser incluidos tanto trabajos administrativos como técnicos que serán previos a que se comience a realizar la construcción física. De acuerdo a lo señalado en el párrafo 24 de la NIC 23 indica que:

Una entidad suspenderá la capitalización de los costos por préstamos durante los periodos en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto, si estos periodos se extienden en el tiempo (párrafo 24)

La NIC 23 en su párrafo 25 señala como fin de la capitalización lo siguiente:

Una entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las

actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso al que va destinado o para su venta. (párrafo 25)

Esto aplica en la culminación de la construcción física del activo, aun cuando puedan restar ciertas actividades administrativas o modificaciones menores como por ejemplo el acondicionamiento general de edificios.

Cuando el activo sea construido por partes, y éstos a su vez puedan ser utilizados individualmente, la capitalización de los costos financieros será realizado en relación a las partes diferenciadas del activo, y por tanto la finalización de la capitalización se realizará igualmente de forma individualizada.

Por ejemplo, un parque industrial que comprende varios edificios, requerirá para la capitalización de los costos financieros que éstos sean tratados individualmente, y que la capitalización sea finalizada cuando los edificios individuales puedan estar en condiciones de uso.

Base Fiscal

El numeral 4 del artículo 29 denominado Otras deducciones del Reglamento para la aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que dice:

Los intereses y otros costos financieros relacionados con deudas contraídas para la adquisición de activos fijos se sumarán al valor del activo en la parte generada en la etapa pre operacional (Art. 29)

En este caso lo que se refiere a intereses capitalizables la norma tributaria coincide en el tratamiento con la técnica contable.

Casos Prácticos

Caso 10: Costos por préstamo para la construcción de edificios.

El día 1 de enero del 2015 una entidad obtiene un préstamo bancario de \$116,000.00 a 2 años con un tipo de interés del 4%, a través del pago de cuotas mensuales por importe de \$5,037.29. La tabla de amortización por los intereses quedara de la siguiente manera:

Tabla 18: Tabla de amortización de intereses - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios

Periodo	Cuota	Interés	Capital	Saldo de capital
1	\$ 5.037,29	\$ 386,67	\$ 4.650,62	\$ 116.000,00
2	\$ 5.037,29	\$ 371,16	\$ 4.666,13	\$ 111.349,38
3	\$ 5.037,29	\$ 355,61	\$ 4.681,68	\$ 106.683,25
4	\$ 5.037,29	\$ 340,01	\$ 4.697,29	\$ 97.204,28
5	\$ 5.037,29	\$ 324,35	\$ 4.712,94	\$ 92.591,34
6	\$ 5.037,29	\$ 308,64	\$ 4.728,65	\$ 87.862,69
7	\$ 5.037,29	\$ 292,68	\$ 4.744,42	\$ 83.118,27
8	\$ 5.037,29	\$ 277,06	\$ 4.760,23	\$ 78.358,04
9	\$ 5.037,29	\$ 261,19	\$ 4.776,10	\$ 73.581,94
10	\$ 5.037,29	\$ 245,27	\$ 4.792,02	\$ 68.789,93
11	\$ 5.037,29	\$ 229,30	\$ 4.807,99	\$ 63.981,93
12	\$ 5.037,29	\$ 213,27	\$ 4.824,02	\$ 59.157,92
13	\$ 5.037,29	\$ 197,19	\$ 4.840,10	\$ 54.317,82
14	\$ 5.037,29	\$ 181,06	\$ 4.856,23	\$ 49.461,59
15	\$ 5.037,29	\$ 164,87	\$ 4.872,42	\$ 44.589,17
16	\$ 5.037,29	\$ 148,63	\$ 4.888,66	\$ 39.700,51
17	\$ 5.037,29	\$ 132,34	\$ 4.904,96	\$ 34.795,55
18	\$ 5.037,29	\$ 115,99	\$ 4.921,31	\$ 29.874,25
19	\$ 5.037,29	\$ 99,58	\$ 4.937,71	\$ 24.936,54
20	\$ 5.037,29	\$ 83,12	\$ 4.954,17	\$ 19.982,37
21	\$ 5.037,29	\$ 66,61	\$ 4.970,68	\$ 15.011,68
22	\$ 5.037,29	\$ 50,04	\$ 4.987,25	\$ 10.011,68
23	\$ 5.037,29	\$ 33,41	\$ 5.003,88	\$ 5.020,56
24	\$ 5.037,29	\$ 16,74	\$ 5.020,56	\$ 0,00
	Total	\$ 4.894,98	\$ 116.000,00	

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El 1 de julio del 2015 la entidad decide llevar a cabo la construcción de un edificio cuyo periodo de obra se estima será finalizada en 6 meses, cuyos desembolsos durante los 6 meses se detallan de la siguiente manera:

Tabla 19: Tabla de desembolsos - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios

Desembolsos	Mes	Monto
1	Julio	8.000
2	Agosto	14.000
3	Septiembre	15.000
4	Octubre	25.000
5	Noviembre	30.000
6	Diciembre	10.000
Total		\$ 102,000.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El primer paso que debemos de realizar es registrar el préstamo bancario por \$116,000.00

Tabla 20: Asiento de diario - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/01/2015	-1-		
	Caja/Bancos	\$116,000.00	
	Préstamos Bancarios		\$116,000.00
	p/r Préstamo Bancario		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Como segundo paso registraremos el interés financiero correspondiente al año 1 que corresponde a la sumatoria de los 12 primeros periodos de la tabla de amortización que da como resultado \$3,605.21

Tabla 21: Asiento de diario - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2015	-2-		
	Gastos financieros	\$3,605.21	
	Obligaciones bancarias		\$3,605.21
	p/r Gasto financiero del año 2015		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Como tercer paso se deberá considerar el interés capitalizable de los desembolsos recibidos por la entidad cuya forma de cálculo es la siguiente:

El desembolso se multiplica por el tiempo de desembolso dando como resultado el desembolso promedio que será multiplicado por la tasa de interés que dará como resultado el interés capitalizable

Tabla 22: Tabla de intereses capitalizables - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios

Meses	Desembolsos	Tiempo de desembolsos	Desembolso promedio	Tasa de interés	Interés capitalizable
Julio	\$ 8,000.00	6/12	\$ 4,000.00	4%	\$ 160.00
Agosto	\$ 14,000.00	5/12	\$ 5,833.33	4%	\$ 233.33
Septiembre	\$ 15,000.00	4/12	\$ 5,000.00	4%	\$ 200.00
Octubre	\$ 25,000.00	3/12	\$ 6,250.00	4%	\$ 250.00
Noviembre	\$ 30,000.00	2/12	\$ 5,000.00	4%	\$ 200.00
Diciembre	\$ 10,000.00	1/12	\$ 833.33	4%	\$ 33.33
TOTAL	\$ 102,000.00				\$ 1.076.67

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La NIC 23 señala que solo podrán ser capitalizables los intereses que se incurran mientras la propiedad, planta o equipo esté siendo construido, por lo tanto, como el edificio comenzó a construirse el 1 de julio del 2015 y finalizó en diciembre de ese año, dichos intereses deberán ser capitalizados.

Debido a que la entidad había registrado el gasto financiero en el año 2015 por \$3605,21, se deberá al cierre del año hacer un asiento de reversión por el interés capitalizable que se incurrió en la construcción del edificio.

El asiento deberá ser registrado de la siguiente manera:

Tabla 23: Asiento de diario - Ejercicio de costos por préstamo para la construcción de edificios

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2015	-3-		
	Construcciones en Proceso	\$1,075.67	
	Gastos financieros		\$1,075.67
	p/r reversión por capitalización de intereses		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

4.7 Costo por desmantelamiento

Los costos por desmantelamiento son aquellos costos que se espera incurrir en el futuro cuando la entidad tenga que abandonar el lugar que hoy ocupa y que no es de su propiedad, por las reparaciones que debe efectuar para devolver dicho lugar a sus propietarios en las condiciones en las que lo recibió.

Base contable

En el Párrafo 16 literal c de la NIC 16 se estipula que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo comprende lo siguiente:

La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que

se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo. (párrafo 16)

Por otro lado, el párrafo 14 de la NIC 37 establece que la entidad debe registrar una provisión cuando:

- (a) la empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- (b) es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación (párrafo 14)

En resumen, cuando la entidad tenga la obligación de incurrir en costos de desmantelamiento, deberá registrar como pasivo una provisión para este propósito a su valor actual en la fecha de adquisición del bien, con debito al costo del activo.

Base Fiscal

De acuerdo con el artículo innumerado, después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, relativo a Impuestos diferidos, en el numeral 3 se menciona al desmantelamiento:

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

Esto quiere decir que cuando se compre un activo y se le incluya una provisión por desmantelamiento porque la empresa estima que el uso de este bien será por un determinado periodo de tiempo, se realizará la depreciación por el activo y se conoce que la parte de la que corresponde al

desmantelamiento depreciación no será deducible de acuerdo a lo establecido en la ley para efectos del pago de impuesto a la renta.

