

JORGE ENRIQUE NARANJO GUEVARA

**“INVESTIGACIÓN DE LOS EFECTOS IMPOSITIVOS EN
EL TRATAMIENTO CONTABLE ENTRE LA BASE
“NIIF” Y LA BASE “FISCAL” CON LA APLICACIÓN DE
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN
FINANCIERA “NIIF” EN EL ECUADOR”.**

Disertación presentada como requisito parcial para la obtención del título de Máster en Administración de Empresas MBA especialización mayor Negocios Internacionales, especialización menor Finanzas de la Universidad Del Pacífico bajo la dirección del Prof. Luis Alberto Dávila

UNIVERSIDAD DEL PACÍFICO
Quito, 2013

NARANJO, Jorge E, Investigación de los efectos Impositivos en el tratamiento contable entre la Base “NIIF” y la Base “FISCAL” con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera” NIIF” en el Ecuador, Quito: UPACÍFICO, 2013, 148p. (Tesis presentado a la Facultad de Negocios y Economía – Postgrado de la Universidad Del Pacífico).

Resumen: En el Ecuador con la aplicación de las Normas Internacionales de Información financiera, los entes económicos van a presentar los estados financieros en un lenguaje estándar a los usuarios, dentro de las NIIF, tenemos la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, la misma que su aplicación corresponde al pago del Impuesto a la Renta, donde exige proceder a reconocer transacciones de Impuesto diferido que pueden ser de activo o de pasivo dependiendo de la actividad donde se desenvuelve el ente económico, que por su aplicación la entidad de Control SRI, considera que va a tener una disminución en su recaudación fiscal.

Palabras Claves: Normas Internacionales de Información Financiera, Base Niif, Base Fiscal, Impuesto a las ganancias NIC 12.

DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Yo, Jorge Enrique Naranjo Guevara declaro ser el autor exclusivo de la presente tesis.

Todos los efectos académicos y legales que se desprendieren de la misma son de mi responsabilidad.

Por medio del presente documento cedo mis derechos de autor a la Universidad Del Pacífico para que pueda hacer uso del texto completo de la tesis a título “Investigación de los efectos Impositivos en el tratamiento contable entre la Base “NIIF” y la Base “FISCAL” con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera” NIIF” en el Ecuador” con fines académicos y/o de investigación



Quito, 2013

CERTIFICACIÓN

Yo, Luis Alberto Dávila docente de la Facultad de Negocios y Economía - Postgrado especialización mayor Negocios Internacionales, especialización menor Finanzas de la Universidad Del Pacifico como Director de la presente tesis, certifico que el señor Jorge Enrique Naranjo Guevara egresado de ésta institución, es autor exclusivo del presente trabajo, el mismo que es auténtico, original e inédito.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Luis Alberto Dávila', is centered on the page. The signature is fluid and cursive, with a large loop at the top.

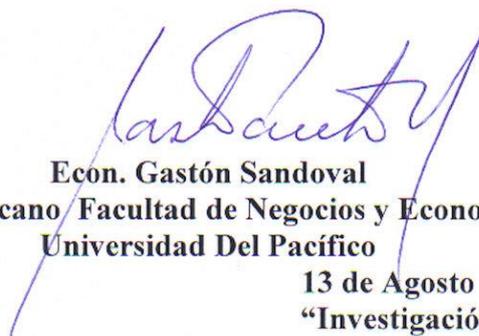
Quito, 2013

DOCUMENTO DE CONFIDENCIALIDAD

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de Master en Administración de Empresas MBA, de la Universidad Del Pacífico, hago entrega del documento en ciernes, a la Biblioteca de la universidad para que haga de ésta tesis un documento disponible para su lectura.

El estudiante ha certificado estar de acuerdo en que se realice cualquier consulta de ésta tesis dentro de las Regulaciones de la Universidad, según como lo dictamina la L.O.E.S. 2010 en su Art. 144.

Conforme a lo expresado, adjunto a la presente, se servirá encontrar cuatro copias digitales de ésta tesis para que ingresen a custodia de la Universidad Del Pacífico, los mismos que podrán ser utilizados para fines académicos y de investigación.
Para constancia de esta declaración, suscribe



Econ. Gastón Sandoval
Vice -Decano Facultad de Negocios y Economía
Universidad Del Pacífico

Fecha:
Título de Tesis:

13 de Agosto del 2014
"Investigación de los efectos impositivos en el tratamiento contable entre la base "NIIF" y la base "FISCAL" con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" en Ecuador"

Autor:
Tutor:
Miembros del Tribunal:

Naranjo Guevara Jorge Enrique
Economista Luis Dávila
Economista Gastón Sandoval
Economista Alfredo Vergara

Fecha de sustentación y/o fecha calificación: 26 de Agosto 2014

DEDICATORIA

La realización de este trabajo, la dedico primero a Dios, por haberme dado la fortaleza y los conocimientos para culminar con éxito el mismo, a mi esposa Irma, a mis hijos Jorge Andrés, Marcos Alexander y David Nicolás por el apoyo y comprensión total brindado.

Un agradecimiento especial a los ejecutivos del Consorcio Petrosud-Petroriva por haber confiado en mi persona al patrocinarme la maestría.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	- 8 -
CAPÍTULO I	- 10 -
1.1. Análisis de la Ley de Régimen Tributario.....	- 10 -
1.1.1. Título I Impuesto a la Renta	- 10 -
1.1.1.1. Capítulo I, Normas Generales.	- 10 -
1.1.1.2. Capítulo II, Ingresos de Fuente Ecuatoriana.	- 12 -
1.1.1.3. Capítulo III, Exenciones.	- 14 -
1.1.1.4. Capítulo IV, Depuración de los Ingresos, Sección Primera “De las Deducciones”	- 19 -
1.1.1.5. Capítulo V, Base Imponible	- 30 -
1.1.1.6. Capítulo VI, Contabilidad y Estados Financieros	- 30 -
1.1.1.7. Capítulo VII, Determinación del Impuesto	- 31 -
1.1.2. Título IV Régimen Tributario de las Empresas Petroleras, Mineras y Turísticas	- 35 -
1.1.2.1. Capítulo I Tributación de las empresas de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos.	- 35 -
1.1.2.2. Capítulo II Impuesto a la Renta de Compañías de Economía Mixta-	- 35 -
1.2. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno..	- 36 -
CAPÍTULO II.....	- 58 -
2. Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF	- 58 -
2.1. El Proceso legal de la implementación de las NIIF en el Ecuador.....	- 61 -
2.1.2. Marco Conceptual.....	- 65 -
2.1.3. Alcance de las Normas Internacionales de Información Financiera como la base para la formulación de Estados Financieros	- 81 -
CAPÍTULO III	- 84 -
3. NIC 12: Impuestos a las Ganancias.....	- 84 -
3.1. Objetivo y Alcance	- 89 -
3.1.1. Definiciones.....	- 91 -
3.1.2. Base Fiscal.....	- 92 -
3.1.3. Reconocimiento de Impuestos Corrientes	- 94 -
3.1.4. Reconocimiento de Impuestos Diferidos.....	- 95 -
3.1.5. Valoración	- 107 -
3.1.6. Presentación de Impuestos Corrientes y Diferidos.....	- 111 -
3.1.7. Revelación	- 116 -
3.1.8. Comparativo de lo que establece la Ley Régimen Tributario y su Reglamento en Ecuador con lo que establece las Normas Internacionales de Información Financiera.....	- 124 -
3.1.9. Ejercicios Prácticos	- 125 -
CAPÍTULO IV.....	- 146 -
4.1. Conclusiones.....	- 146 -
4.2. Recomendaciones	- 146 -
REFERENCIAS BIBLOGRAFICAS	- 148 -

INTRODUCCIÓN

Muchas entidades, en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque estos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; además porque en los diferentes países se tienen en mente las necesidades de distintos usuarios de los estados financieros al establecer la normativa contable.

Tales circunstancias diferentes han llevado al uso de una amplia variedad de definiciones para los elementos de los estados financieros, esto es, para activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los mismos, así como en unas preferencias sobre las diferentes bases de medida. Asimismo, tanto el alcance de los estados financieros como las informaciones reveladas en ellos, han quedado también afectadas por esa conjunción de circunstancias.

Por tal situación, los entes económicos en diversos países se han visto en la necesidad de aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” o “IFRS” por sus siglas en inglés (International Financial Reporting Standards) a fin comunicar las operaciones económicas y financieras en un lenguaje universal, que les permita a los usuarios de la información tener un conocimiento del negocio bajo un esquema real y objetivo, poder contar con una información contable uniforme que les facilite una medición y comparación de los estados financieros en un período determinado.

Ecuador, también es uno de los países que ha visto la necesidad de que los entes económicos apliquen estas normas para la presentación de sus estados financieros. Este proceso más ampliamente está descrito en el capítulo II numeral 2.1 “El proceso Legal de la Implementación de las NIIF en el Ecuador” de este trabajo de investigación, donde se explica una cronología de este proceso de parte de instituciones interesadas, hasta como La Superintendencia de Compañías como entidad de vigilancia y control, mediante la emisión de varias resoluciones fomento la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” para la elaboración y presentación de estados financieros conforme a un cronograma establecido.

Sin embargo para los efectos impositivos el Servicio de Rentas Internas, no ha propuestos cambios a la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento, para ser concordantes con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, para mi entender, las circunstancias por lo que estos cambios no se han realizado es porque dentro de la Ley Tributaria en Ecuador no ha existido normativa alguna para la aplicación y manejo de Impuestos diferidos, o porque el SRI como administrador fiscal considera que con la aplicación de las “NIIF” puede haber una disminución en la recaudación fiscal.

La norma relacionada para efectos impositivos es la “NIC” 12 Impuestos a las Ganancias, la misma que su aplicación corresponde al tratamiento de partidas que están relacionadas para pago del Impuesto a la Renta corriente o diferido por lo que exige proceder a reconocer transacciones de impuestos diferidos que pueden ser de pasivo o de activo por las diferencias temporarias que puedan existir. Además esta

norma está en concordancia con la utilización de las demás normas y su aplicación depende la actividad en la que se desenvuelve el ente económico.

CAPÍTULO I

1.1. Análisis de la Ley de Régimen Tributario

Para desarrollar el tema de investigación, tomaré los enunciados de los artículos del cuerpo de ley que es de cumplimiento obligatorio en Ecuador en normativa tributaria como es la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento vigentes a la fecha, que considero necesarios y que estén relacionados con la presentación de los Estados Financieros, con la declaración y pago del Impuesto a la Renta, para analizar con lo establecido en las diferentes NIIF, NIC, CINIIF, y determinar que existen diferencias principalmente en la aceptación de la forma de cálculo en diferentes partidas del balance de situación y de resultados, por la valoración para el reconocimiento de Ingresos y Gastos que tienen implicación con el efecto impositivo para el pago del Impuesto a la Renta de los entes económicos.

1.1.1. Título I Impuesto a la Renta

1.1.1.1. Capítulo I, Normas Generales.

Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- (Sustituido por el Art. 55 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

Nota:

Por medio de la fe de erratas publicada en el Registro Oficial 478, 9-XII-2004 se modificó el texto de este artículo.

Art. 3.- Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

Art. 4.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma. (LRTI, 2011)

Como indica el párrafo anterior, la obligación tributaria se debe cumplir con base a los resultados contables, que tenga el ente económico en un ejercicio fiscal, sin embargo en este mismo cuerpo de ley y su Reglamento, existen artículos que, determinan la normativa y procedimientos que determinan para la ejecución del cumplimiento de la obligación tributaria que todo ente económico debe cumplir.

Art. ... (4.1).- Partes relacionadas.- (Agregado por el Art. 56 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009; y, por la Disposición reformativa segunda, num. 2.15 de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.

Nota:

Mediante Resolución NAC-DGER2008-0182 (R.O. 285-2S, 29-II-2008) se ha publicado el listado de 90 paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes, incluidos en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados. (LRTI, 2011)

Este artículo en la Ley, permite a la Autoridad Fiscal, conocer de su contribuyente en el país local, el origen del capital, su relación o vinculación societaria con otros entes económicos que pueden encontrarse en el exterior, su residencia fiscal si se encuentran en jurisdicciones de menor imposición o paraísos fiscales.

Art. 7.- Ejercicio impositivo.- El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año. (LRTI, 2011)

1.1.1.2. Capítulo II, Ingresos de Fuente Ecuatoriana.

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y

otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5.- (Sustituido por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

9.- (Sustituido por el Art. 57 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio

nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente. (LRTI, 2011)

Este artículo indica de donde proviene o se genera el ingreso para la generación de la renta que debe cumplir con en el pago del impuesto a la renta.

1.1.1.3. Capítulo III, Exenciones.

Art. 9.- Exenciones.- (Reformado por el Art. 10 de la Ley 2005-20, R.O. 148, 18-XI-2005 y por el Art. 63 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

1.- (Sustituido por el Art. 3 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional;

2.- (Sustituido por la Disposición Final Segunda, num. 1.1.2.1, de la Ley s/n, R.O. 48-S, 16-X-2009).- Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas;

3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;

4.- Bajo condición de reciprocidad, los de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país;

5.- (Sustituido por el Art. 58 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.

Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República.

El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones a que se refiere este numeral, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas, dentro del plazo establecido en esta norma. De establecerse que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna.

Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República;

6.- Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país;

7.- Los que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código del Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado;

8.- Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior;

9.- (Derogado por el Art. 59 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).

10.- Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;

11.- Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública; los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, debidamente soportados con los documentos respectivos, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función y cargo, de acuerdo a las condiciones establecidas en el reglamento de aplicación del impuesto a la renta;

(...) (1).- (Agregado por el Art. 60 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones;

(...) (2).- (Agregado por el Art. 60 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros;

(...) (3).- (Agregado por el Art. 60 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, reformado por el Art. 4 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008).- Los

obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo. Toda bonificación e indemnización que sobrepase los valores determinados en el Código del Trabajo, aunque esté prevista en los contratos colectivos causará el impuesto a la renta. Los obtenidos por los servidores y funcionarios de las entidades que integran el sector público ecuatoriano, por terminación de sus relaciones laborales, serán también exentos dentro de los límites que establece la disposición General Segunda de la Codificación de la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público, artículo 8 del Mandato Constituyente No. 2 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 261 de 28 de enero de 2008, y el artículo 1 del Mandato Constituyente No. 4 publicado en Suplemento del Registro Oficial No. 273 de 14 de febrero de 2008; en lo que excedan formarán parte de la renta global.

12.- (Reformado por el Art. 61 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008).- Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley.

Se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas, previsiblemente de carácter permanente se ve restringida en al menos un treinta por ciento de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que se considera normal, en el desempeño de sus funciones o actividades habituales, de conformidad con los rangos que para el efecto establezca el CONADIS.

13.- Los provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos y que hayan sido canalizadas mediante cargos hechos a ellas por sus respectivas compañías relacionadas, por servicios prestados al costo para la ejecución de dichos contratos y que se registren en el Banco Central del Ecuador como inversiones no monetarias sujetas a reembolso, las que no serán deducibles de conformidad con las normas legales y reglamentarias pertinentes;

14.- Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;

15.- (Sustituido por la Disposición reformativa segunda, num. 2.1, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha, conforme la definición que al respecto establece el Art.

42.1 de esta Ley. Así mismo, se encontrarán exentos los ingresos obtenidos por los fondos de inversión y fondos complementarios.

Para que las sociedades antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que al momento de la distribución de los beneficios, rendimientos, ganancias o utilidades, la fiduciaria o la administradora de fondos, haya efectuado la correspondiente retención en la fuente del impuesto a la renta -en los mismos porcentajes establecidos para el caso de distribución de dividendos y utilidades, conforme lo dispuesto en el Reglamento para la aplicación de esta Ley- al beneficiario, constituyente o partícipe de cada fideicomiso mercantil, fondo de inversión o fondo complementario, y, además, presente una declaración informativa al Servicio de Rentas Internas, en medio magnético, por cada fideicomiso mercantil, fondo de inversión y fondo complementario que administre, la misma que deberá ser presentada con la información y en la periodicidad que señale el Director General del SRI mediante Resolución de carácter general.

De establecerse que estos fideicomisos mercantiles, fondos de inversión o fondos complementarios no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna.

15.1.- (Sustituido por la Disposición reformativa segunda, num. 2.1, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos valores en renta fija, que se negocien a través de las bolsas de valores del país, y los beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales y sociedades, distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios, siempre que la inversión realizada sea en depósitos a plazo fijo o en títulos valores de renta fija, negociados en bolsa de valores. En todos los casos anteriores, las inversiones o depósitos deberán ser originalmente emitidos a un plazo de un año o más. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el receptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas; y

16.- Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.