Caso11: Costo por desmantelamiento de propiedades, planta y equipo.

Una entidad al 1 de enero del 2015, adquirió una maquinaria por un precio de \$800.000.00, será necesario proceder con la realización de varias modificaciones al lugar donde será instalada la maquinaria cuyo costo asciende a \$8,000.00.

La maquinaria será instalada en un local recibido en arrendamiento cuyo contrato incluye una cláusula que obliga a la entidad a reparar y dejar el local en las mismas condiciones en que fue recibido

La entidad estima que al finalizar el plazo de arrendamiento de 5 años será necesario realizar una serie de obras de desmantelamiento y reparaciones que se calcula un estimado del valor de US\$40,000. La tasa de descuento que la entidad considera para las operaciones corresponde al 5%. El método de depreciación que utiliza la entidad es la depreciación de línea recta en base a una vida útil de la maquinaria de 10 años

La determinación del valor del activo será de la siguiente manera:

Concepto	Monto
Precio de maquinaria	\$800,000.00
Instalación	\$8,000.00
Valor actual por desmantelamiento	\$ 31,341.05
Total	\$839,341.05

Fórmula de valor presente desmantelamiento

$$40,000 \times (1,050)^{-5} = 31,341.05$$

El registro contable por el desmantelamiento será:

Tabla 24: Asiento de diario - Ejercicio costo por desmantelamiento

Fecha	Detalle	Debe	Haber
1/1/2015	-1-		
	Maquinaria	\$839,341.05	
	Caja/Bancos		\$808,000.00
	Provisión por desmantelamiento		\$31,341.05
	p/r Adquisición de maquinaria		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Se deberá registrar la depreciación anual de la maquinaria, la instalación y el desmantelamiento

Maquinaria

$\$800,000.00 / 10 = \$80,000.00$

Instalación

$\$8,000.00 / 5 = \$1,600.00$

Desmantelamiento

$\$31,341.05 / 5 = \$6,268.21$

Tabla 25: Asiento de diario - Ejercicio costo por desmantelamiento

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/21/2015	-2-			
	Gasto depreciación		\$87,861.21	
	Maquinaria	\$80,000.00		
	Instalación	\$1,600.00		
	Desmantelamiento	\$6,268.21		
	Depreciación acumulada			\$87,861.21
	p/r depreciación			

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Detallamos los gastos financieros que tendrían que reconocerse hasta la finalización del plazo de contrato de arrendamiento, que sería hasta el año 2019.

Tabla 26: Calculo de intereses - Ejercicio costo por desmantelamiento.

Periodos	Años	Valor actual al inicio	Gasto de interés	Valor actual al final
1	2015	\$ 31.341,05	\$ 1.567,05	\$ 32.908,10
2	2016	\$ 32.908,10	\$ 1.645,41	\$ 34.553,51
3	2017	\$ 34.553,51	\$ 1.727,68	\$ 36.281,18
4	2018	\$ 36.281,18	\$ 1.814,06	\$ 38.095,24
5	2019	\$ 38.095,24	\$ 1.904,76	\$ 40.000,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Será necesario registrar el gasto financiero que se origina por el reconocimiento inicial al momento de provisionar el desmantelamiento y traerlo a valor presente, por lo tanto, el registro contable será de la siguiente manera:

Tabla 27: Asiento de diario - Ejercicio costo por desmantelamiento

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2015	-3-		
	Gastos financieros	\$ 1.567,05	
	Provisión por desmantelamiento		\$ 1.567,05
	P/R Gasto financiero		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Impuesto Diferido

La NIC 12 trata del impuesto a la renta diferido sobre las diferencias temporarias.

Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. De acuerdo al párrafo 5 literal a y b de la NIC 12 Las diferencias temporarias pueden ser:

- Diferencias temporarias imponibles, son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado, generando un pasivo por impuesto diferido en el periodo en que las diferencias se originen. (párrafo 5)
- Diferencias temporarias deducibles, son aquellas que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado, generando un activo por impuesto diferido en el periodo en el periodo en que la diferencia se origina. (parr 5)

De acuerdo a lo detallado podemos señalar la forma de reconocer una diferencia temporaria imponible o deducible de la siguiente manera:

Caso práctico 12: Impuesto diferido. Desmantelamiento

Para efectos de determinación de la diferencia temporaria y el impuesto a la renta diferido se deberá considerar los siguientes aspectos:

- Se deberá establecer el valor de la depreciación de la maquinaria de acuerdo a la base contable.
- Se deberá establecer el valor de la depreciación de la maquinaria de acuerdo a la base fiscal.
- Se deberá comparar la diferencia entre la base contable de la depreciación de la maquinaria versus la base fiscal de la depreciación acumulada de la maquinaria con el fin de determinar la diferencia temporaria.
- Una vez determinada la diferencia temporaria se deberá definir el tipo de diferencia que existe.
- Es necesario utilizar la tasa vigente de impuesto a la renta en el país.
- Se establecerá el registro ya sea por un activo o pasivo por impuesto diferido.

Por lo tanto, en base al ejercicio numero 11 planteado por el desmantelamiento:

La determinación para la base contable de la depreciación de la maquinaria será de la siguiente manera:

Maquinaria

\$800,000.00 / 10= \$ 80,000.00

Instalación

\$8,000.00 / 5= \$ 1,600.00

Desmantelamiento

\$24,556.53/ 5= \$ 4,911.31

Depreciación Anual= \$ 86,511.31

Por lo tanto la tabla de depreciación de la base contable quedaría de la siguiente manera:

Depreciación de Maquinaria

Tabla 28: *Tabla de depreciación maquinaria - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento*

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 800.000,00
1	\$ 80.000,00	\$ 80.000,00	\$ 720.000,00
2	\$ 80.000,00	\$ 160.000,00	\$ 640.000,00
3	\$ 80.000,00	\$ 240.000,00	\$ 560.000,00
4	\$ 80.000,00	\$ 320.000,00	\$ 480.000,00
5	\$ 80.000,00	\$ 400.000,00	\$ 400.000,00
6	\$ 80.000,00	\$ 480.000,00	\$ 320.000,00
7	\$ 80.000,00	\$ 560.000,00	\$ 240.000,00
8	\$ 80.000,00	\$ 640.000,00	\$ 160.000,00
9	\$ 80.000,00	\$ 720.000,00	\$ 80.000,00
10	\$ 80.000,00	\$ 800.000,00	\$ -

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Depreciación de Instalación

Tabla 29: Tabla de depreciación instalaciones - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 8.000,00
1	\$ 1.600,00	\$ 1.600,00	\$ 6.400,00
2	\$ 1.600,00	\$ 3.200,00	\$ 4.800,00
3	\$ 1.600,00	\$ 4.800,00	\$ 3.200,00
4	\$ 1.600,00	\$ 6.400,00	\$ 1.600,00
5	\$ 1.600,00	\$ 8.000,00	\$ -

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Depreciación de Desmantelamiento

Tabla 30: Tabla de depreciación desmantelamiento - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 24.556,53
1	\$ 4.911,31	\$ 4.911,31	\$ 19.645,22
2	\$ 4.911,31	\$ 9.822,61	\$ 14.733,92
3	\$ 4.911,31	\$ 14.733,92	\$ 9.822,61
4	\$ 4.911,31	\$ 19.645,22	\$ 4.911,31
5	\$ 4.911,31	\$ 24.556,53	\$ -

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La determinación para la base tributaria de la depreciación de la maquinaria será de la siguiente manera. Debido a que la legislación tributaria no considera deducible la depreciación por desmantelamiento, se la descarta en el siguiente cálculo:

Maquinaria

\$800,000.00 / 10= \$ 80,000.00

Instalación

\$8,000.00 / 5= \$ 1,600.00

Depreciación Anual= \$ 81,600.00

Por lo tanto, la tabla de depreciación de la base Fiscal quedaría de la siguiente manera:

Depreciación de Maquinaria

Tabla 31: *Tabla de depreciación maquinaria - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento base fiscal*

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 800.000,00
1	\$ 80.000,00	\$ 80.000,00	\$ 720.000,00
2	\$ 80.000,00	\$ 160.000,00	\$ 640.000,00
3	\$ 80.000,00	\$ 240.000,00	\$ 560.000,00
4	\$ 80.000,00	\$ 320.000,00	\$ 480.000,00
5	\$ 80.000,00	\$ 400.000,00	\$ 400.000,00
6	\$ 80.000,00	\$ 480.000,00	\$ 320.000,00
7	\$ 80.000,00	\$ 560.000,00	\$ 240.000,00
8	\$ 80.000,00	\$ 640.000,00	\$ 160.000,00
9	\$ 80.000,00	\$ 720.000,00	\$ 80.000,00
10	\$ 80.000,00	\$ 800.000,00	\$ -

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Depreciación de Instalación

Tabla 32: *Tabla de depreciación instalaciones - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento base fiscal.*