Estas exoneraciones no son excluyentes entre sí.

En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios.

17. (Agregado por la Disposición reformativa segunda, num. 2.1, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados por la sociedad empleadora para que el trabajador adquiriera acciones o participaciones de dicha empleadora, mientras el empleado conserve la propiedad de tales acciones.

18. (Agregado por la Disposición reformativa segunda, num. 2.1, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- La Compensación Económica para el salario digno.

Nota:

La Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios ha sido derogada expresamente por la disposición derogatoria octava de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). (LRTI, 2011)

Art. 9.1.- Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- (Agregado por la Disposición reformativa segunda, num. 2.2, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado:

- a. Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados;
- b. Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados;
- c. Metalmecánica;
- d. Petroquímica;
- e. Farmacéutica;
- f. Turismo;
- g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa;
- h. Servicios Logísticos de comercio exterior;
- i. Biotecnología y Software aplicados; y,

j. Los sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República.

El mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento u operación, no implica inversión nueva para efectos de lo señalado en este artículo.

En caso de que se verifique el incumplimiento de las condiciones necesarias para la aplicación de la exoneración prevista en este artículo, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades legalmente establecidas, determinará y recaudará los valores correspondientes de impuesto a la renta, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

No se exigirá registros, autorizaciones o requisitos de ninguna otra naturaleza distintos a los contemplados en este artículo, para el goce de este beneficio. (LRTI, 2011)

En este artículo, pretende incentivar el desarrollo empresarial en el país en las actividades descritas en el mismo, por lo que las nuevas empresas gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directos y únicamente a la nueva inversión.

1.1.1.4. Capítulo IV, Depuración de los Ingresos, Sección Primera “De las Deducciones”

(Denominación incluida por el Art. 64 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007)

Art. 10.- Deducciones.- (Reformado por el Art. 65 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, por el Art. 6 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

1.- (Sustituido por el Art. 66 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;

2.- (Sustituido por el Art. 67 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, reformado por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008).- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del

Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.

No serán deducibles las cuotas o cánones por contratos de arrendamiento mercantil o Leasing cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; ni tampoco cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, conforme su naturaleza salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra no sea igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante; ni cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.

Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales.

Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles.

Para los efectos de esta deducción el registro en el Banco Central del Ecuador constituye el del crédito mismo y el de los correspondientes pagos al exterior, hasta su total cancelación.

3.- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones. No podrá deducirse el propio impuesto a la renta, ni los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario;

4.- (Reformado por el Art. 68 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso gravable, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;

5.- Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios;

6.- (Sustituido por el Art. 69 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No podrán exceder del

tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio; y, en el caso de sociedades nuevas, la deducción será aplicada por la totalidad de estos gastos durante los dos primeros años de operaciones;

(...)- (Agregado por el Art. 4 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009; y, reformado por el Art. 26 del Decreto Ley s/n, R.O. 244-S, 27-VII-2010).- Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

En contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, en los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas se considerarán también a los servicios técnicos y administrativos.

7.- (Reformado por la Disposición reformativa segunda, num. 2.3, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- 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;

La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la autoridad competente.

Este gasto adicional no podrá superar un valor equivalente al 5% de los ingresos totales. También gozarán del mismo incentivo los gastos realizados para obtener los resultados previstos en este artículo. El reglamento a esta ley establecerá los parámetros técnicos y formales, que deberán cumplirse para acceder a esta deducción adicional. Este incentivo no constituye depreciación acelerada.

8.- La amortización de las pérdidas que se efectúe de conformidad con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley;

9.- (Reformado por el Art. 70 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008; por el Art. 5 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009; y, por la Disposición reformativa segunda, num. 2.3, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las

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

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

Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

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

Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera y se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años. En este último caso, los aspectos específicos para su aplicación constarán en el Reglamento a esta ley.

Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos, se deducirán con el 150% adicional.

Se considerará persona con discapacidad a toda persona que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales y/o sensoriales, congénitas o adquiridas, previsiblemente de carácter permanente se ve restringida en al menos un treinta por ciento de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen que se considera normal, en el desempeño de sus funciones o actividades habituales.

La deducción adicional no será aplicable en el caso de contratación de trabajadores que hayan sido dependientes del mismo empleador, de parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o de partes relacionadas del empleador en los tres años anteriores.

Será también deducible la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores.

10.- Las sumas que las empresas de seguros y reaseguros destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares, de conformidad con las normas establecidas por la Superintendencia de Bancos y Seguros;

11.- (Reformado por el Art. 71 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos.

La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones:

- Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad;
- Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito;
- Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;
- En caso de quiebra o insolvencia del deudor;
- Si el deudor es una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o cancelado su permiso de operación.

No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado, caso contrario se considerará defraudación.

El monto de las provisiones requeridas para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de riesgo de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones. Las provisiones serán deducibles hasta por el monto que la Junta Bancaria establezca.

Si la Junta Bancaria estableciera que las provisiones han sido excesivas, podrá ordenar la reversión del excedente; este excedente no será deducible.

Para fines de la liquidación y determinación del impuesto a la renta, no serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el artículo 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos vinculados concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente, con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero;

12.- El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto;

13.- (Sustituido por el Art. 72 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa;

14.- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria; y,

15.- Las erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores, siempre que se haya efectuado la respectiva retención en la fuente sobre la totalidad de estas erogaciones. Estas erogaciones se valorarán sin exceder del precio de mercado del bien o del servicio recibido.

16.- (Sustituido por el Art. 3 de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008).- Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.

Los gastos personales que se pueden deducir, corresponden a los realizados por concepto de: arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, educación, salud, y otros que establezca el reglamento. En el Reglamento se establecerá el tipo del gasto a deducir y su cuantía máxima, que se sustentará en los documentos referidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, en los que se encuentre debidamente identificado el contribuyente beneficiario de esta deducción.

Los costos de educación superior también podrán deducirse ya sean gastos personales así como los de su cónyuge, hijos de cualquier edad u otras personas que dependan económicamente del contribuyente.

A efecto de llevar a cabo la deducción el contribuyente deberá presentar obligatoriamente la declaración del Impuesto a la Renta anual y el anexo de los gastos que deduzca, en la forma que establezca el Servicio de Rentas Internas.

Los originales de los comprobantes podrán ser revisados por la Administración Tributaria, debiendo mantenerlos el contribuyente por el lapso de seis años contados desde la fecha en la que presentó su declaración de impuesto a la renta.

No serán aplicables estas deducciones en el caso de que los gastos hayan sido realizados por terceros o reembolsados de cualquier forma.

Las personas naturales que realicen actividades empresariales, industriales, comerciales, agrícolas, pecuarias, forestales o similares, artesanos, agentes, representantes y trabajadores autónomos que para su actividad económica tienen costos, demostrables en sus cuentas de ingresos y egresos y en su contabilidad, con arreglo al Reglamento, así como los profesionales, que también deben llevar sus cuentas de ingresos y egresos, podrán además deducir los costos que permitan la generación de sus ingresos, que están sometidos al numeral 1 de este artículo.

Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.

17) (Agregado por la Disposición reformativa segunda, num. 2.3, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Para el cálculo del impuesto a la renta, durante el plazo de 5 años, las Medianas empresas, tendrán derecho a la deducción del 100% adicional de los gastos incurridos en los siguientes rubros:

1. Capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que mejore la productividad, y que el beneficio no supere el 1% del valor de los gastos efectuados por conceptos de sueldos y salarios del año en que se aplique el beneficio;

2. Gastos en la mejora de la productividad a través de las siguientes actividades: asistencia técnica en desarrollo de productos mediante estudios y análisis de mercado y competitividad; asistencia tecnológica a través de contrataciones de servicios profesionales para diseño de procesos, productos, adaptación e implementación de procesos, de diseño de empaques, de desarrollo de software especializado y otros servicios de desarrollo empresarial que serán especificados en el Reglamento de esta ley, y que el beneficio no superen el 1% de las ventas; y,

3. Gastos de viaje, estadía y promoción comercial para el acceso a mercados internacionales, tales como ruedas de negocios, participación en ferias

internacionales, entre otros costos o gastos de similar naturaleza, y que el beneficio no supere el 50% del valor total de los costos y gastos destinados a la promoción y publicidad.

El reglamento a esta ley establecerá los parámetros técnicos y formales, que deberán cumplir los contribuyentes que puedan acogerse a este beneficio.

Nota:

La norma interpretativa de este artículo publicada mediante Ley s/n (R.O. 392-2S, 30-VII-2008) puede ser consultada en este vínculo. (LRTI, 2011)

Art. 11.- Pérdidas.- (Reformado por el Art. 74 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.

En caso de liquidación de la sociedad o terminación de sus actividades en el país, el saldo de la pérdida acumulada durante los últimos cinco ejercicios será deducible en su totalidad en el ejercicio impositivo en que concluya su liquidación o se produzca la terminación de actividades.

No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación de activos fijos o corrientes cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Para fines tributarios, los socios no podrán compensar las pérdidas de la sociedad con sus propios ingresos.

Las rentas del trabajo en relación de dependencia no podrán afectarse con pérdidas, cualquiera que fuere su origen.

Art. 12.- Amortización de inversiones.- Será deducible la amortización de inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad.

Se entiende por inversiones necesarias los desembolsos para los fines del negocio o actividad susceptibles de desgaste o demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, se deban registrar como activos para su amortización en más de un ejercicio impositivo o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preoperacionales, de instalación, organización, investigación o desarrollo o costos de obtención o explotación de minas. También es amortizable el costo de los intangibles que sean susceptibles de desgaste.

La amortización de inversiones en general, se hará en un plazo de cinco años, a razón del veinte por ciento (20%) anual. En el caso de los intangibles, la

amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte años. En el reglamento se especificarán los casos especiales en los que podrá autorizarse la amortización en plazos distintos a los señalados.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o actividad se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión.

Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.

Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:

1.- Los pagos por concepto de importaciones;

2.- (Derogado por la Disposición reformativa segunda, num. 2.4, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).

3.- (Sustituido por la Disposición reformativa segunda, num. 2.4, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Los pagos de intereses de créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales; así como los intereses de créditos externos conferidos de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales. En estos casos, los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación; y si de hecho las excedieren, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme a las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito. Tampoco serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición.

4.- Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato y las pagadas para la promoción del turismo receptivo, sin que excedan del dos por ciento (2%) del valor de las exportaciones. Sin embargo, en este caso, habrá lugar al pago del impuesto a la renta y a la retención en la fuente si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con el exportador, o si el beneficiario de esta comisión se encuentra domiciliado en un país en el cual no exista impuesto sobre los beneficios, utilidades o renta;

5.- Los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero.

Igual tratamiento tendrán los gastos que realicen en el exterior las empresas pesqueras de alta mar en razón de sus faenas;

6.- El 96% de las primas de cesión o reaseguros contratados con empresas que no tengan establecimiento o representación permanente en el Ecuador;

7.- Los pagos efectuados por las agencias internacionales de prensa registradas en la Secretaría de Comunicación del Estado en el noventa por ciento (90%);

Nota:

Mediante el Art. 4 del D.E. 109 (R.O. 58-S, 30-X-2009) se sustituyó la denominación de la "Secretaría de Comunicación" por la de "Secretaría Nacional de Comunicación".

8.- El 90% del valor de los contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional; y,

9.- (Sustituido por el Art. 77 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los pagos por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado y su financiamiento no contemple tasas superiores a la tasa LIBOR vigente a la fecha del registro del crédito o su novación. Si el arrendatario no opta por la compra del bien y procede a reexportarlo, deberá pagar el impuesto a la renta como remesa al exterior calculado sobre el valor depreciado del bien reexportado.

No serán deducibles las cuotas o cánones por contratos de arrendamiento mercantil internacional o Leasing en cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad;

b) Cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, conforme su naturaleza salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra no sea igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante;

c) Si es que el pago de las cuotas o cánones se hace a personas naturales o sociedades, residentes en paraísos fiscales; y,

d) Cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.

Nota:

La norma interpretativa de este artículo, expedida mediante Ley s/n (R.O. 392-2S, 30-VII-2008), puede ser consultada en este vínculo.

Art. 14.- Pagos a compañías verificadoras.- Los pagos que los importadores realicen a las sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de inspección, verificación, aforo, control y certificación de importaciones, sea que efectúen este tipo de actividades en el lugar de origen o procedencia de las

mercaderías o en el de destino, requerirán necesariamente de facturas emitidas en el Ecuador por dichas sucursales.

Estas sociedades, para determinar las utilidades sometidas a impuesto a la renta en el Ecuador, registrarán como ingresos gravados, a más de los que correspondan a sus actividades realizadas en el Ecuador, los que obtengan por los servicios que presten en el exterior a favor de importadores domiciliados en el Ecuador, pudiendo deducir los gastos incurridos fuera del país con motivo de la obtención de estos ingresos, previa certificación documentada de empresas auditoras externas que tengan representación en el país.

Art. 15.- Rentas ciertas o vitalicias.- De las sumas que se perciban como rentas ciertas o vitalicias, contratadas con instituciones de crédito o con personas particulares, se deducirá la cuota que matemáticamente corresponda al consumo del capital pagado como precio de tales rentas.

Sección Segunda

DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

(Agregada por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007)

Art. ... (15.1).- Precios de Transferencia.- (Agregado por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Art. ... (15.2).- Principio de plena competencia.- (Agregado por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

Art. ... (15.5).- (Agregado por el Art. 7 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;
- No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables. (LRTI, 2011)

1.1.1.5. Capítulo V, Base Imponible

Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. (LRTI, 2011)

1.1.1.6. Capítulo VI, Contabilidad y Estados Financieros

(Denominación reformada por el Art. 79 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007)

Art. 19.- Obligación de llevar contabilidad.- (Reformado por el Art. 79 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.

Nota:

Por medio de la fe de erratas publicada en el Registro Oficial 478, 9-XII-2004 se modificó el texto de este artículo, previo a su reforma.

“Art. 20.- Principios generales.- (Reformado por el Art. 80 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y 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.” (LRTI, 2011)

Art. 21.- Estados financieros.- Los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios. (LRTI, 2011)

1.1.1.7. Capítulo VII, Determinación del Impuesto

Art. 22.- Sistemas de determinación.- La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, o de modo mixto.

Art....(22.1.) .- Operaciones con partes relacionadas.- (Agregado por el Art. 81 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América.

La información presentada por los contribuyentes, conforme este artículo, tiene el carácter de reservada.

Art. 23.- Determinación por la administración.- (Reformado por el Art. 82 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.

La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:

a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;

b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,

c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; y,
- 5.- Incremento injustificado de patrimonio.

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley.

Art. 26.- Forma de determinar la utilidad en la transferencia de activos fijos.- La utilidad o pérdida en la transferencia de predios rústicos se establecerá restando del precio de venta del inmueble el costo del mismo, incluyendo mejoras.

La utilidad o pérdida en la transferencia de activos sujetos a depreciación se establecerá restando del precio de venta del bien el costo reajustado del mismo, una vez deducido de tal costo la depreciación acumulada.

Art. 28.- Ingresos de las empresas de construcción.- (Reformado por el Art. 85 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción duren más de un año, se podrá adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas.

Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se aplicará la siguiente norma:

En los contratos de construcción a precios fijos, unitarios o globales, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.

Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículo.

Art. 29.- Ingresos de la actividad de urbanización, lotización y otras similares.- Quienes obtuvieren ingresos provenientes de las actividades de urbanización, lotización, transferencia de inmuebles y otras similares, determinarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad.

Para quienes no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, se presumirá que la base imponible es el 30% del monto de ventas efectuadas en el ejercicio.

El impuesto que se hubiere pagado a los municipios, en concepto de impuesto a la utilidad en la compraventa de predios urbanos, será considerado crédito

tributario para determinar el impuesto. El crédito tributario así considerado no será mayor, bajo ningún concepto, al impuesto establecido por esta Ley.

Art. 30.- Ingresos por arrendamiento de inmuebles.- (Reformado por el Art. 86 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las sociedades y demás contribuyentes obligados a llevar contabilidad que se dedican al arrendamiento de inmuebles, declararán y pagarán el impuesto de acuerdo con los resultados que arroje la contabilidad.

Los ingresos percibidos por personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, provenientes del arrendamiento de inmuebles, se determinarán de acuerdo con los valores de los contratos si fueren escritos, previas las deducciones de los gastos pertinentes establecidas en el reglamento. De no existir los contratos, se determinarán por los valores efectivamente pactados o a base de los precios fijados como máximos por la Ley de Inquilinato o por la Oficina de Registro de Arrendamientos y, subsidiariamente, por la administración tributaria.