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 8.000,00
1	\$ 1.600,00	\$ 1.600,00	\$ 6.400,00
2	\$ 1.600,00	\$ 3.200,00	\$ 4.800,00
3	\$ 1.600,00	\$ 4.800,00	\$ 3.200,00
4	\$ 1.600,00	\$ 6.400,00	\$ 1.600,00
5	\$ 1.600,00	\$ 8.000,00	\$ -

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

El siguiente cuadro muestran las diferencias temporarias que se generan entre la base fiscal y la base contable:

Tabla 33: Tabla de diferencia temporaria 2015- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa impositiva	Activo impuesto Diferido
Maquinaria	839.341,05	808.000,00	31.341,05	Deducible	22%	6.895,03
Depreciación Acumulada	87.868,21	81.600,00	6.268,21	Deducible	22%	1.379,01
Provisión por desmantelamiento	32.908,10	-	32.908,10	Deducible	22%	7.239,78
Total			(7.835,26)	Deducible	22%	(1.723,76)

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La diferencia temporaria es de tipo "Deducible" y se reconocerá un Activo por Impuesto a la Renta Diferido

Tabla 34: Asiento de diario - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2015	-1-		
	Activo por Impuesto a la Renta Diferido	\$1,723.76	
	Gasto de Impuesto a la Renta Diferido		\$1,723.76
	p/r gasto por impuesto a la renta diferido		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Cada año deberá considerarse la diferencia temporaria que se genere de la base fiscal con la base tributaria hasta que se cumplan los 5 años que culmina el contrato de arrendamiento por lo que se estuvo que realizar el desmantelamiento.

A continuación, estableceremos la conciliación tributaria que realizó la entidad correspondiente al año 2015:

Tabla 35: Conciliación tributaria año 2015 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Utilidad antes de impuesto	\$ 300.000,00
(+) Gasto de interés N/D	\$ 1.567,05
(+) Gasto depreciación N/D	\$ 6.268,21
= Base Imponible	\$ 307.835,26
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 67,723.76

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Ahora procederemos a determinar las diferencias temporarias del año 2016 al 2019 que quedarían de la siguiente manera:

Año 2016**Tabla 36:** *Tabla de diferencia temporaria 2016 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.*

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa impositiva	Activo impuesto Diferido
Maquinaria	839.341,05	808.000,00	31.341,05	Deducible	22%	6.895,03
Depreciación Acumulada	87.868,21	81.600,00	6.268,21	Deducible	22%	1.379,01
Provisión por desmantelamiento	34.553,51	-	34.553,51	Deducible	22%	7.601,77
Total			(9.480,67)	Deducible	22%	(2.085,75)

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Año 2017**Tabla 37:** *Tabla de diferencia temporaria 2017- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.*

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa impositiva	Activo impuesto Diferido
Maquinaria	839.341,05	808.000,00	31.341,05	Deducible	22%	6.895,03
Depreciación Acumulada	87.868,21	81.600,00	6.268,21	Deducible	22%	1.379,01
Provisión por desmantelamiento	36.281,18	-	36.281,18	Deducible	22%	7.981,86
Total			(11.208)	Deducible	22%	(2.465,83)

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Año 2018**Tabla 38:** *Tabla de diferencia temporaria 2018- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.*

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa impositiva	Activo impuesto Diferido
Maquinaria	839.341,05	808.000,00	31.341,05	Deducible	22%	6.895,03
Depreciación Acumulada	87.868,21	81.600,00	6.268,21	Deducible	22%	1.379,01
Provisión por desmantelamiento	38.095,24	-	38.095,24	Deducible	22%	8.380,95
Total			(13.022,4)	Deducible	22%	(2.864,93)

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Año 2019

Tabla 39: Tabla de diferencia temporaria 2019- Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa impositiva	Activo impuesto Diferido
Maquinaria	839.341,05	808.000,00	31.341,05	Deducible	22%	6.895,03
Depreciación Acumulada	87.868,21	81.600,00	6.268,21	Deducible	22%	1.379,01
Provisión por desmantelamiento	40.000,00	-	40.000,00	Deducible	22%	8.800,00
Total			(14.927)	Deducible	22%	(3.283,98)

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Como se puede observar las diferencias varían cada año por la provisión de desmantelamiento donde el interés hace que el valor cambie al final del año.

Considerando que la utilidad antes de impuestos de los periodos del 2016 al 2019 fueron igual a la del 2015 (\$ 300.000,00), las conciliaciones tributarias quedarían de la siguiente manera:

Año 2016

Tabla 40: Conciliación tributaria año 2016 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Utilidad antes de impuesto	\$ 300.000,00
(+) Gasto de interés N/D	\$ 1.645,41
(+) Gasto depreciación N/D	\$ 6.268,21
=Base Imponible	\$ 307.913,62
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 67.741,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2017

Tabla 41: Conciliación tributaria año 2017 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Utilidad antes de impuesto	\$ 300.000,00
(+) Gasto de interés N/D	\$ 1.727,68
(+) Gasto depreciación N/D	\$ 6.268,21
=Base Imponible	\$ 307.995,89
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 67.759,10

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2018

Tabla 42: Conciliación tributaria año 2018 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Utilidad antes de impuesto	\$ 300.000,00
(+) Gasto de interés N/D	\$ 1.814,06
(+) Gasto depreciación N/D	\$ 6.268,21
=Base Imponible	\$ 308.082,27
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 67.778,10

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2019

Tabla 43: Conciliación tributaria año 2019 - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento.

Utilidad antes de impuesto	\$ 300.000,00
(+) Gasto de interés N/D	\$ 1.904,76
(+) Gasto depreciación N/D	\$ 6.268,21
=Base Imponible	\$ 308.172,97
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 67.798,05

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

En la siguiente tabla mostramos la compensación que se tendrá al determinar la utilidad neta por el impuesto diferido que será aplicado en el año 2020 que es la fecha en la que se realiza el desmantelamiento de la maquinaria.

Por lo tanto, el efecto se producirá de la siguiente manera:

Comparativo de la utilidad Neta aplicando los impuestos diferidos

Tabla 44: Comparativo de la utilidad Neta aplicando los impuestos diferidos - Ejercicio Impuesto diferido desmantelamiento

Rubro	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Utilidad antes de impuesto	\$ 300.000,00	\$ 300.000,00	\$ 300.000,00	\$ 300.000,00	\$ 300.000,00	\$ 300.000,00
(+) Gasto no deducible (interés)	1567,05	\$ 1.645,41	\$ 1.727,68	\$ 1.814,06	\$ 1.904,76	\$ -
(+) Gasto no deducible (depreciación)	\$ 6.268,21	\$ 6.268,21	\$ 6.268,21	\$ 6.268,21	\$ 6.268,21	\$ (24.768,00)
=Base Imponible	\$ 307.835,26	\$ 307.913,62	\$ 307.995,89	\$ 308.082,27	\$ 308.172,97	\$ 275.232,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 67.723,76	\$ 67.741,00	\$ 67.759,10	\$ 67.778,10	\$ 67.798,05	\$ 60.551,04
(+/- Ajuste por impuesto diferido)	\$ (1.723,76)	\$ (2.085,75)	\$ (2.465,83)	\$ (2.864,93)	\$ (3.283,98)	\$ 12.424,25
= Impuesto sobre las ganancias	\$ 66.000,00	\$ 65.655,25	\$ 65.293,26	\$ 64.913,17	\$ 64.514,08	\$ 72.975,29
Utilidad Neta del ejercicio	\$ 234.000,00	\$ 234.344,75	\$ 234.706,74	\$ 235.086,83	\$ 235.485,92	\$ 227.024,71

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

4.8 Vida útil

De acuerdo a NIC 16 en el párrafo 6, se da una definición para la vida útil:

- El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad.
- El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad (párrafo 6)

Base contable

De acuerdo al párrafo 56 de la NIC 16 da los siguientes puntos se deben considerar para determinar la vida útil de un activo

- El uso que se le va a dar al activo
- Capacidad productiva
- Medición del desgaste físico que se espera que genere el activo por año.
- De acuerdo al mercado y los avances tecnológicos cuando obsoleto se va volviendo el activo.
- Las restricciones y límites que tienen las leyes del país (Fechas de caducidad de los arrendamientos). (párrafo 56)

La norma explica que tanto la vida útil de un bien, así como su valor residual se deben revisar como mínimo una vez cada año; esto quiere decir que dependiendo del activo, del uso que se le haya dado dentro de la empresa, y dependiendo de la actividad productiva a la que este sujeto, la vida útil de este bien puede cambiar; y, puede requerir de que se proceda a una depreciación acelerada de dicho activo, o a una extensión de la vida útil.

La vida útil también se puede definir de acuerdo a la utilidad que se espera que aporte el activo a la empresa de acuerdo al párrafo 57 de la NIC 16. Asimismo se menciona que para un activo la vida útil que se le asigne puede ser inferior a su vida económica. Depende también del criterio que se basa en la experiencia que haya tenido la empresa con otros activos similares.

Base Fiscal

Desde el punto de vista fiscal la ley determina que la vida útil se determina en porcentajes de depreciación anual. El artículo 28 numeral 6 del

Reglamento para la Aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que la depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable.

Para que este gasto sea deducible, no podrá superar los siguientes porcentajes:

- Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.
- Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.
- Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.
- Equipos de cómputo y software 33% anual (Art. 28)

Esto es que el Servicio de Rentas Internas regula que los porcentajes de depreciación y años de vida útil sea de la siguiente manera:

Tabla 45: *Porcentajes de depreciación y años de vida útil.*

Activos	Porcentajes	Equivalentes en años
Terreno	0%	-
Edificio	5%	20
Maquinarias y equipos	10%	10
Vehículos	20%	5
Equipos de computo	33.33%	3
Muebles y enseres	10%	10

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

En el artículo 6 literal c del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica determina que:

En casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, el respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores

a los indicados, los que serán fijados en la resolución que dictará para el efecto. Para ello, tendrá en cuenta la técnica contable y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien. Podrá considerarse la depreciación acelerada exclusivamente en el caso de bienes nuevos, y con una vida útil de al menos cinco años, por tanto, no procederá para el caso de bienes usados adquiridos por el contribuyente. Tampoco procederá depreciación acelerada en el caso de bienes que hayan ingresado al país bajo regímenes suspensivos de tributos. (Art. 6)

Esto quiere decir que el fisco autorizará si es apropiado el realizar una depreciación acelerada de un bien nuevo cuya vida útil no supere los 5 años ya sea por obsolescencia, utilización intensiva o deterioro acumulado, caso contrario si se aplica una técnica contable con depreciación acelerada que las leyes tributarias no autoricen su uso se generará una diferencia por impuesto diferido.

4.9 Depreciación

La depreciación es el instrumento en el cual se reconoce el desgaste y pérdida de valor que sufre un bien o un activo por el uso que se haga de él. Una depreciación se puede generar por causas como:

- El desgaste por el uso
- La obsolescencia o el paso del tiempo

Como ejemplo de que una propiedad se desgasta por el uso tenemos a un vehículo que a medida que aumente su kilometraje, afectará el rendimiento y hace que el vehículo pierda valor.

Mientras que una computadora se puede volver obsoleta cuando surgen nuevos modelos que ofrecen un funcionamiento mucho más eficiente.

Base contable

El párrafo 23 de la NIC 16 define a la depreciación como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil y además señala que:

Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento. (párrafo 23)

Como ejemplo de la forma de depreciar de forma separada un elemento de propiedades, planta y equipo tenemos los componentes y también los motores de un tren.

El párrafo 46 de la NIC 16 señala que:

En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. (párrafo 46)

El resto se refiere a las partes que están integradas al elemento y no son significativas, pero si la entidad tuviera expectativas de que cada una de estas partes sea significativa, será necesario realizar una aproximación técnica para depreciar el resto de los elementos de modo que exista una estimación apropiada de vida útil de los componentes.

La NIC 16 indica en el párrafo 48 señala que:

El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo (párrafo 48).

Todos los beneficios económicos futuros que son asignados a otros activos más el costo de depreciación formaran parte del costo total del mismo

Un ejemplo es una instalación es un equipo de manufactura en donde será considerada como parte del costo la depreciación.

La NIC 16 establece que se distribuirá de forma sistemática el importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

El párrafo 53 de la norma determina que:

El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable. (párrafo 53)

El valor residual es un valor de rescate que la entidad estima se recibiría en la actualidad si el activo tuviera las condiciones necesarias que se espera obtener al final de su vida útil. El cálculo de este valor dependerá de la política contable que maneje la entidad y el juicio profesional para determinar si se debe calcular en una propiedad, planta y equipo.

El párrafo 55 de la NIC 16 establece que:

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. (párrafo 55)

La NIC 16 indica que el método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

En el párrafo 61 de la norma se indica que:

El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. (párrafo 61)

Entre los métodos de depreciación existentes tenemos:

- Lineal
- Decreciente
- Unidades de producción

Lineal

Este es uno de los métodos más sencillos y utilizado ya que consiste en dividir el costo del activo entre el número de años estimado como vida útil, para obtener el valor de la depreciación anual; debido a que los activos se usan con la misma intensidad año por año, a lo largo de su vida útil, por tanto, la depreciación periódica debe ser del mismo monto

La fórmula será la siguiente:

Depreciación anual = Costo Histórico / Años de vida útil

Decreciente

El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.

Unidades de producción

Este método consiste en dividir el valor del activo por el número de unidades que puede producir durante toda su vida útil. En cada periodo se multiplica el número de unidades producidas en el periodo por el costo de depreciación correspondiente a cada unidad.

Para este método se puede considerar el valor de salvamento que es el valor estimado que tendrá el activo fijo cuando se termine de depreciar si así lo amerita.

Base Fiscal

En el numeral 7 del artículo 10 Deducciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que será deducible:

La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento (Art. 10).

Esto permite que las entidades puedan deducir del pago al impuesto la renta, la depreciación que se origine de las propiedades, planta y equipo.

En el artículo 26 Forma de determinar la utilidad en la transferencia de activos fijos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se establece que:

- La depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable. Para que este gasto sea deducible, no podrá superar los siguientes porcentajes:
- Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.
- Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.

- Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.
- Equipos de cómputo y software 33% anual. (Art. 26)

Casos Prácticos

Caso 13: Depreciación de Maquinaria por método de línea recta

Una entidad adquiere una maquinaria el 1 de enero del 2017 a un costo de \$40,000.00 con una estimación de 10 años de vida y un valor residual del 10%.

Datos

Fecha: 01/01/17

Maquinaria: \$40,000.00

Vida útil: 10 años

Valor residual: \$40,000.00 x 10%= \$4,000.00

La fórmula para aplicar en este método es:

(Valor de activo – Valor residual) / Años de vida útil.

Aplicando la formula quedaría:

$(\$40,000.00 - \$4,000.00) / 10 = \$3,600.00$

El valor de \$3,600.00 será la depreciación anual de cada año del vehículo.

La tabla de depreciación quedaría de la siguiente manera:

Tabla 46: Tabla de depreciación - Ejercicio de depreciación método de línea recta

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 40,000.00
1	\$ 3,600.00	\$ 3,600.00	\$ 36,400.00
2	\$ 3,600.00	\$ 7,200.00	\$ 32,800.00
3	\$ 3,600.00	\$ 10,800.00	\$ 29,200.00
4	\$ 3,600.00	\$ 14,400.00	\$ 25,600.00
5	\$ 3,600.00	\$ 18,000.00	\$ 22,000.00
6	\$ 3,600.00	\$ 21,600.00	\$ 18,400.00
7	\$ 3,600.00	\$ 25,200.00	\$ 14,800.00
8	\$ 3,600.00	\$ 28,800.00	\$ 11,200.00
9	\$ 3,600.00	\$ 32,400.00	\$ 7,600.00
10	\$ 3,600.00	\$ 36,000.00	\$ 4,000.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El registro contable quedará de la siguiente manera:

Tabla 47: Asiento de diario - Ejercicio de depreciación método de línea recta

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2017	-1-		
	Gasto depreciación	\$ 3,600.00	
	Depreciación acumulada		\$ 3,600.00
	p/r gasto de depreciación		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Caso 14: Depreciación de Maquinaria por método decreciente

Una entidad adquiere una maquinaria el 1 de enero del 2017 a un costo de \$40,000.00 con una estimación de 10 años de vida y un valor residual del 10%. Para este método la tasa del valor residual deberá multiplicarse por 2, ya que se calcula el doble de la tasa decreciente. En este caso como el valor residual es del 10% al multiplicarla será de 20%.

La tasa obtenida del 20% será multiplicada por el valor en libros del activo al inicio de cada año.