Art. 31.- Ingresos de las compañías de transporte internacional.- Los ingresos de fuente ecuatoriana de las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se determinarán a base de los ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operaciones habituales de transporte. Se considerará como base imponible el 2% de estos ingresos. Los ingresos provenientes de actividades distintas a las de transporte se someterán a las normas generales de esta Ley.

Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional.

Art. 32.- Seguros, cesiones y reaseguros contratados en el exterior.- El impuesto que corresponda satisfacer para los casos en que la ley del ramo faculte contratar seguros con empresas extranjeras no autorizadas para operar en el país, será retenido y pagado por el asegurado, sobre una base imponible equivalente al 4% del importe de la prima pagada.

El impuesto que corresponda satisfacer en los casos de cesión o reaseguros contratados con empresas que no tengan establecimiento o representación permanente en el Ecuador, será retenido y pagado por la compañía aseguradora cedente, sobre una base imponible equivalente al 3% del importe de las primas netas cedidas. De este valor no podrá deducirse por concepto de gastos ninguna cantidad.

Art. 34.- Límite de la determinación presuntiva.- El impuesto resultante de la aplicación de la determinación presuntiva no será inferior al retenido en la fuente.

Art. 35.- Ingresos por contratos de agencia y representación.- Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, que realicen actividades de representación de empresas extranjeras, deberán presentar cada año al Servicio de Rentas Internas, copia del contrato de agencia o representación, debidamente legalizado.

Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, que importen bienes a través de agentes o representantes de casas extranjeras, deberán, anualmente, enviar al Servicio de Rentas Internas la información relacionada con estas importaciones.

En base de esta información la administración procederá a la determinación de sus obligaciones tributarias. (LRTI, 2011)

1.1.2. Título IV Régimen Tributario de las Empresas Petroleras, Mineras y Turísticas

1.1.2.1. Capítulo I Tributación de las empresas de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos.

Art. 90.- (Sustituido por el Art. 27 del Decreto Ley s/n, R.O. 244-S, 27-VII-2010).Impuesto a la Renta- Los contratistas que han celebrado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos pagarán el impuesto a la renta de conformidad con esta Ley. La reducción porcentual de la tarifa del pago del impuesto a la renta por efecto de la reinversión no será aplicable. No serán deducibles del impuesto a la renta de la contratista, los costos de financiamiento ni los costos de transporte por oleoducto principal bajo cualquier figura que no corresponda a los barriles efectivamente transportados.

En caso de que una misma contratista suscriba más de un contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, para efectos del pago de impuesto a la renta no podrá consolidar las pérdidas ocasionadas en un contrato con las ganancias originadas en otro. (LRTI, 2011)

1.1.2.2. Capítulo II Impuesto a la Renta de Compañías de Economía Mixta

Art. 96.- Compañías de economía mixta en la actividad hidrocarburífera.- Las compañías de economía mixta definidas en el artículo 18 de la Ley de Hidrocarburos pagarán el impuesto a la renta de conformidad con las disposiciones de esta Ley. (LRTI, 2011)

1.2. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Este cuerpo normativo, es el complemento porque establece los procedimientos a seguir para el cumplimiento con las obligaciones fiscales que tienen los entes económicos que cumplir, conforme a lo establecido en la Ley de Régimen Tributario.

De igual manera para el trabajo de investigación estoy tomando los artículos que tienen relación para el cumplimiento de una de las obligaciones fiscales que se debe cumplir, como es el pago de impuesto a la renta.

Capítulo IV DEPURACIÓN DE LOS INGRESOS

Art. 24.- Definición de empresas inexistentes.- De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda.

Art. 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas.- Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.

La realización de actos simulados, será sancionada de conformidad con las normas de defraudación, tipificadas en el Código Tributario.

Art. 26.- No serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes.

Art. 27.- Deducciones generales.- En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta.

La renta neta de las actividades habituales u ocasionales gravadas será determinada considerando el total de los ingresos no sujetos a impuesto único, ni exentos y las deducciones de los siguientes elementos:

1. Los costos y gastos de producción o de fabricación.

2. Las devoluciones o descuentos comerciales, concedidos bajo cualquier modalidad, que consten en la misma factura o en una nota de venta o en una nota de crédito siempre que se identifique al comprador.
3. El costo neto de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados.
4. Los gastos generales, entendiéndose por tales los de administración y los de ventas; y,
5. Los gastos y costos financieros, en los términos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, a más del comprobante de venta respectivo, se requiere la utilización de cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.

Art. 28.- Gastos generales deducibles.- Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como:

1. Remuneraciones y beneficios sociales.

- a) Las remuneraciones pagadas a los trabajadores en retribución a sus servicios, como sueldos y salarios, comisiones, bonificaciones legales, y demás remuneraciones complementarias, así como el valor de la alimentación que se les proporcione, pague o reembolse cuando así lo requiera su jornada de trabajo;
- b) Los beneficios sociales pagados a los trabajadores o en beneficio de ellos, en concepto de vacaciones, enfermedad, educación, capacitación, servicios médicos, uniformes y otras prestaciones sociales establecidas en la ley, en contratos individuales o colectivos, actas transaccionales o sentencias ejecutoriadas;
- c) Gastos relacionados con la contratación de seguros privados de vida, retiro o de asistencia médica privada, o atención médica pre - pagada a favor de los trabajadores;
- d) Aportes patronales y fondos de reserva pagados a los Institutos de Seguridad Social, y los aportes individuales que haya asumido el empleador; estos gastos se deducirán sólo en el caso de que hayan sido pagados hasta la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta;
- e) Las indemnizaciones laborales de conformidad con lo detallado en el acta de finiquito debidamente legalizada o constancia judicial respectiva en la parte que no exceda a lo determinado por el Código del Trabajo, en los contratos colectivos de trabajo, Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y

de Homologación de las Remuneraciones del Sector Público, y demás normas aplicables.

En los casos en que los pagos, a los trabajadores públicos y privados o a los servidores y funcionarios de las entidades que integran el sector público ecuatoriano, por concepto de indemnizaciones laborales excedan a lo determinado por el Código del Trabajo o por la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Homologación de las Remuneraciones del Sector Público, según corresponda, se realizará la respectiva retención;

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

g) Los valores o diferencias efectivamente pagados en el correspondiente ejercicio económico por el concepto señalado en el literal precedente, cuando no se hubieren efectuado provisiones para jubilación patronal o desahucio, o si las efectuadas fueren insuficientes. Las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables;

h) Las provisiones efectuadas para cubrir el valor de indemnizaciones o compensaciones que deban ser pagadas a los trabajadores por terminación del negocio o de contratos a plazo fijo laborales específicos de ejecución de obras o prestación de servicios, de conformidad con lo previsto en el Código del Trabajo o en los contratos colectivos. Las provisiones no utilizadas deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables del ejercicio en el que fenece el negocio o el contrato;

i) Los gastos de viaje, hospedaje y alimentación realizados por los empleados y trabajadores del sector privado y de las empresas del sector público sujetas al pago del impuesto a la renta, que no hubieren recibido viáticos, por razones inherentes a su función y cargo.

Estos gastos estarán respaldados por la liquidación que presentará el trabajador, funcionario o empleado, acompañado de los comprobantes de venta, cuando proceda, según la legislación ecuatoriana, y otros documentos de los demás países en los que se incurra en este tipo de gastos. Dicha liquidación deberá incluir como mínimo la siguiente información: nombre del funcionario, empleado o trabajador que viaja, motivo del viaje, período del viaje, concepto de

los gastos realizados, número de documento con el que se respalda el gasto y valor.

En caso de gastos incurridos dentro del país, los comprobantes de venta que los respalden deben cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

j) Los costos de movilización del empleado o trabajador y su familia y traslado de menaje de casa, cuando el trabajador haya sido contratado para prestar servicios en un lugar distinto al de su residencia habitual, así como los gastos de retorno del trabajador y su familia a su lugar de origen y los de movilización del menaje de casa;

k) Las provisiones para atender el pago de fondos de reserva, vacaciones, decimotercera y decimocuarta remuneración de los empleados o trabajadores, siempre y cuando estén en los límites que la normativa laboral lo permite; y,

l) Los gastos correspondientes a agasajos para trabajadores. Serán también deducibles las bonificaciones, subsidios voluntarios y otros emolumentos pagados a los trabajadores a título individual, siempre que el empleador haya efectuado la retención en la fuente que corresponda.

2. Servicios.

Los costos de servicios prestados por terceros que sean utilizados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados y no exentos, como honorarios, comisiones, comunicaciones, energía eléctrica, agua, aseo, vigilancia y arrendamientos.

3. Créditos incobrables.

Serán deducibles las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo, en los términos señalados por la Ley de Régimen Tributario Interno.

También serán deducibles las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad que efectúan las instituciones del sistema financiero de acuerdo con las resoluciones que la Junta Bancaria emita al respecto.

No serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el Art. 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos concedidos a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.

Los créditos incobrables que cumplan con una de las condiciones previstas en la indicada ley serán eliminados con cargos a esta provisión y, en la parte que la excedan, con cargo a los resultados del ejercicio en curso.

No se entenderán créditos incobrables sujetos a las indicadas limitaciones y condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, los ajustes efectuados a cuentas por cobrar, como consecuencia de transacciones, actos administrativos firmes o ejecutoriados y sentencias ejecutoriadas que disminuyan el valor inicialmente registrado como cuenta por cobrar. Este tipo de ajustes se aplicará a los resultados del ejercicio en que tenga lugar la transacción o en que se haya ejecutoriado la resolución o sentencia respectiva.

Los auditores externos en los dictámenes que emitan y como parte de las responsabilidades atribuidas a ellos en la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán indicar expresamente la razonabilidad de las provisiones para créditos incobrables y del movimiento de las cuentas pertinentes.

4. Suministros y materiales.

Los materiales y suministros utilizados o consumidos en la actividad económica del contribuyente, como: útiles de escritorio, impresos, papelería, libros, catálogos, repuestos, accesorios, herramientas pequeñas, combustibles y lubricantes.

5. Reparaciones y mantenimiento.

Los costos y gastos pagados en concepto de reparación y mantenimiento de edificios, muebles, equipos, vehículos e instalaciones que integren los activos del negocio y se utilicen exclusivamente para su operación, excepto aquellos que signifiquen rehabilitación o mejora.

6. Depreciaciones de activos fijos.

a) 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:

(I) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.

(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.

(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.

(IV) Equipos de cómputo y software 33% anual.

En caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos.

b) Cuando el contribuyente haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrá, a su criterio, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos

adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, pero nunca en menos de cinco años. Si el contribuyente vendiere tales repuestos, se registrará como ingreso gravable el valor de la venta y, como costo, el valor que faltare por depreciar. Una vez adoptado un sistema, el contribuyente solo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas;

c) 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 las Normas Ecuatorianas de Contabilidad 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, ni en aquellos activos utilizados por las empresas de construcción que apliquen para efectos de sus registros contables y declaración del impuesto el sistema de "obra terminada", previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Mediante este régimen, la depreciación no podrá exceder del doble de los porcentajes señalados en letra a);

d) Cuando se compre un bien que haya estado en uso, el adquirente puede calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciar el costo de adquisición. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos;

e) Cuando el capital suscrito en una sociedad sea pagado en especie, los bienes aportados deberán ser valorados según los términos establecidos en la Ley de Compañías o la Ley de Instituciones del Sistema Financiero. El aportante y quienes figuren como socios o accionistas de la sociedad al momento en que se realice dicho aporte, así como los indicados peritos, responderán por cualquier perjuicio que sufra el Fisco por una valoración que sobrepase el valor que tuvo el bien aportado en el mercado al momento de dicha aportación. Igual procedimiento se aplicará en el caso de fusiones o escisiones que impliquen la transferencia de bienes de una sociedad a otra: en estos casos, responderán los indicados peritos evaluadores y los socios o accionistas de las sociedades fusionadas, escindidas y resultantes de la escisión que hubieren aprobado los respectivos balances. Si la valoración fuese mayor que el valor residual en libros, ese mayor valor será registrado como ingreso gravable de la empresa de la cual se escinde; y será objeto de depreciación en la empresa resultante de la escisión. En el caso de fusión, el mayor valor no constituirá ingreso gravable pero tampoco será objeto de depreciación en la empresa resultante de la fusión;

f) Cuando un contribuyente haya procedido al reavalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual. 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 reavalúo;

g) Los bienes ingresados al país bajo régimen de internación temporal, sean de propiedad y formen parte de los activos fijos del contribuyente y que no sean arrendados desde el exterior, están sometidos a las normas de los incisos precedentes y la depreciación será deducible, siempre que se haya efectuado el pago del impuesto al valor agregado que corresponda. Tratándose de bienes que hayan estado en uso, el contribuyente deberá calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciarlo. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos. Cuando se constituya un fideicomiso de administración que tenga por objeto el arrendamiento de bienes que fueran parte del patrimonio autónomo la deducción será aplicable siempre que el constituyente y el arrendatario no sean la misma persona o partes relacionadas.

7. Amortización de inversiones.

a) La amortización de los gastos pagados por anticipado en concepto de derechos de llave, marcas de fábrica, nombres comerciales y otros similares, se efectuarán de acuerdo con los períodos establecidos en los respectivos contratos o los períodos de expiración de dichos gastos;

b) La amortización de los gastos pre - operacionales, de organización y constitución, de los costos y gastos acumulados en la investigación, experimentación y desarrollo de nuevos productos, sistemas y procedimientos; en la instalación y puesta en marcha de plantas industriales o sus ampliaciones, en la exploración y desarrollo de minas y canteras, en la siembra y desarrollo de bosques y otros sembríos permanentes. Estas amortizaciones se efectuarán en un período no menor de 5 años en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales; una vez adoptado un sistema de amortización, el contribuyente sólo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas; y,

c) Las inversiones relacionadas con la ejecución de contratos celebrados con el Estado o entidades del sector público, en virtud de los cuales el contratista se obliga a ejecutar una obra, financiarla y operarla por cierto lapso, vencido el cual la obra ejecutada revierte sin costo alguno para el Estado o a la entidad del sector público contratante. Estas inversiones se amortizarán en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales y por el lapso contractualmente estipulado para que el contratista opere la obra ejecutada.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o concluya la actividad, se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión relacionada con dicho negocio o actividad, aunque el contribuyente continúe operando otros negocios o actividades.

8. Pérdidas.

a) Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis años;

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

En el caso de desaparición de los inventarios por delito infringido por terceros, el contribuyente deberá adjuntar al acta, la respectiva denuncia efectuada durante el ejercicio fiscal en el cual ocurre, a la autoridad competente y a la compañía aseguradora cuando fuere aplicable.

La falsedad o adulteración de la documentación antes indicada constituirá delito de defraudación fiscal en los términos señalados por el Código Tributario.

El Servicio de Rentas Internas podrá solicitar, en cualquier momento, la presentación de las actas, documentos y registros contables que respalden la baja de los inventarios;

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

d) No serán deducibles las pérdidas generadas por la transferencia ocasional de inmuebles, acciones, participaciones o derechos en sociedades.

9. Tributos y aportaciones.

a) Los tributos que soporte la actividad generadora de los ingresos gravados, con excepción del propio impuesto a la renta, los intereses de mora y multas que deba cancelar el sujeto pasivo por el retraso en el pago de sus obligaciones tributarias y aquellos que se hayan integrado al costo de los bienes y activos, se

hayan obtenido por ellos crédito tributario o se hayan trasladado a otros contribuyentes. Sin embargo, será deducible el impuesto a la renta pagado por el contribuyente por cuenta de sus funcionarios, empleados o trabajadores, cuando ellos hayan sido contratados bajo el sistema de ingresos netos y siempre que el empleador haya efectuado la retención en la fuente y el pago correspondiente al SRI;

b) Contribuciones pagadas a los organismos de control, excepto los intereses y multas; y,

c) Las cuotas y las erogaciones que se paguen a las Cámaras de la Producción, colegios profesionales, asociaciones gremiales y clasistas que se hallen legalmente constituidas; y,

d) El impuesto pagado a las tierras rurales multiplicado por cuatro, que será deducible exclusivamente de los ingresos originados por la producción de la tierra en actividades agropecuarias y hasta por el monto del ingreso gravado percibido por esa actividad en el correspondiente ejercicio.

10. Gastos de gestión.

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

11. Promoción y publicidad.

Los gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios comercializados o prestados por el contribuyente o para la colocación en el mercado de bienes o servicios nuevos, caso en el cual el contribuyente podrá, si así lo prefiere, diferirlos o amortizarlos dentro de los tres años inmediatos posteriores a aquél en que se efectuaron.