El importe de la depreciación del último año será igual a la cantidad necesaria para disminuir el valor en libros del activo a su valor residual.

$$(\$40,000.00 - \$8,000.00) / 10 = \$3,200.00$$

Por lo tanto la tabla de depreciación quedaría de la siguiente manera:

Tabla 48: *Tabla de depreciación - Ejercicio de depreciación método decreciente*

Año	Valor en libros por doble tasa (20%)	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0				\$ 40,000.00
1	\$ 8,000.00	\$ 8,000.00	\$ 8,000.00	\$ 32,000.00
2	\$ 6,400.00	\$ 6,400.00	\$ 14,400.00	\$ 25,600.00
3	\$ 5,120.00	\$ 5,120.00	\$ 19,520.00	\$ 20,480.00
4	\$ 4,096.00	\$ 4,096.00	\$ 23,616.00	\$ 16,384.00
5	\$ 3,276.80	\$ 3,276.80	\$ 26,892.80	\$ 13,107.20
6	\$ 2,621.44	\$ 2,621.44	\$ 29,514.24	\$ 10,485.76
7	\$ 2,097.15	\$ 2,097.15	\$ 31,611.39	\$ 8,388.61
8	\$ 1,677.72	\$ 1,677.72	\$ 33,289.11	\$ 6,710.89
9	\$ 1,342.18	\$ 1,342.18	\$ 34,631.29	\$ 5,368.71
10		\$ 1,368.71	\$ 36,000.00	\$ 4,00.00

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

El registro contable quedará de la siguiente manera:

Tabla 49: Asiento de diario - Ejercicio de depreciación método decreciente

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2017	-1-		
	Gasto depreciación	\$ 8,000.00	
	Depreciación acumulada		\$ 8,000.00
	p/r gasto de depreciación		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Caso 15: Depreciación de Maquinaria por método de unidades producidas

Una maquinaria tiene una vida estimada de 95,000 unidades por producir. El costo de adquisición fue de \$40,000.00 el 1 de enero del 2017 y el valor de salvamento es del 10%. El número de unidades producidas durante 10 años fue el siguiente:

Año	Unidades
1	7,000
2	9,000
3	11,000
4	15,000
5	8,000
6	12,000
7	11,000
8	9,000
9	8,000
10	5,000
Total	95,000

La fórmula a aplicar en este método es la siguiente:

$(\text{Valor del activo} - \text{Valor de salvamento}) / \text{Unidades producidas}$

Aplicando la formula entonces seria:

$(\$40,000.00 - \$4,000.00) / 95,000 = 0.38$

Este factor obtenido deberá ser multiplicado por las unidades producidas en cada año para así obtener la depreciación anual.

El cálculo será el siguiente:

Tabla 50: *Tabla de depreciación - Ejercicio de depreciación método de unidades producidas*

Año	Unidades x Factor	Depreciación Anual
1	7,000 x 0.38	\$2,357.89
2	9,000 x 0.38	\$3,031.58
3	11,000 x 0.38	\$3,705.26
4	15,000 x 0.38	\$5,052.63
5	8,000 x 0.38	\$2,694.74
6	12,000 x 0.38	\$4,042.11
7	11,000 x 0.38	\$3,705.26
8	9,000 x 0.38	\$3,031.58
9	8,000 x 0.38	\$2,694.74
10	5,000 x 0.38	\$1,684.21

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Una vez obtenido estos cálculos, procedemos a realizar la tabla de amortización

Tabla 51: Tabla de amortización - Ejercicio de depreciación método de unidades producidas

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			40,000.00
1	2,652.63	2,652.63	37,347.37
2	3,410.53	3,410.53	33,936.84
3	4,168.42	4,168.42	29,768.42
4	5,684.21	5,684.21	24,084.21
5	3,031.58	3,031.58	21,052.63
6	4,547.37	4,547.37	16,505.26
7	4,168.42	4,168.42	12,336.84
8	3,410.53	3,410.53	8,926.32
9	3,031.58	3,031.58	5,894.74
10	1,894.74	1,894.74	4,000.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Al final del periodo 8 queda el valor de salvamento que se le dio al activo.

El registro contable quedara de la siguiente manera:

Tabla 52: Asiento de diario - Ejercicio de depreciación método de unidades producidas

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2017	-1-		
	Gasto depreciación	\$ 2,652.63	
	Depreciación acumulada		\$ 2,652.63
	p/r depreciación del año 1		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Caso 16: Impuesto Diferido por depreciación acelerada de maquinaria

Una entidad el 1 de enero del 2016 adquiere una maquinaria por un valor de \$40,000.00, un perito valuator le indica a la entidad que la vida útil de la maquinaria será de 8 años, por lo que se decide depreciar el bien a 8 años por el método de lineal sin considerar un valor residual.

La entidad al decidir depreciar a ese tiempo ocasionará que exista una diferencia temporaria entre la base contable y la fiscal, debido a que el fisco solo considera válido una depreciación a 10 años de la maquinaria de acuerdo a la legislación vigente, por lo tanto.

Base contable

La depreciación de la maquinaria y su tabla de depreciación por los 8 años será la siguiente.

$$\$40,000.00 / 8 = \$5,000.00$$

Tabla 53: *Tabla de depreciación - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada*

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 40,000.00
1	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00	\$ 35,000.00
2	\$ 5,000.00	\$ 10,000.00	\$ 30,000.00
3	\$ 5,000.00	\$ 15,000.00	\$ 25,000.00
4	\$ 5,000.00	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00
5	\$ 5,000.00	\$ 25,000.00	\$ 15,000.00
6	\$ 5,000.00	\$ 30,000.00	\$ 10,000.00
7	\$ 5,000.00	\$ 35,000.00	\$ 5,000.00
8	\$ 5,000.00	\$ 40,000.00	\$ -

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Base Fiscal

Debido a que el fisco acepta una depreciación por 10 años el cálculo será el siguiente:

$$\$40,000.00 / 10 = \$4,000.00$$

Tabla 54: Tabla de depreciación - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada base fiscal.

Año	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor neto
0			\$ 40,000.00
1	\$ 4,000.00	\$ 4,000.00	\$ 36,000.00
2	\$ 4,000.00	\$ 8,000.00	\$ 32,000.00
3	\$ 4,000.00	\$ 12,000.00	\$ 28,000.00
4	\$ 4,000.00	\$ 16,000.00	\$ 24,000.00
5	\$ 4,000.00	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00
6	\$ 4,000.00	\$ 24,000.00	\$ 16,000.00
7	\$ 4,000.00	\$ 28,000.00	\$ 12,000.00
8	\$ 4,000.00	\$ 32,000.00	\$ 8,000.00
9	\$ 4,000.00	\$ 36,000.00	\$ 4,000.00
10	\$ 4,000.00	\$ 40,000.00	\$ -

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La diferencia entre la depreciación de la base fiscal y la de la base tributaria genera una diferencia temporaria de tipo no deducible, debido a que en la legislación local la depreciación acelerada no está contemplada en el artículo de impuestos diferidos.

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

Año 2016

Tabla 55: Tabla de diferencia temporaria año 2016- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El registro contable será de la siguiente manera

Tabla 56: Asiento de diario - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2016	-1-		
	Activo por Impuesto a la Renta Diferido	\$220.00	
	Gasto de Impuesto a la Renta Diferido		\$220.00
	P/Rel activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Cada año deberá considerarse las diferencias temporarias por los 8 periodos

A continuación, estableceremos la conciliación tributaria que realizó la entidad correspondiente al año 2016

Tabla 57: Conciliación tributaria año 2016 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

A continuación, se detalla las diferencias temporarias de los periodos del 2017 al 2024 que estarán determinadas de la siguiente manera:

Año 2017

Tabla 58: Tabla de diferencia temporaria año 2017- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2018

Tabla 59: Tabla de diferencia temporaria año 2018- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Año 2019**Tabla 60:** Tabla de diferencia temporaria año 2019- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Fuente: Elaboración propia**Elaborado por: Los autores****Año 2020****Tabla 61:** Tabla de diferencia temporaria año 2020- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Fuente: Elaboración propia**Elaborado por: Los autores**

Año 2021

Tabla 62: Tabla de diferencia temporaria año 2021- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2022

Tabla 63: Tabla de diferencia temporaria año 2022- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2023

Tabla 64: Tabla de diferencia temporaria año 2023- Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido
Depreciación acumulada	\$5000.00	\$4,000.00	\$1,000.00	Deducible	22%	\$ 220.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Las diferencias temporarias no tienen variación y se producen de forma lineal debido a que la depreciación no cambia año a año.

Considerando que la utilidad antes de impuestos del año 2017 al 2024 es el valor de \$200.000,00, las conciliaciones tributarias quedaran de la siguiente manera:

Año 2017

Tabla 65: Conciliación tributaria año 2017 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2018

Tabla 66: Conciliación tributaria año 2018 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2019

Tabla 67: Conciliación tributaria año 2019 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2020

Tabla 68: Conciliación tributaria año 2020 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2021

Tabla 69: Conciliación tributaria año 2021 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2022

Tabla 70: Conciliación tributaria año 2022 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Año 2023

Tabla 71: Conciliación tributaria año 2023 - Ejercicio de impuesto diferido por depreciación acelerada.

Utilidad contable	\$ 200.000,00
(+) Gasto de depreciación N/D	\$ 1.000,00
= Base Imponible	\$ 201.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

A continuación, presentamos el comparativo de los 8 años que se produce la depreciación acelerada durante los 8 años:

Comparativo de la utilidad Neta aplicando los impuestos diferidos

Tabla 72: Comparativo de la utilidad Neta aplicando los impuestos diferidos

Rubro	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Utilidad antes de impuesto	\$ 200.000,00	\$ 200.000,00	\$ 200.000,00	\$ 200.000,00	\$ 200.000,00	\$ 200.000,00	\$ 200.000,00	\$ 200.000,00
(+) Gasto no deducible (depreciación)	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00
=Base Imponible	\$ 201.000,00							
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 44.220,00	\$ 44.220,00	\$ 44.220,00	\$ 44.220,00	\$ 44.220,00	\$ 44.220,00	\$ 44.220,00	\$ 44.220,00
(+/- Ajuste por impuesto diferido)	\$ (1.000,00)							
= Impuesto sobre las ganancias	\$ 43.220,00							
Utilidad Neta del ejercicio	\$ 156.780,00							

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

4.10 Revalorizaciones

Una revalorización en una propiedad, planta o equipo es un procedimiento reconocido contablemente, en donde peritos calificados a través de sus análisis y revisiones asignan nuevos valores o determinan precios justos a los activos más los correspondientes años de vida útil residual en función al estado de conservación.

Las revalorizaciones hechas en las propiedades, plantas y equipos permiten:

- Dar nuevos valores a los activos.
- Asignar años de vida útil.
- Cumplir con disposiciones legales y normas contables.

Para que una propiedad, planta o equipo sean revaluados se deberá realizar el siguiente procedimiento:

- Realizar un resumen actualizado de los activos a ser revaluados
- Preparar estados actualizados en detalle por cuenta de los bienes a ser revaluados.
- Efectuar inventario físico en detalle para cruzar información con los estados de cuenta, de existir diferencias proceder a la regularización contable.
- Efectuar pruebas de cálculo respecto de actualizaciones y depreciaciones, de existir diferencias proceder a su regularización contable.
- Obtener informes de los peritos independientes.
- Preparar informe correspondiente.

Base contable

El párrafo 31 de la NIC 16 indica que el modelo de Revaluación:

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedad, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las

pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance (párrafo 31).

Este método se limita de ser aplicable para aquellos activos de los cuales se pueda tener una medición fiable de su valor razonable.

Además, el método obliga a una revaluación de todos los elementos de una misma clase de activos, como lo indica en el párrafo 36 de la NIC 16:

Si se revaloriza un elemento de propiedad, planta y equipo se revalorizarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos. (párrafo 36)

El párrafo 37 de la NIC 16, indica que una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clase

- Terrenos
- Edificios
- Maquinaria
- Buques
- Aeronaves
- Vehículos de motor
- Mobiliario y utillaje
- Equipo de oficina (párrafo 37)

Las revaluaciones deben de hacerse con regularidad en los activos, para así asegurar que el importe que se tenga en libros no difiera del valor razonable de una forma significativa al final del periodo.

Como consecuencia de una revaluación en una propiedad, planta y equipo, podemos determinar los siguientes aspectos:

- Las revaluaciones que incrementan el valor del activo son reconocidas como superávit de revaluación y se reflejan en el

patrimonio neto, que afectaran al valor en libros del activo y a su depreciación acumulada. Se podrá registrar por un ajuste que sea proporcional al valor bruto del activo y a su depreciación acumulada o eliminando la depreciación acumulada a la fecha de revaluación.

- La norma señala que el superávit registrado en el patrimonio neto puede ser separado como superávit de revaluación hasta que sea dado de baja, o que se realice una transferencia progresiva a la cuenta de otras ganancias acumuladas y en medida que el activo se vaya depreciando.
- Cuando se reduzca el valor razonable, el modelo de revaluación obliga a que las diferencias se reconozcan como una pérdida del ejercicio cuando ya dejen de compensar superávits anteriores.

Entre las ventajas que generarían aplicar el método de revalorización tenemos:

- Permite que los activos estén registrados al valor real de mercado.
- Los organismos de control como el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías podrán contar con estados financieros más fiables para los cruces de información.
- Con la adecuada depreciación, las entidades tendrán activos valorados apropiadamente

Base Fiscal

De acuerdo a las revalorizaciones el literal f del numeral 6 del artículo 28 Gastos generales deducibles del Reglamento para la aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que:

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 (Art. 28).

Esto señala que la depreciación generada por un revalúo de una propiedad, planta o equipo no podrán ser considerados deducibles para el pago de impuesto a la renta.

Casos Prácticos

Caso 17: Modelo de Revaluación por incremento de valor del activo

Una empresa tiene registrado en su estado de situación financiera lo siguiente:

Terrenos por \$50,000.00

Edificio por \$160,000.00

El edificio mantiene una depreciación acumulada de \$32,000.00 de acuerdo al método de depreciación lineal durante 30 años sin valor residual. La entidad decide aplicar el método de revalorización lo que indica un nuevo avalúo y valor razonable de:

Terrenos por \$70,000.00

Edificio por \$200,000.00

Se procede a contabilizar la revaluación del terreno

Tabla 73: Asiento de diario - Ejercicio revaluación por incremento de valor del activo

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Terrenos	\$20,000.00	
Superávit por revalorización		\$20,000.00
p/r revalorización (Terreno)		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Se procede a contabilizar la revaluación del edificio cuyo cálculo se determina de la siguiente manera:

Por el revalúo aplicado al activo, se deberá hacer una reestructuración de la depreciación acumulada.

Para aplicar la revalorización del edificio que pasó de tener un valor de \$128.0000 a \$200,000 se deberá calcular el factor de revalorización de la siguiente manera:

Valor en libros sin revalorización = \$128,000

Valor en libros con revalorización = \$200,000

Factor por de revalorización= $(\$200.000 / \$128,000= 1,5625$

El factor de 1,5625 deberá ser multiplicado por el valor del costo original de \$160.000 y por el valor de la depreciación acumulada de \$32.000, como se indica en el siguiente cuadro:

Tabla 74: *Cálculo del revaluó - Ejercicio revaluación por incremento de valor del activo*

Edificio	valor antes de revaluó	Fracción de revaluó	valor después de revaluó	Variación
Costo	\$ 160,000.00	1,56625	\$ 250,000.00	\$ 90,000.00
Depreciación	\$ (32,000.00)	1,56625	\$ (50,000.00)	\$ (18,000.00)
Valor en libros	\$ 128,000.00		\$ 200,000.00	\$ 72,000.00

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

El asiento contable para registrar los efectos de la revalorización, es el siguiente:

Tabla 75: Asiento de diario - Ejercicio revaluación por incremento de valor del activo

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Edificio	\$90,000.00	
Depreciación Acumulada		\$18,000.00
Superávit por Revalorización		\$72,000.00
p/r revalorización		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Caso 18: Modelo de revaluación. Ajuste del gasto por depreciación y transferencia del superávit de revaluación

Al siguiente año la empresa del caso 1 registra el gasto por depreciación del edificio considerando que al cierre del ejercicio anterior estas se revaluaron, dando como resultado un valor del activo de \$250,000.00 y una depreciación acumulada de \$50,000.00, La vida útil restante del edificio es de 24 años, al final de la cual no se estima ningún valor residual.

Se procede a realizar el cálculo del nuevo valor de la depreciación, de acuerdo a la vida restante del bien.

$$\$200,000.00 / 24 = \$8,333.33$$

El registro contable quedara así:

Tabla 76: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Ajuste del gasto por depreciación y transferencia del superávit de revaluación

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Gasto por depreciación	\$8,333.33	
Depreciación acumulada		\$8,333.33
p/r nueva depreciación edificio		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La entidad deberá transferir parte del superávit de revaluación a otras reservas dentro del patrimonio neto. La parte transferida será igual a la diferencia entre el gasto por depreciación que se realizó como consecuencia de la revaluación y el que hubiera correspondido en caso de que dicha revaluación no se hubiera realizado.

Es decir, el cálculo se realiza de la siguiente manera:

Depreciación antes de la revaluación ($\$160,000.00 / 30$) = 5,333.33

Depreciación antes de la revaluación = $\$8,333.33$

Diferencia = $\$3,000.00$

Por lo cual el registro contable de la diferencia sería:

Tabla 77: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Ajuste del gasto por depreciación y transferencia del superávit de revaluación

Detalle	Debe	Haber
-2-		
Superávit de revaluación	\$3,000.00	
Utilidades Retenidas		\$3,000.00
p/r Superávit por revaluación		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Caso 19: Modelo de revaluación. Pérdidas de valor

Supongamos que la misma empresa al final del año tiene indicios de una caída significativa en el valor razonable de su terreno y edificios.

Los nuevos avalúos determinan que:

Terrenos $\$50,000.00$

Edificios $\$100,000.00$

Procedemos a revertir el superávit acumulado en el terreno del caso 1 ($\$70,000.00 - \$50,000.00 = \$20,000.00$).

El registro contable quedaría de la siguiente manera:

Tabla 78: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Pérdida de valor

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Superávit por revalorización	\$20,000.00	
Terrenos		\$20,000.00
p/r desvalorización de terreno		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Considerando que el edificio ha sido depreciado por importe de 8,333, el importe del ajuste a realizar sería el siguiente:

Tabla 79: Asiento de diario - Ejercicio de revaluación. Pérdida de valor

Detalle	Debe	Haber
-2-		
Depreciación acumulada	\$27,898.00	
Superávit de revaluación	\$69,000.00	
Perdidas de Edificio	\$22,667.00	
Edificio		\$119,565.00
p/r desvalorización de edificio		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

En el caso 2 la empresa había transferido parte del superávit acumulado a utilidades retenidas, como consecuencia de la depreciación registrada para el edificio, por lo que el saldo acumulado se reducirá respecto al que inicialmente se había reconocido.

$$\$72,000.00 - \$3,000.00 = \$69,000.00$$

El efecto en libros del edificio se resume de la siguiente manera:

Tabla 80: Cálculo del revaluó - Ejercicio de revaluación. Pérdida de valor

Edificio	valor antes de revaluó	Fracción de revaluó	valor después de revaluó	Variación
Costo	\$ 250,000.00	\$ 1,30	\$ (119,565.00)	\$ 130,434.56
Depreciación	\$ (58,333.00)	\$ 0,30	\$ 27,898.44	\$ (30,434.56)
Valor en libros	\$ 191,667.00		\$ (91,667.00)	\$ 100,000.00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Impuesto diferido

De acuerdo al caso 17 determinaremos las diferencias temporarias que se generaron por el revaluó y la depreciación.