12. Mermas.

Las mermas que ordinariamente se susciten en los procesos de producción, almacenamiento o transporte de productos susceptibles a reducirse en su cantidad o volumen, en los porcentajes que señale el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante resolución.

13. Fusión, escisión, disolución y liquidación.

Los gastos producidos en el proceso de fusión, escisión, disolución y liquidación de las personas jurídicas se registrarán en el ejercicio económico en que hayan sido incurridos y serán deducibles aunque no estén directamente relacionados con la generación de ingresos.

14. Amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera:

Amortización de inversiones de las sociedades que mantienen contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos y contratos para la explotación de petróleo crudo y exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales.

Las sociedades que han suscrito con el Estado contratos de participación y campos marginales para la exploración y explotación de hidrocarburos, deberán cumplir las siguientes reglas:

1. Amortización del período de preproducción.- La amortización de las inversiones de exploración, desarrollo y producción realizadas en el período de preproducción se efectuarán en partes iguales durante cinco años a partir del inicio de la producción debidamente autorizada por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

2. Amortización del período de producción.- La amortización de las inversiones del período de producción se efectuará anualmente por unidades de producción a partir del siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas, en función del volumen producido de las reservas probadas remanentes de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$A_k = \frac{(IN_{Ak}) Q_k}{RP_k}$$

Donde:

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

IN_{Ak} = Inversión total de producción no amortizada al inicio del año fiscal k .

RP_k = Reservas probadas remanentes totales al inicio del año fiscal k que sean recuperables durante la vigencia del contrato y se encuentren certificadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

En el caso de Campos Marginales, las reservas no serán discriminadas, sino que corresponderán a las reservas totales del Campo.

Q_k = Producción fiscalizada total del año fiscal k . En caso de campos marginales, incluye la producción de curva base y la producción incremental.

3. Amortización de inversiones de transporte y almacenamiento.- La amortización de las inversiones del sistema de transporte y almacenamiento será en 10 años en línea recta desde el momento en que el mencionado sistema entre en operación, previa la autorización emitida por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

15. Gasto por arrendamiento mercantil.- Para los casos en los cuales el plazo del contrato sea inferior a la vida útil del bien arrendado, sólo serán deducibles las cuotas o cánones de arrendamiento, siempre y cuando el valor de la opción

de compra sea igual o mayor al valor pendiente de depreciación del bien en función del tiempo que resta de su vida útil. En caso de que la opción de compra sea menor al valor pendiente de depreciación del bien correspondiente a su vida útil estimada, no será deducible el exceso de las cuotas que resulte de restar de éstas el valor de depreciación del bien en condiciones normales.

Se entenderá como tiempo restante a la diferencia entre el tiempo de vida útil del bien conforme su naturaleza y el plazo del contrato de arrendamiento. Los tiempos de vida útil son:

(I) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcas y similares 20 años.

(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10 años.

(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 5 años.

(IV) Equipos de cómputo y software 3 años.

Art. 29.- Otras deducciones.- Son también deducibles, siempre que estén vinculados directamente con la generación de los ingresos gravados, los siguientes rubros:

1. Los intereses de deudas contraídas con las instituciones del sistema financiero nacional, así como las comisiones y más gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de dichas deudas. En este caso no hay lugar a retenciones en la fuente.

2. Los intereses y más costos financieros por deudas contraídas con sociedades no sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y con personas naturales, siempre que se haya efectuado la respectiva retención en la fuente por el Impuesto a la Renta.

3. Los intereses de los créditos externos, exclusivamente pagados por créditos de gobierno a gobierno o concedidos por organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo, registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención en la fuente por el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito.

4. 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.

5. Los intereses y otros costos financieros relacionados con deudas contraídas para la exploración y desarrollo de minas y canteras, para la siembra y desarrollo

de bosques, plantaciones permanentes y otras actividades cuyo ciclo de producción sea mayor de tres años, causados o devengados hasta la fecha de puesta en marcha, explotación efectiva o producción, se registrarán como cargos diferidos y el valor acumulado se amortizará a razón del 20% anual.

Sin embargo a opción del contribuyente, los intereses y costos financieros a los que se refiere el inciso anterior podrán deducirse, según las normas generales si el contribuyente tuviere otros ingresos gravados contra los que pueda cargar este gasto.

6. Las pérdidas por venta de activos fijos, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no depreciado del bien y el precio de venta si éste fuere menor.

No se aceptará la deducción de pérdidas en la venta de activos fijos, cuando la transacción tenga lugar entre contribuyentes relacionados o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Tampoco son deducibles los descuentos concedidos en la negociación directa de valores cotizados en Bolsa, en la porción que sobrepasen las tasas de descuento vigentes en el mercado al momento de realizarse la respectiva negociación, sin perjuicio de los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y en las resoluciones que el Director General del Servicio de Rentas Internas expida sobre este particular.

7. Las instituciones que presten servicios de arrendamiento mercantil o leasing no podrán deducir la depreciación de los bienes dados en arrendamiento mercantil con opción de compra.

Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas.

Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta. Si el sujeto pasivo omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto, caso en el cual el valor de la retención deberá ser considerado como gasto no deducible en la conciliación tributaria de su declaración de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal correspondiente.

Los pagos al exterior que a continuación se detallan serán deducibles cumpliendo además las siguientes reglas:

(I) Reembolsos.- Son deducibles como gastos los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que se haya efectuado la retención en la fuente del Impuesto a la Renta.

El reembolso se entenderá producido cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Los gastos reembolsados se originan en una decisión de la empresa mandante, quien por alguna causa no pudo efectuar el gasto en forma directa, o porque en su defecto le resultaba económicamente conveniente acudir a un tercero para que actúe en su nombre;
- b) Los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; y,
- c) Existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso.

En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y beneficiarse de la exención de la retención en la fuente, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.

Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta no se admitirán dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio, este porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

(II) Intereses por créditos del exterior.- Serán deducibles los intereses pagados por créditos del exterior, adquiridos para el giro del negocio, hasta la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, siempre que estos y sus pagos se encuentren registrados en el Banco Central del Ecuador, y que cumplan las demás condiciones establecidas en la ley.

Para créditos del exterior, con partes relacionadas, además se deberán cumplir las siguientes condiciones:

- Para las sociedades, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y su patrimonio no exceda del 300%.
- Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y los activos totales no exceda del 60%.
- Para las sucursales extranjeras, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento

externo y el patrimonio asignado no exceda del 300%. No se considerarán créditos externos los recibidos de sus casas matrices.

- Para los consorcios de empresas petroleras que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos consorciales no exceda del 300%. No se considerarán créditos externos los recibidos por los integrantes del consorcio, de sus casas matrices.

- Para las sociedades de hecho y demás sociedades que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos no exceda del 300%.

- Para el caso de fideicomisos mercantiles, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la sumatoria de los aportes efectuados por los constituyentes y adherentes no exceda del 300%.

En caso de que las relaciones de deuda, antes indicadas, excedan el límite establecido al momento del registro del crédito en el Banco Central, no será deducible la porción del gasto generado sobre el exceso de la relación correspondiente, sin perjuicio de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta sobre el total de los intereses.

Los sujetos pasivos procederán a la correspondiente reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria cuando la relación de endeudamiento se modifique.

Se entenderá como endeudamiento externo, el total de deudas contraídas con personas naturales y personas jurídicas del exterior.

A efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador que se debe aplicar a los créditos externos, será aquella vigente a la fecha del registro del crédito en el Banco Central del Ecuador, de conformidad con la ley. Si la tasa del crédito externo excede la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador para créditos del exterior, no serán deducibles los intereses en la parte excedente de las tasas autorizadas.

(III) Arrendamiento Mercantil.- Son deducibles los pagos por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado y su financiamiento no contemple tasas que sean superiores a la tasa LIBOR BBA en dólares de un año plazo. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de la tasa antes mencionada.

Si el arrendatario no opta por la compra del bien y procede a reexportarlo, deberá retener el impuesto a la renta como remesa al exterior calculado sobre el

valor al que correspondería a la depreciación acumulada del bien por el período que se mantuvo en el Ecuador. La depreciación se calculará sobre el valor ex aduana que corresponda al respectivo bien.

Para los casos en los cuales el plazo del contrato sea inferior a la vida útil del bien arrendado, sólo serán deducibles las cuotas o cánones de arrendamiento, siempre y cuando el valor de la opción de compra sea igual o mayor al valor pendiente de depreciación del bien en función del tiempo que resta de su vida útil. En caso de que la opción de compra sea menor al valor pendiente de depreciación del bien correspondiente a su vida útil estimada, no será deducible el exceso de las cuotas que resulte de restar de éstas el valor de depreciación del bien en condiciones normales.

(IV) Pagos al exterior no sujetos a retención en la fuente.- A más de las condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, en los pagos al exterior sobre los que no procede retención en la fuente de Impuesto a la Renta, se observarán las normas que a continuación se detallan:

1. Los pagos por concepto de importaciones, 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.
2. Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato, sin que excedan del 2% del valor de la exportación. Sin embargo, si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con el empresario o si el beneficiario de estas comisiones se encuentra domiciliado en un paraíso fiscal o regímenes fiscales preferentes, de conformidad a la Resolución que el Servicio de Rentas Internas emita al respecto, deberá efectuarse la correspondiente retención en la fuente por concepto de Impuesto a la Renta en el Ecuador.
3. Los pagos que las agencias de viaje y de turismo realicen a los proveedores de servicios hoteleros y turísticos en el exterior, como un servicio a sus clientes.
4. Las comisiones pagadas por promoción del turismo receptivo, sin que excedan del 2% de los ingresos obtenidos en el ejercicio como resultado de tal actividad, siempre que se justifiquen con los respectivos contratos. Sin embargo, si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con la empresa o si el beneficiario de estas comisiones se encuentra domiciliado en un paraíso fiscal o regímenes fiscales preferentes, de conformidad a la resolución que el Servicio de Rentas Internas emita al respecto, deberá efectuarse la correspondiente retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta en el Ecuador.
5. Los gastos que necesariamente deben ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo, aéreo y pesqueras de alta mar, constituidas al amparo de las leyes ecuatorianas, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador o sea por sus actividades desarrolladas en el exterior, siempre que estén certificados por auditores externos con representación en el Ecuador.

Los gastos de las empresas navieras y pesqueras de alta mar a los que se refiere este numeral, exclusivamente son: impuestos, tasas y demás pagos por servicios portuarios, gastos de agua potable, gastos de combustibles y lubricantes, pagos de arrendamiento de motonaves, de oficinas, gastos de reparación, repuestos y mantenimiento. Para las empresas de transporte marítimo de hidrocarburos se considerarán gastos deducibles y no sujetos de retención de impuesto a la renta, adicionalmente, los honorarios por la prestación de servicios relacionados a las actividades marítimas y todo gasto efectuado en el exterior necesario y relacionado al giro del negocio, al cumplimiento de normativas internacionales, así como de aquellos incurridos para la protección de la vida humana en el mar y prevención de eventuales riesgos por polución y contaminación del medio ambiente, en los límites fijados en la ley.

Para que los gastos por fletamento de naves sean deducibles, la retención en la fuente se efectuará sobre el 10% del valor de los contratos de fletamento, conforme lo establece la ley.

Los gastos de las empresas aéreas a los que se refiere este numeral, exclusivamente son: impuestos y tasas a la aviación de cada país, pagos por servicios de hoteles en el exterior, por la tripulación y por los pasajeros por demoras en vuelos, los cursos de capacitación para la tripulación exigidos por las regulaciones aeronáuticas, gastos de combustibles y lubricantes, pagos por derecho de aterrizaje y servicios de aeropuerto, pagos de arrendamiento de aeronaves y oficinas, reparación, repuestos y mantenimiento.

6. El 90% de los pagos efectuados a las agencias internacionales de prensa, registradas en la Secretaría de Administración Pública del Estado.

7. El 96% de las primas de cesión o reaseguros contratados con empresas que no tengan establecimiento o representación permanente en el Ecuador.

8. El 60% de los intereses por créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior a favor de instituciones financieras nacionales, en las condiciones establecidas en la Ley.

Salvo para los gastos referidos en la regla III y en el numeral 5 de la regla IV de este artículo, para los demás no será necesaria la certificación de auditores externos.

Art. 31.- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y

gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador.

Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
- b) Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
- c) Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
- d) Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
- e) En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
- f) Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo; y,
- g) Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas.

Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener al menos lo siguiente:

1. Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.
2. Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
3. Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
4. Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique.

Art. 32.- Depuración de los ingresos por arrendamiento de inmuebles, percibidos por personas naturales y sucesiones indivisas.- Los ingresos percibidos por personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes del arrendamiento de inmuebles, se determinarán de acuerdo a los cánones de arrendamiento acordados en los contratos o pactados entre arrendador y arrendatario.

De los ingresos determinados conforme al inciso anterior, se deducirán los valores correspondientes a los siguientes conceptos:

1. Los intereses de las deudas contraídas para la adquisición, construcción o conservación de la propiedad, incluyendo ampliaciones y mejoras. Para obtener estas deducciones serán pruebas suficientes los certificados conferidos por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, las cooperativas o mutualistas de ahorro y crédito y por otras instituciones legalmente autorizadas para conceder préstamos hipotecarios para vivienda.
2. Las primas de seguros que amparen a la propiedad.
3. Los valores por depreciación establecidos de acuerdo con los porcentajes contemplados en el Artículo 28 de este Reglamento. Tales porcentajes se aplicarán sobre el avalúo con el que la propiedad conste en los catastros municipales.
4. El valor que resulte de aplicar el 1% sobre el avalúo de la propiedad, en concepto de gastos de mantenimiento.

Sin embargo, cuando se hubiere incurrido en gastos extraordinarios por reparaciones motivadas por fuerza mayor, caso fortuito, por disposición de ordenanzas municipales u otro hecho extraordinario, el contribuyente podrá solicitar al Director Regional del Servicio de Rentas Internas, la autorización para deducir el valor de tales gastos extraordinarios, para lo cual, presentará las pruebas del caso.

5. Los impuestos que afecten a la propiedad y las tasas por servicios públicos, como: aseo de calles, alcantarillado, agua potable y energía eléctrica, siempre que sean pagados por el arrendador.

En tratándose de arrendamiento de solares, no regirán las deducciones contempladas en los numerales 2), 3) y 4) de este artículo.

Cuando un inmueble se encuentre parcialmente ocupado por su propietario y destinado al arrendamiento en la parte restante, las deducciones precedentes se reducirán en la misma proporción que guarde la porción ocupada por el propietario en relación con la superficie total del respectivo inmueble.

Art. 33.- Deducciones de los cónyuges o convivientes.- Las deducciones efectuadas de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y que tengan relación directa con los ingresos de la sociedad conyugal o de bienes, serán imputables a la actividad común y el ingreso neto así como las retenciones, se distribuirá entre los cónyuges en partes iguales.

Art. 34.- Gastos personales.- Las personas naturales podrán deducirse sus gastos personales, sin IVA ni ICE, así como los de su cónyuge o conviviente e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.

Los gastos personales que se pueden deducir, corresponden a los realizados por concepto de: vivienda, educación, salud, alimentación y vestimenta.

a) Gastos de Vivienda: Se considerarán gastos de vivienda exclusivamente los pagados por:

1. Arriendo de un único inmueble usado para vivienda;
2. Los intereses de préstamos hipotecarios otorgados por instituciones autorizadas, destinados a la ampliación, remodelación, restauración, adquisición o construcción, de una única vivienda. En este caso, serán pruebas suficientes los certificados conferidos por la institución que otorgó el crédito; o el débito respectivo reflejado en los estados de cuenta o libretas de ahorro; y,
3. Impuestos prediales de un único bien inmueble en el cual habita y que sea de su propiedad.

b) Gastos de Educación: Se considerarán gastos de educación exclusivamente los pagados por:

1. Matrícula y pensión en todos los niveles del sistema educativo, inicial, educación general básica, bachillerato y superior, así como la colegiatura, los cursos de actualización, seminarios de formación profesional debidamente aprobados por el Ministerio de Educación o del Trabajo cuando corresponda o por el Consejo Nacional de Educación Superior según el caso, realizados en el territorio ecuatoriano.

Tratándose de gastos de educación superior, serán deducibles también para el contribuyente, los realizados por cualquier dependiente suyo, incluso mayor de edad, que justifique mediante declaración juramentada ante Notario que no percibe ingresos y que depende económicamente del contribuyente.