Caso 20: Impuesto diferido. Revalorización de edificio.

Tabla 81: Tabla de diferencia temporaria - Ejercicio impuesto diferido. Revalorización de edificio

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa impositiva	Activo impuesto Diferido
Costo Edificio	250.000,00	160.000,00	90.000,00	Imponible	22%	19.800,00
Depreciación Acumulada	(50.000,00)	(32.000,00)	(18.000,00)	Imponible	22%	(3.960,00)
Total			72.000,00	Imponible	22%	15.840,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Debido a que el registro contable por la revaluación afecta a una cuenta patrimonial, el registro del importe diferido también debe afectar dicha cuenta patrimonial como se observa a continuación.

Tabla 82: Asiento de diario - Ejercicio impuesto diferido. Revalorización de edificio

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Patrimonio: Superávit por revalorización	\$15840.00	
Pasivo por impuesto diferido		\$15840.00
p/r impuesto diferido		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La conciliación tributaria quedara de la siguiente manera:

Tabla 83: Conciliación tributaria - Ejercicio impuesto diferido. Revalorización de edificio

Utilidad contable	\$ 250.000,00
(+) Gasto depreciación N/D	\$ 18.000,00
= Base Imponible	\$ 268.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 58.960,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

4.11 Pérdida por deterioro

La definición que se da a la pérdida por deterioro de acuerdo al párrafo 6 de la NIC 16:

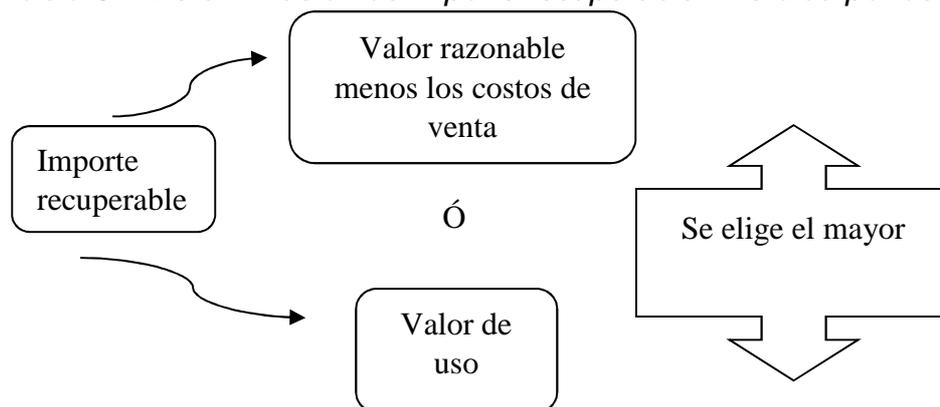
La pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

El importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que se refieran al mismo.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso (párrafo 6).

A continuación se muestra una ilustración que indica la forma de determinar el importe recuperable:

Tabla 84: Determinación de importe recuperable - Pérdida por deterioro



Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Base contable

En el párrafo 8 de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos determina que el valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable

Existen indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo que es:

Fuentes Externas de información:

- Disminución significativa del valor del activo en el mercado activo por el paso del tiempo o el uso del bien.
- Incidencia de factores en el mercado del activo de la entidad como económico, legal y tecnológico.
- Tasas de interés de mercado o tasas de inversiones con incrementos que afecten el cálculo del valor en uso del activo.
- El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil. (párrafo 8)

Fuentes Internas de información

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- Cuando existan cambios significativos en el uso del activo que afectarán a la entidad, como activos ociosos, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista etc.
- Evidencia que indique que el rendimiento económico que tendrá el activo será peor que el esperado. (párrafo 8)

Por lo tanto, la NIC 36 establece el procedimiento contable que las entidades deben de aplicar en el momento que el valor en libros del activo sea superior que el importe recuperable, se confirmaría que el activo ha sufrido un deterioro y se deberá registrar una pérdida por deterioro.

El párrafo 60 de la NIC 36 determina 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 (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16). 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 (párrafo 60).

Base fiscal

En el numeral 4 del Art(...) Impuestos diferidos del Reglamento para la Aplicación de Régimen Tributario Interno indica 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. (Art. (..))

El efecto resultante por la baja del activo fijo la cual es considerada como una pérdida y por ende afecta el resultado del periodo incrementando el gasto se tomará en cuenta al finalizar el periodo y dentro de la conciliación tributaria del cierre del periodo se excluirá de los gastos totales, dando una mayor base imponible para el cálculo de impuesto a la renta.

Caso Práctico 19: Pérdida por deterioro de maquinaria

En base a los indicios de los avances tecnológicos se determinó que la capacidad productiva de una maquinaria se ha disminuido al cierre del año 2017, por lo que la entidad deberá reconocer una pérdida por deterioro de la maquinaria cuyos valores relacionados son los siguientes:

Tabla 85: *Calculo valor neto en libros - Ejercicio de Pérdida por deterioro de maquinaria*

Maquinaria	
Costo	50.000,00
(-) Depreciación acumulada	25.000,00
(=) Valor neto en libros	25.000,00

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

Tabla 86: *Calculo valor razonable neto - Ejercicio de Pérdida por deterioro de maquinaria*

Valor en uso	18.000,00
Valor razonable	25.000,00
Costo de venta	(5.000,00)
(=) Valor razonable neto	20.000,00

Fuente: *Elaboración propia*

Elaborado por: *Los autores*

En este caso para determinar el importe recuperable se deberá comparar el valor en uso con de \$18.000,00 con el valor razonable neto \$20.000,00 (valor razonable de \$25000,00 menos Costo de ventas \$5000,00).

De ambos rubros se deberá escoger el valor mayor por lo que el importe recuperable será el del valor razonable neto de \$20.000,00

Una vez determinado este valor recuperable se deberá comparar con el valor neto en libros, por lo cual:

Valor en libros= \$25000,00

Importe recuperable= \$20000,00

Este exceso de \$5000,00 en libros ocasionará una pérdida por deterioro, por lo cual el registro contable será:

Tabla 87: Asiento de diario - Ejercicio de Pérdida por deterioro de maquinaria

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2017	-1-		
	Perdida por deterioro de propiedad planta y equipo	\$5,000.00	
	Pérdida acumulada por deterioro		\$5,000.00
	P/R de deterioro de propiedad, planta y equipo		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

Impuesto diferido

Caso 20: Impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria

De acuerdo al caso 19 se establece que la maquinaria sufrió un deterioro por \$5000,00

La norma fiscal no reconoce una pérdida por deterioro como gasto deducible la pérdida por deterioro hasta que esta se realice con la venta del bien.

Por lo tanto, la diferencia temporaria será como sigue:

Tabla 88: Tabla de diferencia temporaria - Ejercicio impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de diferencia	Tasa impositiva	Activo impuesto Diferido
Pérdida acumulada por deterioro	5.000,00	-	5.000,00	Deducible	22%	1.100,00
Total			5.000,00	Deducible	22%	1.100,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

El registro contable será:

Tabla 89: Asiento de diario - Ejercicio impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2017	-1-		
	Activo por Impuesto a la Renta Diferido	\$110.00	
	Gasto de Impuesto a la Renta Diferido		\$110.00
	P/Rel activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

La conciliación tributaria del año será:

Tabla 90: Conciliación tributaria año 2017 - Ejercicio impuesto diferido. Pérdida por deterioro de maquinaria.

= Utilidad contable	\$ 125.000,00
(+) Pérdida por deterioro	\$ 5.000,00
= Base Imponible	\$ 130.000,00
22% Impuesto a la Renta a pagar	\$ 28.600,00

Fuente: Elaboración propia

Elaborado por: Los autores

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

El presente trabajo fue diseñado para dar una guía contable y tributaria en la valuación del elemento de propiedades, planta y equipo en base a las normas internacionales de contabilidad y a las leyes tributarias del país, Entre las principales conclusiones tenemos:

- La Ley Orgánica de Régimen Tributario y El Reglamento para Aplicación ley de Régimen tributario interno establecen artículos que guardan relación con las normas contables.
- El Reglamento para Aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno determina 10 casos en los que se reconoce un impuesto diferido en base a la NIC 12.
- Se deben de considerar varios factores para la valuación de las propiedades, planta y equipos en base a las normas contables.
- Los factores que intervienen en la valuación de propiedades, planta y equipo que generan impuestos diferidos son: revalorización, perdida por deterioro y depreciación acelerada.
- En muchos casos las leyes tributarias no son explícitas en lo que se refiere a la valuación de propiedades, planta y equipo. En su lugar suelen hacer una referencia genérica a las normas contables, diciendo que se aplique lo que la técnica contable establezca.
- El efecto por la revalorización de un terreno no estará sujeto a impuesto diferido debido a que este activo no está sujeto a depreciación, y por lo tanto no generará una diferencia entre su base contable y base fiscal. Además, se debe considerar que la venta de un terreno está exento del pago de impuesto, de acuerdo a nuestra ley tributaria.
- De acuerdo a la Ley Orgánica de Régimen Tributario señala que cuando un activo está totalmente depreciado y la entidad le asigna un nuevo valor razonable por efectos de revalorización, esta depreciación no podrá ser deducible.