2. Útiles y textos escolares; materiales didácticos utilizados en la educación; y, libros.
3. Servicios de educación especial para personas discapacitadas, brindados por centros y por profesionales reconocidos por los órganos competentes.
4. Servicios prestados por centros de cuidado infantil; y,
5. Uniformes.

c) Gastos de Salud: Se considerarán gastos de salud exclusivamente los pagados por:

1. Honorarios de médicos y profesionales de la salud con título profesional.
 2. Servicios de salud prestados por clínicas, hospitales, laboratorios clínicos y farmacias.
 3. Medicamentos, insumos médicos, lentes y prótesis;
 4. Medicina pre pagada y prima de seguro médico en contratos individuales y corporativos. En los casos que estos valores correspondan a una póliza corporativa y los mismos sean descontados del rol de pagos del contribuyente, este documento será válido para sustentar el gasto correspondiente; y,
 5. El deducible no reembolsado de la liquidación del seguro privado.
- d) Gastos de Alimentación: Se considerarán gastos de alimentación exclusivamente los pagados por:
1. Compras de alimentos para consumo humano.
 2. Pensiones alimenticias, debidamente sustentadas en resolución judicial o actuación de la autoridad correspondiente.
 3. Compra de alimentos en Centros de expendio de alimentos preparados.
- e) Gastos de Vestimenta: Se considerarán gastos de vestimenta los realizados por cualquier tipo de prenda de vestir.

Los gastos personales del contribuyente, de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente, antes referidos, se podrán deducir siempre y cuando no hayan sido objeto de reembolso de cualquier forma.

La deducción total por gastos personales no podrá superar el 50% del total de los ingresos gravados del contribuyente y en ningún caso será mayor al equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta de personas naturales.

Sin perjuicio de los límites establecidos en el párrafo anterior, la cuantía máxima de cada tipo de gasto no podrá exceder a la fracción básica desgravada de impuesto a la renta en:

Vivienda: 0,325 veces
Educación: 0,325 veces
Alimentación: 0,325 veces
Vestimenta: 0,325 veces
Salud: 1,3 veces

Para el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, estos gastos personales se registrarán como tales, en la conciliación tributaria.

Para la deducibilidad de los gastos personales, los comprobantes de venta podrán estar a nombre del contribuyente, su cónyuge o conviviente, sus hijos menores de edad o con discapacidad que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.

Art. 35.- Gastos no deducibles.- No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos:

1. Las cantidades destinadas a sufragar gastos personales del contribuyente y su familia, que sobrepasen los límites establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno y el presente Reglamento.

2. Las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier naturaleza que excedan de los límites permitidos por la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento o de los autorizados por el Servicio de Rentas Intentas.

3. Las pérdidas o destrucción de bienes no utilizados para la generación de rentas gravadas.

4. La pérdida o destrucción de joyas, colecciones artísticas y otros bienes de uso personal del contribuyente.

5. Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Las multas por infracciones, recargos e intereses por mora tributaria o por obligaciones con los institutos de seguridad social y las multas impuestas por autoridad pública.

7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

8. Los costos y gastos por los que no se hayan efectuado las correspondientes retenciones en la fuente, en los casos en los que la ley obliga a tal retención.

9. Los costos y gastos que no se hayan cargado a las provisiones respectivas a pesar de habérselas constituido.

Art. 36.- Reembolso de gastos en el país.- No estarán sujetos a retención en la fuente los reembolsos de gastos, cuando los comprobantes de venta sean emitidos a nombre del intermediario, es decir, de la persona a favor de quien se hacen dichos reembolsos y cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención. En el caso de gastos que no requieran de comprobantes de venta, los mismos serán justificados con los documentos que corresponda, sin perjuicio de la excepción establecida en este reglamento.

Los intermediarios efectuarán la respectiva retención en la fuente del impuesto a la renta y del IVA cuando corresponda.

Para los intermediarios, los gastos efectuados para reembolso no constituyen gastos propios ni el reembolso constituye ingreso propio; para el reembolsante el gasto es deducible y el IVA pagado constituye crédito tributario.

Para obtener el reembolso el intermediario deberá emitir una factura por el reembolso de gastos, en la cual se detallarán los comprobantes de venta motivo del reembolso, con la especificación del RUC del emisor, número de la factura, valor neto e IVA y además se adjuntarán los originales de tales comprobantes. Esta factura por el reembolso no dará lugar a retenciones de renta ni de IVA. En el caso de que el intermediario del reembolso sea un empleado en relación de dependencia del reembolsante, éste podrá emitir una la liquidación de compra de bienes y prestación de servicios en sustitución de la factura por el reembolso.

El pago por reembolso de gastos deberá estar sustentado en comprobantes de venta que cumplan con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. (RLRTI, 2011)

CAPÍTULO II

2. Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Aspectos generales

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Board), con sede en Londres, comenzó sus operaciones en 2001. “El IASB está comprometido en el desarrollo, para el interés público, de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros con propósito de información general. Para la consecución de este objetivo, el IASB coopera con organismos nacionales emisores de normas contables, con el fin de alcanzar la convergencia de las normas contables en todo el mundo. Los miembros del IASB tienen un amplio bagaje profesional y la responsabilidad de relacionarse con emisores de todo el mundo. El IASB es seleccionado, supervisado y financiado por la Fundación IFRS (anteriormente denominada Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Fundación IFRS se financia mediante varios sistemas de financiación nacional, que incluyen cargos y pagos procedentes organismos reguladores y emisores de normas, organizaciones internacionales y otros organismos contables.” (IASB, 2008)

IASB

A partir del 1 de octubre de 2010 el IASB estaba formado por quince miembros (todos a tiempo completo). El IASB tiene total libertad para el desarrollo y seguimiento de la agenda técnica para establecer normas contables, sujeto a consulta con los Fiduciarios y una consulta pública cada tres años, la primera de las cuales debe comenzar antes de julio de 2011. Las principales cualificaciones de los miembros del IASB son la competencia profesional y la experiencia práctica. Se requiere que los Fiduciarios seleccionen a los miembros de forma que el IASB, como grupo, comprenderá la mejor combinación disponible de experiencia técnica y experiencia en negocios y mercados internacionales. También se espera que el IASB mantenga una mezcla apropiada de experiencia práctica reciente entre auditores, preparadores de información, usuarios y académicos. Se espera que el IASB junto con los Fiduciarios establezca y mantenga relaciones con organismos nacionales emisores de normas y con otros organismos oficiales implicados en la emisión de normas con el propósito de promover la convergencia de las normas nacionales y las normas del IASB (NIIF). La publicación de una norma, un proyecto de norma, o una Interpretación requiere la aprobación de nueve de los quince miembros del IASB

Normas de información financiera

El IASB publica sus normas en una serie de pronunciamientos denominados Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Desde su comienzo, el IASB adoptó el cuerpo de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

emitido por su predecesor, el Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. El término “Normas Internacionales de Información Financiera” incluye las NIIF, NIC e Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones o de su predecesor, el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).

Procedimiento a seguir del Comité de Interpretaciones de las NIIF

El Comité ha documentado y descrito sus procedimientos de consulta en el Manual del Procedimiento a Seguir para el Comité de Interpretaciones de las NIIF, que ha sido aprobado por los Fiduciarios.

El Marco Conceptual no es una NIIF. No obstante, cuando se está desarrollando una política contable y no existe una norma o una Interpretación que le sea específicamente aplicable, se requiere que la administración de una entidad se refiera a los conceptos que integran el Marco Conceptual y considere su aplicabilidad (véase la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores).

En un número limitado de casos podría haber conflictos entre el Marco Conceptual y un requerimiento contenido en una NIIF. En esos casos en que exista conflicto, los requerimientos de la NIIF prevalecerán sobre los del Marco Conceptual.

Publicaciones y traducciones de la Fundación IFRS y del IASB

La Fundación IFRS¹ posee los derechos de autor de las Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad, Interpretaciones, proyectos de norma y otras publicaciones del IASB en todos los países, salvo en los casos en que la Fundación IFRS ha renunciado expresamente a dichos derechos o a partes de ese material. Para encontrar más información relativa a los derechos de copia de la Fundación, véase por favor la nota sobre los derechos de autor en esta edición o en el sitio web (www.ifrs.org).

Se han elaborado traducciones de las Normas Internacionales de Información Financiera en más 40 idiomas. La Fundación IFRS considerará traducciones adicionales según surja su necesidad. Para más información, establecer contacto con el Director de Servicios de Contenidos de la IFRS.

Aunque la Fundación IFRS hace todos esfuerzos razonables para traducir las NIIF a otros idiomas de forma oportuna, debe seguir un riguroso proceso para asegurar que las traducciones sean tan fieles como sea posible. Por esta razón, bien puede haber una demora entre la emisión de una norma o Interpretación por parte del IASB (en inglés) y su emisión en otros idiomas. Pueden obtenerse detalles adicionales en el sitio web (www.ifrs.org) y en el departamento de Publicaciones de la Fundación IFRS.

Más información

¹ IFRS (International Financial Reporting Standards)

El sitio web, en la dirección www.ifrs.org, suministra noticias, actualizaciones y otros recursos relativos al IASB y a la Fundación IFRS. También pueden encargarse las últimas publicaciones y realizarse suscripciones en la tienda de la Fundación, en www.ifrs.org.

Para obtener información adicional sobre el IASB, copias de sus publicaciones y detalles sobre los servicios de suscripción de la Fundación IFRS, visite el sitio web, www.ifrs.org, o escriba a:

IFRS Foundation Publications Department; 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 6410 Fax: +44 (0)20 7332 6411 Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org.

Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*

Este Prólogo ha sido emitido para establecer los objetivos y procedimientos a seguir por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, así como explicar el alcance, autoridad y calendario de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Objetivos del IASB

6 Los objetivos del IASB son:

(a) Desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados. Estas normas deberían requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en varios mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas;

(b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;

(c) considerar en el cumplimiento de los objetivos asociados con (a) y (b), cuando sea adecuado, las necesidades de un abanico de tamaños y tipos de entidades en escenarios económicos diferentes;

(d) promover y facilitar la adopción de las NIIF, que son las normas e interpretaciones emitidas por el IASB, mediante la convergencia de las normas de contabilidad nacionales y las NIIF.

Calendario de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera

19 Las NIIF se aplican desde la fecha especificada en el documento. Las NIIF nuevas o revisada establecen disposiciones transitorias relativas al momento de su aplicación inicial.

20 El IASB no tiene la política general de eximir de la aplicación de los requerimientos de una NIIF a las transacciones ocurridas antes de una fecha

especificada. Si los estados financieros se utilizan para supervisar el cumplimiento de contratos y acuerdos, una nueva NIIF podría traer consecuencias no previstas en caso de que los contratos o acuerdos hubiesen finalizado. Por ejemplo, las cláusulas que contienen los contratos de préstamo u otros acuerdos bancarios pueden imponer límites sobre determinadas medidas que se muestren en los estados financieros del prestatario. El IASB cree que el hecho de que los requerimientos relativos a los estados financieros puedan evolucionar y cambiar con el tiempo es una posibilidad asumida por las partes, que deberían tomar conciencia de ello al realizar el acuerdo correspondiente. Es, por tanto, un problema que las partes deben afrontar, la determinación de si el acuerdo debiese quedar aislado de los efectos de una futura NIIF o, en caso contrario, la manera en que debe renegociarse para reaccionar ante los cambios de presentar la información que no se correspondan con cambios en las condiciones financieras subyacentes.

21 Los proyectos de norma se publican para comentarios, y sus propuestas están sujetas a revisión. Hasta que se alcance la fecha de vigencia de una nueva NIIF, estarán en vigor los requerimientos de todas las NIIF que pudieran quedar afectada por las propuestas contenidas en un determinado proyecto de norma.

Idioma

22 El texto aprobado de cada documento de discusión, proyecto de norma o NIIF es el publicado por el IASB en inglés. El IASB puede aprobar traducciones a otros idiomas, siempre que la traducción se prepare de acuerdo con un procedimiento que suministre seguridad sobre la calidad de la traducción. De la misma forma, el IASB puede conceder licencia para realizar otras traducciones. (IASB, 2008)

2.1. El Proceso legal de la implementación de las NIIF en el Ecuador

En nuestro país, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, va a permitir que los entes económicos puedan entregar estados financieros en un lenguaje estándar a los usuarios. Esto va a facilitar un mejor análisis para la toma de decisiones o para un mayor conocimiento de la situación económica y financiera de los negocios.

Mi comentario sobre lo favorable de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF en Ecuador, lo refuerzo con el contenido en artículo “NIIF, el mismo idioma Contable” comentado por Mario Hidalgo Socio Líder NIIF de Deloitte que transcribo a continuación “Al contar con estados financieros más consistentes y equipáralos con las normas aplicadas en el mundo, Ecuador abre las puertas para que la inversión y el financiamiento externo posen sus ojos en las empresas locales.

Sus ventajas

A corto plazo: Permite lograr consistencia de los estados financieros de las compañías, así como la comparabilidad de la posición financiera y los resultados de las operaciones de las compañías de una misma industria.

A Mediano y Largo plazo: Las NIIF pueden tener efectos positivos en los flujos de capital en general y en el interés de inversionistas extranjeros por la facilidad de entender la situación financiera y las proyecciones de una entidad.

Los inversionistas, analistas y otros terceros interesados se beneficiarán al poder comparar el desempeño de una compañía con el de sus competidores. Las NIIF fortalecerán la confianza general y permitirán un acceso a mayores y mejores recursos para el financiamiento de las operaciones de las compañías.” (Hidalgo, 2013)

Para llevar a cabo la aplicación de estas normas en el país, a continuación detallo de una manera cronológica, como fue el proceso por parte de la Superintendencia de Compañías, entidad de Vigilancia y Control, en razón de que instituciones interesadas, como la Federación Nacional de Contadores del Ecuador le habían solicitado el cambio de normas contables en Ecuador, esto se puede notar en los considerandos de la primera resolución emitida por ésta entidad, la misma que ha sido transcrita en el libro publicado “Nuevas Normas de Contabilidad y Auditoría NIIF’S Normas Internacionales de Información Financiera” que indica:

“Que La Federación Nacional de Contadores del Ecuador y el Instituto de Investigaciones Contables de Ecuador mediante comunicación del 22 de febrero del 2006, solicitan la sustitución de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC por las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”.

Que el Comité Técnico del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, en la comunicación mencionada en el considerando anterior, adicionalmente recomienda que las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” deberían adaptarse durante el año 2006, sin embargo, debido a que el proceso requiere de amplia divulgación y capacitación, su aplicación obligatoria se implementaría a partir de ejercicio económico del 2009;

Que las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, se actualizan constantemente por existir una comisión internacional permanente, dedicada exclusivamente a este fin, lo cual permite analizar la nueva problemática contable que se presenta en la evolución de las transacciones económicas empresariales y gubernamentales.

Que los sistemas de modernización, competitividad, globalización, transparencia, Integración vigente y otros pudieren devenir a futuro, requieren contar de información contable uniforme, que facilite la mediación y comparación;

Que es fundamental para el desarrollo empresarial del país, actualizar las Normas de Contabilidad, a fin de que estas armonicen con principios, políticas, procedimientos y normas universales para el adecuado registro de transacciones, la correcta preparación y presentación de estados financieros y una veraz interpretación de la información contable.” (Zambrano, 2008)

Partiendo de esta necesidad, la entidad de Vigilancia y Control ha emitido varias resoluciones referentes al tema hasta lograr la implantación de las mismas como las Normas Contables de aplicación obligatoria en Ecuador. Para completar la cronología he tomado lo más relevante de cada resolución.

La Superintendencia de Bancos y Seguros, mediante resolución No. S8S-INJ-SN-2006-0455 del 13 de junio del 2006 manifiesta que procederá a adoptar, de manera supletoria, las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, en razón de que el artículo 78 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, dispone que las instituciones financieras se someterán, en todo momento a las normas dictadas por la Superintendencia de Bancos y Seguros, independientemente de la aplicación de las disposiciones tributarias, la que se expidan mediante resolución de carácter general, siendo los estándares Internacionales;

La Superintendencia de Compañías mediante resoluciones No.06.Q.ICI-003 y No.06.Q.ICI-004 del 21 de agosto del 2006 publicado en el Registro Oficial No. 348 del 04 de septiembre del 2006, resuelve:

“Art.1 – Adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”.

Art.2- Disponer que las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación de Estados Financieros a partir del 1 de enero del 2009.”² (Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador, 2006)

La Superintendencia de Compañías mediante resolución No.ADM-08199 del 08 de julio de 2008, Resuelve:

“ARTICULO PRIMERO.- RATIFICAR el cumplimiento de las Resoluciones No.06.Q.ICI-003 y No.06.Q.ICI-004 del 21 de agosto del 2006, que ordena la aplicación Información Financiera “NIIF”, respectivamente, a partir del 1de enero del 2009.