- La entidad debe reconocer que existe una pérdida por deterioro de acuerdo a lo que indica la norma contable sobre los indicios de los factores internos y externos.
- Los intereses generados por un préstamo para la construcción de una propiedad, planta y equipo serán capitalizables solamente durante el tiempo que dure la construcción, caso contrario los intereses generados fuera de ese periodo de tiempo, se reconocerán como un gasto financiero.
- Una depreciación acelerada se genera cuando existen diferencias en el cálculo de los años de la vida útil de la base contable con lo que indica base tributaria.

Recomendaciones

- Evaluar e interpretar las normas contables para la correcta contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo
- Consultar las leyes tributarias vigentes para determinar si existe alguna diferencia en comparación con las normas contables.
- Los profesionales responsables de la preparación de la información financiera de las empresas deben de estar actualizadas con los cambios que se vayan dando en lo contable como tributario para la valuación de las propiedades planta y equipo.
- Rectificar oportunamente los efectos de interpretar diferidos, con el propósito de lograr una presentación adecuada de la información financiera y evitar que la autoridad tributaria no acepte como gasto deducible las diferencias temporarias.
- Para determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo se debe identificar los indicios internos y externos que señala la norma contable.
- El costo por desmantelamiento deberá ser depreciado de forma separada al costo histórico de la propiedad, planta y equipo, con el fin de determinar al final del año las diferencias temporarias que se generen por la depreciación de dicho desmantelamiento.
- Se recomienda que las entidades dispongan de los servicios de un perito valuador cada cierto tiempo para que determinen si los activos han sufrido un deterioro o una revalorización.
- Se debe tener presente que cuando se realiza una mejora en una propiedad, planta y equipo esta hará que el activo prolongue su vida útil y por lo cual generara una nueva base imponible para el cálculo de la depreciación.

- Se debe considerar los puntos que señala el Reglamento para aplicar un impuesto diferido
- Se recomienda saber identificar cuando se produce una diferencia deducible y una diferencia imponible

REFERENCIAS

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) . (2001). Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2001). *NIC 23 Costos por Préstamos*.
- Cruz, C., Olivares, S., & González, M. ((2014). *Metodología de la investigación*. México: Patria.
- Deloitte. (2011). *Propiedades, Planta y Equipo*. Obtenido de DocSlide: <http://myslide.es/documents/nic16-deloitte.html>
- Deperu.com. (2017). *www.deperu.com*. Obtenido de *www.deperu.com*: <http://www.deperu.com/contabilidad/categorias-del-impuesto-a-la-renta-en-el-peru-923>
- Díaz, O., Duran, L., & Medina, V. ((2012). *www.redalyc.org/pdf/2816/281624914002.pdf*. Obtenido de Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal: <http://www.redalyc.org/pdf/2816/281624914002.pdf>
- Elpensante. (17 de 10 de 2016). *Educacion el pensante*. Obtenido de La investigación documental, qué es y en qué consiste. Bogotá: E-Cultura Group: <https://educacion.elpensante.com/la-investigacion-documental-que-es-y-en-que-consiste/>
- Ernst & Young Ecuador E&Y CIA. (2017). *Ernst & Young*. Obtenido de <http://www.ey.com/ec/es/home>
- Figueroa, V. M. (2013). *Aplicaciones prácticas de las NIIF completas*. Cartago: Editorial Tecnológica de Costa Rica.
- Francisco, R. Q. (2014). Análisis de la NIC 16 (Propiedad, planta y equipo) y su incidencia en la Ley de Régimen Tributario Interna. Guayaquil.
- Gregori, A. (2013). La provisión de servicios sanitarios en el ambito publico. *Dialnet*, 191-212.

- Hansen Holm. (01 de 2012). *Hansen Holm*. Obtenido de <http://www.hansen-holm.com/v3/index.php/tributaria/consulta-tributaria-enero-2012-2q.html>
- Henao, M., & Ochoa, J. (2014). *Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en Empresas Intensivas en Propiedad Planta y Equipo*. Medellin.
- Hornigre, C. (2004). *Contabilidad. Un Enfoque Aplicado a México*. Pearson Educación de México.
- Ley de Régimen Tributario Interno*. (2017).
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (28 de DICIEMBRE de 2015, ART. 20). Dirección Nacional Jurídica. *LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO -LORTI*.
- Leza Escriña & Asociados. (2014). *Consultores en Ingeniería*. Obtenido de RESUMEN NIIF 16: PROPIEDAD, PLANTA Y equipo: <http://www.lea-global.com/uploads/inmovilizado-planta-y-equipo.pdf>
- Leza, Escriña & Asociados. (s.f.). *LEA*. Obtenido de <http://www.lea-global.com/uploads/revaluo-tecnico.pdf>
- Marisol Gil Henao, y. J. (s.f.). Obtenido de https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/7482/Marisol_GiIHenao_JhonWilson_OchoaFlorez2015.pdf?sequence=2&isAllowed=y
- NIC. ((2016). *Normas Internacionales de Contabilidad*. NIC.
- Norma Internacional de Contabilidad 36 . (s.f.). *Deterioro del valor de los activos* . Obtenido de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC36.pdf>
- Norma Internacional de Contabilidad 16 . (s.f.). Norma Internacional de Contabilidad 16 . *Propiedades, Planta y Equipo* .
- Norma Internacional de Contabilidad 23 . (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad 23* . Obtenido de Costos por Préstamos: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/23_NIC.pdf
- Norma Internacional de Contabilidad 37 . (2014). *Norma Internacional de Contabilidad 37* . Obtenido de Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/NIC_037_2014.pdf

REGLAMENTO DE APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. (28 de febrero de 2015, art. 39). Dirección Nacional Jurídica. *REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.*

Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. (2017).

Ron, B., & Ximena, E. ((2015). <http://repositorio.uasb.edu.ec>. Obtenido de Análisis práctico de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad “propiedad, planta y equipo” y “deterioro del valor de los activos” NIC 16 y NIC 36, en el año 2011 y su impacto tributario: <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4631>

Vargas, I. (19 de 01 de 2017). www.rankia.co. Obtenido de www.rankia.co: <https://www.rankia.co/blog/dian/2454152-que-uvt-unidad-valor-tributario>

Yargo, J. (s.f.). *La voz de houston*. Obtenido de <http://pyme.lavoztx.com/definicion-de-valor-en-libros-8567.html>



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Soria Intriago, Gabriela Nicole**, con C.C: # **0930315098** autora del trabajo de titulación: **“Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos para la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF)”** 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, 12 septiembre del 2017

f. _____

Soria Intriago, Gabriela Nicole

C.C: 0930315098



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Galarza García, Braulio Luis**, con C.C: # **0941680951** autor del trabajo de titulación: **“Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos para la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF)”** 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.

(125

Guayaquil, 12 septiembre del 2017

f. _____

Galarza García, Braulio Luis

C.C: 0941680951

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Análisis de los efectos tributarios corrientes y diferidos para la valuación de propiedad, planta y equipo según las normas internacionales de información financiera (NIIF)		
AUTOR(ES)	Soria Intriago, Gabriela Nicole y Galarza García Braulio Luis		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Ing- Raúl Ortiz		
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:	12 de Septiembre del 2017	No. DE PÁGINAS:	(126 páginas)
ÁREAS TEMÁTICAS:	Contabilidad – Contabilidad Avanzada – Tributación		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Propiedades, planta y equipo - Impuesto diferido - Base contable - Base Fiscal		
RESUMEN/ABSTRACT: Esta investigación se generó debido a que los profesionales responsables de la preparación de la información financiera tienen dificultades en valorar apropiadamente las propiedades, planta y equipo. Esta investigación ha sido dispuesta en 4 capítulos, en el cual en el primer capítulo se describe la situación problemática que desemboca en el objetivo general que es el análisis de los efectos tributarios para la valuación del rubro propiedades, planta y equipo según las Normas Internacionales de Información financiera.			
ADJUNTO PDF:	SI <input type="checkbox"/>	NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-0981156639/ +593-0969583998	E-mail: gabita_07ryn@hotmail.es , braulg_g10@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Yong Amaya, Linda Evelyn		
	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):			