ARTICULO SEGUNDO.- COMUNICAR el contenido de esta resolución al Ministerio de coordinación de la Política Económica, Ministerio de Finanzas, Servicio de Rentas Internas, Superintendencia de Bancos y demás instituciones públicas y privadas que tengan relación con la aplicación con la citada normativa.”³ (Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador, 2008)

La Superintendencia de Compañías mediante resolución No.08.G.DSC.010 del 20 de noviembre de 2008, Resuelve:

“ARTÍCULO PRIMERO: Establecer el siguiente cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías:

- 1) Aplican a partir del 1 de enero del 2010: Las Compañías y los entes y sujetos regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoria Externa.

² Superintendencia de Compañías Resoluciones No. 06.Q.ICI-003 / No.06.Q.ICI-004 del 21 agosto del 2006

³ Superintendencia de Compañías Resolución No.ADM-08199 del 08 de julio del 2008

Se establece el año 2009 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financieras “NIIF” a partir del ejercicio económico del año 2009.

- 2) Aplicaran a partir del 1 de enero del 2011: Las Compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US\$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007; las Compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que están formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.

Se establece el año 2010 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financieras “NIIF” a partir del ejercicio económico del año 2010.

- 3) Aplicaran a partir del 1 de enero de 2012: Las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores.

Se establece el año 2011 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financieras “NIIF” a partir del año 2011.”⁴ (Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador, 2008)

La Superintendencia de Compañías mediante resolución No.SC.DS.G.09.006 del 17 de diciembre de 2009, Resuelve:

“DICTAR EL SIGUIENTE INSTRUCTIVO COMPLEMENTARIO PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES ESTABLECIDOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA, NIIF PARA LOS ENTES CONTROLADOS PARA LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS.”⁵ (Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador, 2009)

La Superintendencia de Compañías mediante resolución No.SC.DS.G.10.002 del 12 de marzo de 2010, Resuelve:

“Artículo Segundo.- Bajo la estandarización de las normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” se considera para su aplicación, lo siguiente: Estándares Internacionales de Contabilidad (siglas en inglés IAS), o su nominación en idioma castellano como Normas Internacionales de Contabilidad “NIC”; los Estándares Internacionales de Reportes Financieros (siglas en inglés IFRS) o su nominación en Castellano como Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad CNIC (siglas en inglés IASB); y, las interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

⁴ Superintendencia de Compañías Resolución No.08.G.DSC.010 del 20 noviembre del 2008

⁵ Superintendencia de Compañías Resolución No.SC.DS.G.09.006 del 17 de diciembre del 2009

(NIIF-IFR) emitidas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF (siglas en inglés IFRIC)”⁶ (Superintendencia de Compañías del Ecuador , 2010)

La Superintendencia de Compañías mediante resolución No.SC.Q.ICL.CPAIFRS.11.01 del 12 de enero de 2011, Resuelve:.....

“ARTICULO PRIMERO.- Para efectos del registro y preparación de estados financieros, la Superintendencia de Compañías califica de PYMES a las personas jurídicas que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Activos totales inferiores a CUATRO MILLONES DE DOLARES;
- b) Registren un Valor Bruto de Ventas Anuales inferior a CINCO MILLONES DE DOLARES; y ,
- c) Tengan menos de 200 trabajadores (Personal Ocupado). Para este cálculo se tomará el promedio anual Ponderado.

Se considerará como base los estados financieros del ejercicio económico anterior al período de transición”..... ⁷(Superintendencia de Compañías y Seguros, 2011)

2.1.2. Marco Conceptual

Hago constar lo más relevante del Marco Conceptual por cuanto esta vinculado a los conceptos que contienen cada NIIF.

APROBACIÓN DEL CONSEJO DE EL MARCO CONCEPTUAL 2010

Prólogo

“El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad se encuentra en este momento en proceso de actualizar su marco conceptual. Este proyecto de marco conceptual se está llevando a cabo en fases.

A medida que se finalice un capítulo se sustituirán los párrafos correspondientes en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros publicado en 1989. Cuando el proyecto de marco conceptual esté terminado, el Consejo dispondrá de un documento único, completo e integral denominado el Marco Conceptual para la Información Financiera.” (IASB, 2008)

INTRODUCCIÓN

“Numerosas entidades en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque estos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y

⁶ Superintendencia de Compañías Resolución No.SC.DS.G.10.002 del 12 de marzo del 2010

⁷ Superintendencia de Compañías resolución No. SC.Q.ICL.CPAIFRS.11.01 del 12 de enero 2011

legales; así como porque en los diferentes países se tienen en cuenta las necesidades de usuarios distintos de los estados financieros al establecer la normativa contable.

Estas circunstancias diferentes han llevado a utilizar una variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, así como en unas preferencias sobre las distintas bases de medida. El alcance de los estados financieros y la información a revelar contenida en ellos, han quedado también afectadas.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad tiene la misión de reducir tales diferencias por medio de la búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El IASB cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que sea útil para la toma de decisiones económicas.

El Consejo cree que los estados financieros preparados para tal propósito atienden las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas, como por ejemplo:

- (a) Decidir si comprar, mantener o vender inversiones en patrimonio.
- (b) Evaluar la administración o rendición de cuentas de la gerencia.
- (c) Evaluar la capacidad de la entidad para pagar y suministrar otros beneficios a sus empleados.
- (d) Evaluar la seguridad de los importes prestados a la entidad.
- (e) Determinar políticas impositivas.
- (f) Determinar las ganancias distribuibles y los dividendos.
- (g) Preparar y usar las estadísticas de la renta nacional.
- (h) Regular las actividades de las entidades.

El Consejo reconoce, sin embargo, que los gobiernos, en particular, pueden fijar requerimientos diferentes o adicionales para sus propios propósitos. Estos requerimientos no deben, sin embargo, afectar a los estados financieros publicados para beneficio de otros usuarios, a menos que satisfagan también las necesidades de esos usuarios.

Muy comúnmente, los estados financieros se preparan de acuerdo con un modelo contable basado en el costo histórico recuperable y en el concepto de mantenimiento del capital financiero en términos nominales. Otros modelos y

concepciones pueden ser más apropiados para cumplir con el objetivo de proporcionar información que sea útil para la toma de decisiones económicas, aunque, actualmente, no haya consenso para llevar a cabo el cambio. Este Marco Conceptual ha sido desarrollado de manera que pueda aplicarse a una variada gama de modelos contables y conceptos del capital y de mantenimiento del capital.” (IASB, 2008)

Propósito y valor normativo

Este Marco Conceptual establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos. El propósito del Marco Conceptual es:

- (a) ayudar al Consejo en el desarrollo de futuras NIIF y en la revisión de las existentes,
- (b) ayudar al Consejo en la promoción de la armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos asociados con la presentación de estados financieros, mediante el suministro de bases para la reducción del número de tratamientos contables alternativos permitidos por las NIIF;
- (c) ayudar a los organismos nacionales de emisión de normas en el desarrollo de las normas nacionales;
- (d) ayudar los preparadores de estados financieros, en la aplicación de las NIIF y en el tratamiento de algunos aspectos que todavía no han sido objeto de una NIIF;
- (e) ayudar a los auditores en la formación de una opinión acerca de si los estados financieros están de acuerdo con las NIIF;
- (f) ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenida en los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF; y
- (g) suministrar, a todos aquellos interesados en la labor del IASB, información acerca de su enfoque para la formulación de las NIIF.

Este Marco Conceptual no es una NIIF, y por tanto no define normas para ninguna cuestión particular de medida o información a revelar. Ningún contenido de este Marco Conceptual deroga cualquier NIIF específica.

El Consejo reconoce que en un limitado número de casos puede haber un conflicto entre el Marco Conceptual y una NIIF. En esos casos en que exista conflicto, los requerimientos de la NIIF prevalecerán sobre los del Marco Conceptual. No obstante, como el Consejo se guiará por el Marco Conceptual al desarrollar futuras NIIF y en su revisión de las existentes, el número de casos de conflicto entre el Marco Conceptual y las NIIF disminuirá con el tiempo.

El Marco Conceptual se revisará periódicamente, a partir de la experiencia que el Consejo haya adquirido trabajando con él.

Alcance

El Marco Conceptual trata:

- (a) el objetivo de la información financiera;
- (b) las características cualitativas de la información financiera útil;
- (c) la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y
- (d) los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.

Capítulo VI: EL MARCO CONCEPTUAL (1989): EL TEXTO RESTANTE:

El texto restante del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (1989) no se ha modificado para reflejar los cambios realizados mediante la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007).

El texto restante se actualizará en el momento en que Consejo haya considerado los elementos de los estados financieros y sus bases de medición.

Hipótesis fundamentales

Hipótesis de negocio en marcha

4.1 Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones; si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse.

Los elementos de los estados financieros

4.2 Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento en el estado de resultados son los ingresos y los gastos. El estado de cambios en la situación financiera habitualmente refleja elementos del estado de resultados y

cambios en los elementos del balance; por consiguiente, este Marco Conceptual no identifica elementos exclusivos de este estado.

4.3 La presentación de estos elementos en el balance y en el estado de resultados implica un proceso de subclasificación. Por ejemplo, los activos y pasivos pueden ser clasificados según su naturaleza, o de acuerdo con su función en el negocio de la entidad, a fin de presentar la información de la forma más útil a los usuarios para los propósitos de toma de decisiones económicas.

Situación financiera

4.4 Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:

(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

4.5 Las definiciones de activo, pasivo y patrimonio, identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el balance. Por tanto, las definiciones abarcan partidas que no se reconocerán como activos o pasivos en el balance, porque no cumplen los criterios para su reconocimiento, tal y como se contempla en los párrafos 4.37 a 4.53. En particular, la expectativa de que los beneficios económicos futuros entren o salgan de la entidad debe tener la suficiente certeza como para cumplir el criterio de probabilidad del párrafo 4.38 antes de que se reconozca un activo o un pasivo.

4.6 Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. Así, por ejemplo, en el caso de arrendamientos financieros, la esencia y realidad económica es que el arrendatario adquiere los beneficios económicos futuros por el uso del activo alquilado, durante la mayor parte de su vida útil, aceptando como contrapartida de tal derecho una obligación de pago por un importe aproximado al valor razonable del activo más una carga financiera, correspondiente a los aplazamientos en el pago. Por lo tanto, el arrendamiento financiero da lugar a partidas que satisfacen la definición de un activo y un pasivo, y se reconocerán como tales en el balance del arrendatario.

4.7 Los balances elaborados de acuerdo con las actuales NIIF, pueden incluir partidas que no satisfagan las definiciones de activo o de pasivo, y que no se muestren como parte del patrimonio. Sin embargo, las definiciones establecidas

en el párrafo 4.4, serán la base para la revisión futura de las actuales NIIF, así como de la formulación de otras posteriores.

Activos

4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

4.9 Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

4.10 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- (a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes o servicios a vender por la entidad;
- (b) intercambiado por otros activos;
- (c) utilizado para satisfacer un pasivo; o
- (d) distribuido a los propietarios de la entidad.

4.11 Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, son activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella.

4.12 Numerosos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los inmuebles, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es un activo si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.

4.13 Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello las propiedades recibidas por la entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro, no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

4.14 Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta por tanto en una candidata para su reconocimiento como tal en el balance; por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la entidad pueden satisfacer la definición de activos.

Pasivos

4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Una obligación es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes y servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.

4.16 Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de la gerencia de una entidad de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente. Normalmente, la obligación surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo.

4.17 Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- (a) pago de efectivo;
- (b) transferencia de otros activos;
- (c) prestación de servicios;
- (d) sustitución de esa obligación por otra; o
- (e) conversión de la obligación en patrimonio.

Una obligación puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

4.18 Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a cuentas comerciales por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y a la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo.

4.19 Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países las provisiones no son consideradas como pasivos, porque en ellos el concepto de pasivo está definido tan estrechamente, que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. La definición de pasivo dada en el párrafo 4.4 es una aproximación más amplia al concepto. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones.

Patrimonio

4.20 Aunque el patrimonio ha quedado definido, en el párrafo 4.4, como un residuo o resto, puede subclasificarse a efectos de su presentación en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas, las reservas específicas procedentes de ganancias y las reservas por ajustes para mantenimiento del capital. Esta clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la

capacidad de la entidad para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con participaciones en la propiedad de la entidad, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital.

4.21 En ocasiones, la creación de reservas viene obligada por leyes o reglamentos, con el fin de dar a la entidad y sus acreedores una protección adicional contra los efectos de las pérdidas. Otros tipos de reservas pueden haber sido dotadas porque las leyes fiscales del país conceden exenciones o reducciones impositivas, cuando se produce su creación o dotación. La existencia y cuantía de las reservas de tipo legal, reglamentario o fiscal, es una información que puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. Las transferencias a estas reservas son distribuciones de ganancias acumuladas, y por tanto no constituye un gasto para la entidad.

4.22 El importe por el cual se muestra el patrimonio en el balance depende de la evaluación que se haya hecho de los activos y los pasivos. Normalmente, sólo por mera casualidad coincidirá el importe acumulado en el patrimonio con el valor de mercado de las acciones de la entidad, ni tampoco con la cantidad de dinero que se obtendría vendiendo uno por uno los activos netos de la entidad, ni con el precio de venta de todo el negocio en marcha.

4.23 A menudo, las actividades industriales y de negocios, son llevadas a cabo por entidades tales como comerciantes individuales, sociedades personalistas, asociaciones y una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Frecuentemente, el marco legal y de regulación de tales entidades es diferente del que se aplica a las sociedades anónimas y a las demás que limitan la responsabilidad de los socios. Por ejemplo, puede haber en estas entidades pocas o ninguna restricción para distribuir a los propietarios u otros beneficiarios los importes incluidos en patrimonio. No obstante, tanto la definición de patrimonio como los demás aspectos de este Marco Conceptual, concernientes al mismo, son perfectamente aplicables a estas entidades.

Rendimiento

4.24 La ganancia es a menudo usada como una medida del rendimiento en la actividad de la entidad, o bien es la base de otras medidas, tales como la rentabilidad de las inversiones o las ganancias por acción. Los elementos relacionados directamente con la medida de la ganancia son los ingresos y los gastos. El reconocimiento y medición de los ingresos y gastos, y por tanto de la ganancia, dependen en parte de los conceptos de capital y mantenimiento del capital usado por la entidad al elaborar los estados financieros. Estos conceptos se consideran en los párrafos 4.57 a 4.65.

4.25 A continuación se definen los elementos denominados ingresos y gastos:

(a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado

aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

(b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

4.26 Las definiciones de ingresos y gastos identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar los criterios a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el estado de resultados. Los criterios para el reconocimiento de ingresos y gastos se tratan en los párrafos 4.37 a 4.53.

4.27 Los ingresos y gastos pueden presentarse de diferentes formas, en el estado de resultados, al objeto de suministrar información relevante para la toma de decisiones económicas. Por ejemplo, es una práctica común distinguir entre partidas de ingresos y gastos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y otras que no. Esta distinción se hace sobre la base de que informar acerca de la procedencia de una partida, es relevante al evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y otras partidas líquidas en el futuro; por ejemplo, las actividades esporádicas como la venta de una inversión a largo plazo, son normalmente de recurrencia improbable. Al proceder a distinguir las partidas de esta manera, es necesario tener en cuenta la naturaleza de la entidad y de sus operaciones. Las partidas que surgen de la actividad ordinaria en una determinada entidad pueden no ser habituales en otra.

4.28 Realizar distinciones entre partidas de ingresos y gastos, y combinarlas de diferentes formas, también permite que se presenten diversas medidas del rendimiento. Estas medidas se diferencian en cuanto a las partidas que incluyen. Por ejemplo, el estado de resultados puede presentar el margen bruto, el resultado de operación antes de impuestos, el resultado de operación después de impuestos y el resultado del periodo.

Ingresos

4.29 La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

4.30 Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.

4.31 Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo aquéllas que surgen por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos del importe en libros de los activos a largo plazo. Cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que su conocimiento es útil para los propósitos de la toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas.

4.32 Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también proceder de la cancelación de pasivos. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo.

Gastos

4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.

4.35 Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquéllas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen, sobre los préstamos tomados por la entidad en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.

La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

4.40 El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a la entidad o saldrán de ésta. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la entidad. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando

se preparan los estados financieros. Por ejemplo, cuando es probable que una cuenta por cobrar de otra entidad vaya a ser pagada por ésta, es justificable, en ausencia de cualquier evidencia en contrario, reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, para buena parte de las cuentas por cobrar, se considera normalmente probable un cierto grado de impago; y por tanto se reconoce un gasto que representa la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

Fiabilidad de la medición

4.41 El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad. En muchas ocasiones, el costo o valor se debe estimar; la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso; a pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.

4.42 Una partida que, en un determinado momento, no cumpla las condiciones para su reconocimiento establecidas en el párrafo 4.38, puede sin embargo cumplir los requisitos para ser reconocida como consecuencia de circunstancias o sucesos, producidos en un momento posterior en el tiempo.

4.43 Puede estar justificado que una partida a la que, aún poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su reconocimiento, sea revelada a través de notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una entidad.

Reconocimiento de activos

4.44 Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

4.45 Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza, sobre los

beneficios económicos que van a llegar a la entidad, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Reconocimiento de pasivos

4.46 Se reconoce un pasivo, en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos, que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo los pasivos por inventarios encargados pero no recibidos todavía), no se reconocen generalmente como tales pasivos en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones pueden cumplir la definición de pasivos y, supuesto que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.

Reconocimiento de ingresos

4.47 Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

4.48 Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos, por ejemplo el requerimiento de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en este Marco Conceptual. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

Reconocimiento de gastos

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en los pasivos o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente

correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este Marco Conceptual, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo.

4.51 Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

4.52 Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento como activos en el balance.

4.53 Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, y también cuando surge un pasivo derivado de la garantía de un producto.

Medición de los elementos de los estados financieros

4.54 Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y en el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.

4.55 En los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases o métodos son los siguientes:

(a) **Costo histórico.** Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a las ganancias), por los importes de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo, en el curso normal de la operación.

(b) Costo corriente. Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar la obligación en el momento presente.

(c) Valor realizable (o de liquidación). Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo, que se espera pagar para cancelar los pasivos, en el curso normal de la operación.

(d) Valor presente. Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas de efectivo netas futuras que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas de efectivo netas futuras que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

4.56 La base o método de medición más comúnmente utilizado por las entidades, al preparar sus estados financieros, es el costo histórico. Éste se combina, generalmente, con otras bases de medición. Por ejemplo, los inventarios se llevan contablemente al menor valor entre el costo histórico y el valor neto realizable, los títulos cotizados pueden llevarse al valor de mercado, y los pasivos por pensiones se llevan a su valor presente. Además, algunas entidades usan el costo corriente como respuesta a la incapacidad del modelo contable del costo histórico para tratar con los efectos de los cambios en los precios de los activos no monetarios.

Conceptos de capital y de mantenimiento del capital

Conceptos de capital

4.57 La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.

4.58 La selección del concepto apropiado del capital, por parte de una entidad, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la entidad, debe usarse la concepción física del capital. El concepto escogido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar la

ganancia, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medición al aplicar, en la práctica, la concepción elegida.”

Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado

4.59 Los conceptos de capital expuestos en el párrafo 4.57 dan lugar a los siguientes conceptos de mantenimiento del capital:

(a) Mantenimiento del capital financiero. Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.

(b) Mantenimiento del capital físico. Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante ese periodo.

4.60 El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Suministra la conexión entre los conceptos de capital y los conceptos de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir esta última; lo cual es un prerequisite para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital de una entidad y lo que es recuperación del capital; solo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rentabilidad del capital. Por ello, la ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida.

4.61 El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable. Sin embargo, el concepto de mantenimiento del capital financiero no requiere la adopción de una base particular de medición. Bajo esta concepción, la selección de la base de medida depende del tipo de capital financiero que la entidad desee mantener.

4.62 La principal diferencia entre los dos conceptos de mantenimiento del capital es el tratamiento de los efectos de los cambios en los precios de los activos y pasivos de la entidad. En términos generales, una entidad ha mantenido su capital si posee un importe equivalente al principio y al final del periodo. Toda cantidad de capital por encima de la requerida para mantener el capital del principio del periodo es ganancia.

4.63 Bajo el concepto de mantenimiento del capital financiero, el capital está definido en términos de unidades monetarias nominales, y la ganancia es el

incremento, en el periodo, del capital monetario nominal. Por tanto, los incrementos de los precios de los activos mantenidos en el periodo, a los que se denomina convencionalmente resultados por tenencia, son conceptualmente ganancias. No pueden, sin embargo, reconocerse como tales hasta que los activos sean intercambiados por medio de una transacción. Cuando el concepto de mantenimiento del capital financiero está definido en términos de unidades de poder adquisitivo constante, la ganancia es el incremento, en el periodo, de la capacidad adquisitiva invertida. Por tanto, sólo la parte del incremento en los precios de los activos que exceda del incremento en el nivel general de precios se considera como ganancia. El resto del incremento se trata como un ajuste por mantenimiento del capital y, por ello, como una parte del patrimonio.

4.64 Bajo el concepto de mantenimiento del capital físico, donde el capital está definido en términos de capacidad productiva física, la ganancia es el incremento habido a lo largo del periodo en ese capital. Todos los cambios de precios que afectan a los activos y pasivos de la entidad se consideran como cambios en la medida de la capacidad de producción física de la misma; y por tanto son tratados como ajustes por mantenimiento del capital que entran a formar parte del patrimonio, y nunca como ganancia.

4.65 El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medida y del concepto de mantenimiento del capital. Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad y, como en otras áreas, la gerencia debe buscar un equilibrio entre estas dos características. Este Marco Conceptual es aplicable a una amplia gama de modelos contables, suministrando una guía al preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo de prescribir un modelo particular, salvo en circunstancias excepcionales, tales como las que se dan en entidades que presentan sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No obstante, esta intención será revisada a la vista de la evolución de los acontecimientos mundiales. (IASB, 2008)

2.1.3. Alcance de las Normas Internacionales de Información Financiera como la base para la formulación de Estados Financieros

Si bien el desarrollo de este trabajo de investigación, no es el análisis del contenido o de la estructura de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF o de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, a continuación las detallo aclarando que el contenido de cada Norma es muy extenso y también existen interpretaciones CINIIF – SIC a las mismas.

NIIF 1: Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF 2: Pagos Basados en Acciones

NIIF 3: Combinaciones de Negocios

NIIF 4: Contratos de Seguro

NIIF 5: Activos no Corrientes mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas

NIIF 6: Exploración y Evaluación de Recursos Minerales

NIIF 7: Instrumentos Financieros: Información A Revelar

NIIF 8: Segmentos de Operación

NIIF 9: Instrumentos Financieros

NIIF: Para las pequeñas y Medianas entidades (PyMes)

NIC 1: Presentación de Estados Financieros

NIC 2: Inventarios

NIC 7: Estado De Flujos De Efectivo

NIC 8: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

NIC 10: Hechos Ocurridos Después Del Periodo Sobre El Que Se Informa

NIC 11: Contratos de Construcción

NIC 12: Impuesto a las Ganancias

**Por tratarse de la norma que es parte de la investigación se lo hace constar en el
CAPÍTULO III**

NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo

NIC 17: Arrendamientos

NIC 18: Ingresos de Actividades Ordinarias

NIC 19: Beneficios a los Empleados

NIC 20: Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales

NIC 21: Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

NIC 23: Costos por Préstamos

NIC 24: Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

NIC 26: Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro

NIC 27: Estados Financieros Separados

NIC 28: Inversiones en Asociadas

NIC 29: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

NIC 31: Participaciones en Negocios Conjuntos

NIC 32: Instrumentos Financieros: Presentación

NIC 33: Ganancias por Acción

NIC 34: Información Financiera Intermedia

NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos

NIC 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

NIC 38: Activos Intangibles

NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

NIC 40: Propiedades de Inversión

NIC 41: Agricultura

CAPÍTULO III

3. NIC 12: Impuestos a las Ganancias.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2009.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en octubre de 1996. Sustituyó a la NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias (emitida en julio de 1979).

En mayo de 1999, el párrafo 88 fue modificado por la NIC 10 Hechos Ocurredos después de la Fecha de Balance y en abril de 2000 se efectuaron más modificaciones como consecuencia de la NIC 40 Propiedades de Inversión. En octubre de 2000, el IASC aprobó revisiones para especificar el tratamiento contable de las consecuencias de los dividendos sobre el impuesto a las ganancias.

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables hasta que fueran modificadas o retiradas.

Desde entonces, la NIC 12 y la guía que la acompaña han sido modificados por las siguientes NIIF:

- NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en diciembre de 2003)
 - NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores (emitida en diciembre de 2003J)
 - NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (revisada en diciembre de 2003)
 - NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (revisada en diciembre de 2003).
 - NIIF 2 Pagos Basados en Acciones (emitida en febrero de 2004).
 - NIIF 3 Combinaciones de Negocios (emitida en marzo de 2004)
 - NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en septiembre de 2007)*
- * Fecha de vigencia 1 de enero de 2009
- NIIF 3 Combinaciones de Negocios (revisada en enero de 2008)t

t Fecha de vigencia 1 de julio 2009

- NIIF 9 Instrumentos Financieros (emitida en noviembre de 2009)f

f Fecha de vigencia 1 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)

Las siguientes Interpretaciones se refieren a la NIC 12:

- SIC-21 Impuesto a las Ganancias—Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados (emitida en julio de 2000 y posteriormente modificada)
- SIC-25 Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas (emitida en julio de 2000 y posteriormente modificada)
- CINIIF 7 Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias (emitida en noviembre de 2005 y posteriormente revisada)

La Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las ganancias (NIC 12) está contenida en los párrafos 1 a 96. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 12 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera y del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. La NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores suministra la base para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

INTRODUCCIÓN

IN1 Esta Norma ("NIC 12 revisada") sustituye a la NIC12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias ("la NIC 12 original"). La NIC 12 (revisada) tendrá vigencia para los periodos contables que comiencen a partir del 1 de enero de 1998. Los principales cambios que contiene respecto de la NIC 12 (original) son los siguientes.

IN2 La NIC 12 original exigía a las entidades que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo basado en el estado de resultados, se centra en las diferencias temporales, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos. Las diferencias temporales son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su

importe en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

Todas las diferencias temporales, son también diferencias temporarias. Las diferencias temporarias también se generan en las siguientes circunstancias, las cuales no dan origen a diferencias temporales, aún y cuando la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales:

(a) subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la controladora o inversionista;

(b) activos que se revalúen, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y

(c) los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen por lo general por sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales.

Además, existen algunas diferencias temporarias que no son diferencias temporales, por ejemplo las que aparecen cuando:

(a) los activos y pasivos no monetarios de una entidad se miden en su moneda funcional, mientras que la ganancia o pérdida fiscal (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se determina en una moneda diferente.

(b) los activos y pasivos no monetarios se reexpresan siguiendo la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias; o

(c) el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente.

IN3 La NIC 12 original permitía que la entidad no reconociese activos y pasivos por impuestos diferidos, cuando tuviese una evidencia razonable de que las diferencias temporales no fueran a revertir en un período de tiempo considerable. La NIC 12 (revisada) exige a la entidad que proceda a reconocer, con algunas excepciones que se mencionan más abajo, bien sea un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias, con las excepciones abajo discutidas.

IN4 La NIC 12 original exigía que:

(a) los activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporales fueran reconocidos cuando hubiese una expectativa razonable de realización; y

(b) los activos por impuestos diferidos, surgidos de pérdidas fiscales fueran reconocidos como tales sólo cuando hubiese seguridad, más allá de cualquier duda razonable, de que las ganancias fiscales futuras serían suficientes para poder realizar los beneficios fiscales derivados de las pérdidas. La NIC 12 original permitía, pero no obligaba, a la entidad a diferir el reconocimiento de

los beneficios por pérdidas fiscales no utilizadas, hasta el período de su realización efectiva.

La NIC 12 (revisada) exige el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales en el futuro, para realizar el activo por impuestos diferidos. Cuando una entidad tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos sólo en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, o bien disponga de otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro.

IN5 Como una excepción a la exigencia general establecida en el anterior párrafo IN3, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen de algunos tipos de activos y pasivos cuyos valores en libros difieren, en el momento del reconocimiento inicial, de su base fiscal original. Puesto que estas circunstancias no daban lugar a diferencias temporales en la NIC 12 original, no producían activos o pasivos por impuestos diferidos.

IN6 La NIC 12 original exigía que fueran reconocidos los impuestos a pagar por las ganancias no distribuidas de las subsidiarias o asociadas, salvo que fuera razonable presumir que tales ganancias no serían distribuidas, o que su distribución no diera lugar a obligaciones fiscales. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de tales pasivos por impuestos diferidos (así como de los surgidos por cualquier ajuste por conversión relativo a los mismos), siempre que se den las dos siguientes condiciones:

(a) la controladora, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y

(b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

Cuando esta prohibición produzca como resultado que no se reconozcan pasivos por impuestos diferidos, la NIC 12 (revisada) exige a la entidad que revele información sobre el importe acumulado de las diferencias temporarias correspondientes.

IN7 La NIC 12 original no se refiere explícitamente a los ajustes al valor razonable de activos y pasivos que siguen a una combinación de negocios. Estos ajustes dan lugar a diferencias temporarias y la NIC 12 (revisada) requiere que una entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante o (sujeto al criterio de probabilidad para el reconocimiento) activos por impuestos diferidos con un efecto correspondiente sobre la determinación del importe de la plusvalía o ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas reconocidas. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.

IN8 En el caso de una revaluación de activos, la NIC 12 original permite, pero no exige, que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos. La NIC 12

(revisada) exige que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revaluaciones de activos.

IN9 Las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de ciertos activos o pasivos, pueden depender de la forma en que se recuperen o se paguen, respectivamente, por ejemplo:

(a) en ciertos países, las ganancias del capital no tributan con las mismas tasas que las demás ganancias fiscales; y

(b) en ciertos países, el importe que se deduce fiscalmente, en el caso de venta de un activo, es mayor que el importe que puede ser deducido como depreciación.

La NIC 12 original no suministraba guía alguna sobre la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos en tales casos. La NIC 12 (revisada), exige que la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la manera en que la entidad espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos y pasivos, respectivamente.

IN10 La NIC 12 original no indicaba explícitamente si los activos y pasivos por impuestos podían descontarse. La NIC 12 (revisada) prohíbe el descuento de tales activos y pasivos por impuestos diferidos.

IN11 La NIC 12 original no especificaba si la entidad debía clasificar los saldos por impuestos diferidos como activos y pasivos corrientes o como activos y pasivos no corrientes. La NIC 12 (revisada) requiere que una entidad que realiza la distinción entre corriente y no corriente en sus estados financieros, no clasifique los activos o pasivos por impuestos diferidos como activos y pasivos corrientes.*

* Este requerimiento ha sido trasladado al párrafo 56 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007).

IN12 La NIC 12 original establecía que los saldos deudores y acreedores que representasen impuestos diferidos podrían ser compensados. La NIC 12 (revisada) establece condiciones más restrictivas para la compensación, basadas en gran medida en las que se han fijado para los activos y pasivos financieros, en la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar t.

t En 2005 el IASB modificó la NIC 32 como Instrumentos Financieros: Presentación

IN13 La NIC 12 original exigía revelar una explicación acerca de la relación entre el gasto por impuestos y la ganancia contable, si tal relación no quedaba explicada considerando las tasas impositivas vigentes en el país de la entidad que informa. La NIC 12 (revisada) exige que esta explicación tome una de las dos siguientes formas, o bien ambas:

(a) una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables; o

(b) una conciliación numérica de los importes representativos de la tasa impositiva media efectiva y la tasa impositiva existente.

La NIC 12 (revisada) exige además una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo contable anterior.

IN14 Entre la nueva información a revelar, según la NIC 12 (revisada), se encuentran:

(a) con respecto a cada clase de diferencia temporaria, así como de las pérdidas por compensar y los créditos fiscales no utilizados:

(i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se hayan reconocido; y

(ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;

(b) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:

(i) la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y

(ii) las ganancias o pérdidas de operaciones de las actividades ordinarias de la discontinuada; y

(c) el importe del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que apoya el reconocimiento de los mismos, cuando:

(i) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y

(ii) la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual o en el precedente, en la jurisdicción con la que se relaciona el activo por impuestos diferidos. (IASB, 2008)

3.1. Objetivo y Alcance

OBJETIVO

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

(a) la recuperación (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.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.” (IASB, 2008)

ALCANCE

1 Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias.

2 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.

3 [Eliminado]

4 Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e

Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales. (IASB, 2008)

3.1.1. Definiciones

DEFINICIONES:

5 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

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. Las diferencias temporarias pueden ser:

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

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

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

6 El gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido. (IASB, 2008)

3.1.2. Base Fiscal

Base Fiscal

7 La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Ejemplos

1 El costo de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30, en el periodo corriente y en los anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su disposición son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por la disposición son fiscalmente deducibles. La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.

2 Los intereses por cobrar tienen un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos por intereses serán objeto de tributación cuando se cobren. La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.

3 Los deudores comerciales de una entidad tienen un importe en libros de 100. Los ingresos de actividades ordinarias correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.

4 Los dividendos a cobrar de una subsidiaria tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos por cobrar es de 100.

5 Un préstamo concedido por la entidad tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. La base fiscal del préstamo concedido es de 100.

(a) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias imponibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis es la de suponer que los dividendos acumulados (o devengados) a cobrar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria imponible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos.

8 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Ejemplos

1 Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. La base fiscal de las deudas por esos gastos acumulados (devengados) es cero.

2 Entre los pasivos corrientes se encuentran ingresos por intereses cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso de actividades ordinarias tributa precisamente cuando se cobra. La base fiscal de los intereses cobrados por anticipado es cero.

3 Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal.

La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.

4 Entre los pasivos financieros corrientes se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. La base fiscal de las sanciones y multas es de 100.(a)

5 Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. La base fiscal del préstamo concedido es de 100.

(a) Según este análisis, no existen diferencias temporarias deducibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis consiste en suponer que las sanciones y multas a pagar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria deducible de 100 que resulta. En cualquiera de las dos formas de análisis, no existe ningún activo por impuestos diferidos

9 Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Es el caso, por ejemplo,

de los costos de investigación contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia bruta contable en el periodo en que se incurren, que no son gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.

10 Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente, es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 52 ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental; por ejemplo cuando la base fiscal de un activo o un pasivo dependen de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo.

11 En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular. (IASB, 2008)

3.1.3. Reconocimiento de Impuestos Corrientes

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES

12 El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

13 El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable. (IASB, 2008)

3.1.4. Reconocimiento de Impuestos Diferidos

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Diferencias Temporarias Imponibles

15 Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o
- (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.

16 Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39.

Ejemplos:

Un activo cuyo costo histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 90, y la tasa impositiva es el 25%.

La base fiscal del activo es de 60 (costo de 150 menos depreciación fiscal acumulada de 90).

Para recuperar el importe en libros de 100, la entidad debe obtener ganancias fiscales por importe de 100, aunque sólo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la entidad deberá pagar impuestos sobre las

ganancias por valor de 10 (el 25% de 40), a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo. La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal de 60, es una diferencia temporaria imponible de 40. Por tanto la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25% de 40) que representa los impuestos a satisfacer, a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo.

17 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imposables y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

(a) ingresos por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar reconocido en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero, puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;

(b) la depreciación utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos); y

(c) los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Estos costos de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costos de desarrollo y su base fiscal nula.

18 Las diferencias temporarias surgen también cuando:

(a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen por sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales (véase el párrafo 19);

(b) se revalúan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);

(c) surge una plusvalía en una combinación de negocios (véanse los párrafos 21);

(d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe en libros inicial, por ejemplo cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33); o

(e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

Combinaciones de Negocios

19 Con limitadas excepciones, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de la adquisición. Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. Por ejemplo, surgirá una diferencia temporal imponible, que dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, pero la base fiscal del activo sea el costo del propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará, a la plusvalía (véase el párrafo 66).

Activos Contabilizados por su Valor Razonable

20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean objeto de revaluación (véase, por ejemplo, la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, la NIC 38 Activos Intangibles, la NIIF 9 Instrumentos Financieros y la NIC 40 Propiedades de Inversión). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporal. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no ha de precederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la entidad, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporal, y da lugar por tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

(a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; o

(b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares. En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.”

Plusvalía

“21 La plusvalía que surja en una combinación de negocios se medirá como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

(a) Suma de:

(i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NIIF 3, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;

(ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con la NIIF 3; y

(iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación previa de la adquirente en el patrimonio de la adquirida.

(b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NIIF 3.

Muchas autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria dispone de los negocios de los cuales procede. En estas jurisdicciones, la plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía y su base fiscal nula, será una diferencia temporal imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que la plusvalía se mide de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros de la plusvalía.

21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, no se reconocerán, según el párrafo 15(a). Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m. que tiene una base fiscal nula, el párrafo 15(a) prohíbe que la entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de esa plusvalía de 20 u.m., el

importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con la plusvalía, se reducirá desde 100 u.m. hasta 80 u.m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento no reconocido en el valor del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, el párrafo 15(a) prohíbe su reconocimiento.

21B Los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias imposables relacionados con la plusvalía se reconocerán, sin embargo, en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía. Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m., que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 por ciento anual, comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal de la plusvalía es de 100 u.m. en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 u.m. al final del año de adquisición. Si el importe en libros de la plusvalía al final del año de la adquisición permanece constante en 100 u.m., surgirá al final de ese año una diferencia temporaria imponible por 20 u.m. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial de la plusvalía se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

Reconocimiento Inicial de un Activo o Pasivo

22 En el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo puede surgir una diferencia temporaria, si, por ejemplo, una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. El método de contabilización de esta diferencia temporaria dependerá de la naturaleza de la transacción que haya llevado al reconocimiento inicial del activo o del pasivo:

(a) en una combinación de negocios, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos y esto afecta al importe con que se reconoce la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véase el párrafo 19);

(b) si la transacción afecta a la ganancia contable o a la ganancia fiscal, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos, y reconocerá el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, en el resultado del periodo (véase el párrafo 59);

(c) si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni a la ganancia contable ni a la fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las entidades reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente (véase el ejemplo que ilustra este párrafo). Además, las entidades no reconocerán tampoco, a medida que el activo se deprecie, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)

Una entidad planea utilizar un activo, cuyo costo ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un valor residual de cero. La tasa impositiva vigente es del 40%. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, cualquier ganancia de capital obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.

A medida que la entidad va recuperando el importe en libros del activo, la entidad obtendrá ingresos gravables de 1.000 y pagará impuestos por 400. La entidad no ha de reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos por valor de 400 porque se deriva del registro inicial del activo.

Al año siguiente, el importe en libros del activo será de 800. A medida que se vayan obteniendo los ingresos gravables de 800, la entidad pagará impuestos por valor de 320. La entidad no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos de 320 porque se deriva del registro inicial del activo.

23 De acuerdo con la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo, y el componente de patrimonio como una partida del patrimonio. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe en libros inicial de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61 A, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio. Según el párrafo 58, los cambios posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el resultado, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

Diferencias Temporarias Deducibles

24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargará esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

(a) no es una combinación de negocios; y

(b) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles

asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.

25 Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros periodos, por medio de una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la entidad, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en periodos posteriores al del reconocimiento del pasivo. En estos casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. Por consiguiente, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores.

Ejemplo

Una entidad reconoce una obligación de pago por importe de 100, derivada de la provisión por garantías de productos vendidos.

El importe de la provisión dotada no es deducible a efectos fiscales, hasta que la entidad pague las correspondientes reclamaciones. La tasa impositiva vigente es del 25%.

La base fiscal del pasivo creado por la provisión tiene valor nulo (importe en libros de 100 menos el importe que será deducible fiscalmente respecto del pasivo en periodos futuros). Al satisfacer la provisión, por su importe en libros, la entidad reducirá su ganancia fiscal por importe de 100 y, consecuentemente, reducirá también los pagos de impuestos por importe de 25 (25% de 100). La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal, que tiene un valor nulo, es una diferencia temporaria deducible por valor de 100. Por tanto, la entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 25 (25% de 100), siempre que sea probable que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en periodos posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.

26 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

(a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la entidad los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal, base fiscal que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan

de la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;

(b) los costos de investigación se tratan como un gasto del periodo en que se producen al determinar la ganancia contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un periodo posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros periodos, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;

(c) con limitadas excepciones, una entidad reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. Si se reconoce un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deducen para determinar el beneficio fiscal hasta un periodo posterior, surge una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También surge un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido es inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66); y

(d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revaluados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

(a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

(b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

29 Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

(a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en periodos futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente; o

(b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

30 Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado periodo, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse, o incrementarse, la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

(a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos por intereses, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;

(b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;

(c) vendiendo, y quizá arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revaluado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y

(d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un periodo posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de periodos anteriores aun dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

31 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.

32 [Eliminado]

Plusvalía

32A Si el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios es menor que su base imponible, la diferencia da lugar a un activo por impuestos diferidos. El activo por impuestos diferidos que surge en el reconocimiento inicial de la plusvalía deberá reconocerse como parte de la contabilización de una combinación de negocios en la medida en que sea probable que se encuentre disponible el beneficio fiscal contra el cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible.

Reconocimiento Inicial de un Activo o Pasivo

33 Un caso donde aparecerá un activo por impuestos diferidos, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención del gobierno relacionada con el mismo se deduce del costo para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce para efectos del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal); en este supuesto el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporaria deducible. Las subvenciones del gobierno pueden también ser contabilizadas como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el importe del ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria deducible. Sea uno u otro el método que la entidad adopte para la contabilización, nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante, por las razones que se han dado en el párrafo 22.

Pérdidas y Créditos Fiscales no Utilizados

34 Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

35 Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En estas circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la

cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.

36 Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad puede considerar los siguientes criterios:

(a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;

(b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;

(c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y

(d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

Reconsideración de Activos por Impuestos Diferidos no Reconocidos

37 Al final del periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la entidad sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en los párrafos 24 o 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la entidad proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

Inversiones en Subsidiarias, Sucursales y Asociadas, y Participaciones en Negocios Conjuntos

38 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo).

Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, sí ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor re valuado.

39 Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
- (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

40 Puesto que la controladora tiene poder para establecer la política de dividendos de su subsidiaria, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figurarán no sólo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la controladora haya estimado que tales ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.

41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo (véase el párrafo 58).

42 La entidad que ha invertido en una asociada no controla esta entidad, y normalmente no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la entidad inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos, nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el costo de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.

43 Normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias, y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes, o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.

44 Una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que sea probable que:

- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
- (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.

45 Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, la entidad considerará las guías establecidas en los párrafos 28 a 31. (IASB, 2008)

3.1.5. Valoración

MEDICIÓN

46 Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.

47 Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

48 Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se miden usualmente empleando las tasas y leyes fiscales que han sido aprobadas. No obstante, en algunas jurisdicciones los anuncios de tasas (y leyes fiscales) por parte del gobierno tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, que puede seguir al anuncio por un período de varios meses. En tales circunstancias, los activos y pasivos impositivos se miden utilizando las tasas fiscales anunciadas (y leyes fiscales).

49 En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas medias que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los periodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

50 [Eliminado]

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

52 En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

(a) la tasa a aplicar cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y

(b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Ejemplo A

Un activo tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si el activo se vendiese, sería de aplicación a las ganancias una tasa del 20%, pero si se obtienen del mismo otro tipo de ingresos, la tasa aplicable es del 30%.

La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (el 20% de 40) si prevé vender el activo sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30% de 40) si prevé conservar el activo y recuperar su valor mediante el uso.

Ejemplo B

Un activo ha costado 100, y tiene en estos momentos un importe en libros de 80, procediéndose a practicar sobre este valor una revaluación hasta alcanzar 150. Este ajuste del valor no tiene consecuencias fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30, y la tasa impositiva es el 30%. Si el activo se

vendiese por un precio mayor que su costo, la depreciación acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del costo no tributarían.

La base fiscal del activo es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que esta es la situación, existe un pasivo por impuestos diferidos por importe de 24 (30% de 80). Alternativamente, si la entidad esperase recuperar el importe en libros mediante la venta del activo por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:

Diferencia temporaria imponible por impuestos diferidos	Tasa impositiva	Pasivos	por
Depreciación fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos netos (deducido el costo)	50	exento	-
Total	80		9

(Nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)

Ejemplo C

La situación es la del ejemplo B, pero si el activo se vende por más de su costo original, la depreciación acumulada se incluirá en la ganancia fiscal (al tipo del 30%), y el importe de la venta tributará al 40%, después de deducir un costo ajustado por inflación de 110.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que ésta es la situación, la base fiscal es de 70, existe una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30% de 80), como en el ejemplo B.

Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el activo por 150, la entidad podrá deducir el costo ajustado de 110. Las ganancias netas fiscales de 40 tributarán al 40%. Además, la depreciación acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará al 30%. En esta situación, la base fiscal es de 80 (110 menos 30), existe una diferencia temporaria imponible de 70 y, por tanto, un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40% de 40 más 30% de 30). Si el valor de la base fiscal no resulta evidente en este ejemplo, podría ser útil repasar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.

(Nota: de acuerdo con el párrafo 61 A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)

52A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las

ganancias acumuladas se paguen como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En estas circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.

52B En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto a las ganancias se reconocen cuando se procede a reconocer el pasivo por el pago de dividendos. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por tanto, estas consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias se reconocerán, en la ganancia o pérdida neta del periodo, tal como se exige en el párrafo 58, salvo en la medida en que las consecuencias impositivas de los dividendos surjan de las circunstancias descritas en los párrafos 58(a) y (b).

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 52B

El ejemplo que sigue trata de la medición de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una entidad en una jurisdicción donde se gravan a una tasa más alta las ganancias no distribuidas (50%), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. La tasa sobre las ganancias distribuidas es del 35%. Al final del periodo sobre el que se informa, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no reconoce un pasivo por dividendos propuestos o declarados después del periodo sobre el que se informa. Como resultado, no se reconocen dividendos en el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100.000. La diferencia temporaria imponible neta, para el año 20X1, es de 40.000.

La entidad reconoce un pasivo corriente por el impuesto, y un gasto corriente por el mismo concepto, por 50.000.

No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20 (50% de 40.000), que representa el impuesto a las ganancias que la entidad pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en la tasa del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce como pasivo unos dividendos de 10.000, procedentes de las ganancias de las operaciones previas.

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconocerá la recuperación de impuestos sobre las ganancias por 1.500 (15% de los dividendos reconocidos como pasivo), que serán un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos del 20X2.

53 Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados

54 Una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar. Por tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre entidades. Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

55 Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo en el caso de pasivos por fondos de beneficios por retiro (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados).

56 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte, de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja. (IASB, 2008)

3.1.6. Presentación de Impuestos Corrientes y Diferidos

RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

57 La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores periodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio. (IASB, 2008)

Partidas Reconocidas en el Resultado

58 Los impuestos corrientes y diferidos, deberán reconocerse como ingreso o gasto, y ser incluirlos en el resultado, excepto en la medida en que hayan surgido de:

(a) una transacción o suceso que se reconoce, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véase los párrafos 61A a 65); o

(b) una combinación de negocios (véanse los párrafos 66 a 68).

59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

(a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos, que se reciban al final de los periodos a los que corresponden, y se computen en el resultado contable de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y

(b) los costos de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo periodo en que se hayan incurrido.

60 El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

(a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;

(b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o

(c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el resultado del periodo, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo (véase el párrafo 63).

Partidas Reconocidas Fuera del Resultado

61 [Eliminado]

61A Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:

(a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).

(b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).

62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:

(a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y

(b) [eliminado]

(c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).

(d) [eliminado]

62A Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio. Ejemplos de estas partidas son:

(a) un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores), y

(b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).

63 En circunstancias excepcionales puede ser difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (sea en otro resultado integral o directamente en patrimonio). Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

(a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;

(b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo; o

(c) una entidad determine que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse, o debe darse de baja por su importe total, y éste se corresponda (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo.

En estos casos, la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basarán en una proporción razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en la jurisdicción fiscal correspondiente, o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada, en esas circunstancias.

64 La NIC 16, no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo original del activo. Si la entidad hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo.

65 Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones a efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables de un periodo anterior, o con otras que se esperan realizar en un periodo futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado del periodo.

65A Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.” (IASB, 2008)

Impuestos Diferidos que Surgen de una Combinación de Negocios

66 Como se ha explicado en los párrafos 19 y 26(c), en una combinación de negocios pueden surgir diferencias temporarias. De acuerdo con la NIIF 3, una entidad reconocerá cualquier activo resultante por impuestos diferidos (en la medida en que cumplan los criterios de reconocimiento del párrafo 24) o cualquier pasivo resultante por impuestos diferidos como activos y pasivos identificarles en la fecha de adquisición. Por consiguiente, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectan al importe de la plusvalía o a la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca la entidad. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15(a), una entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial de la plusvalía.

67 Como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. Una adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron antes de la combinación de negocios. Por ejemplo, la adquirente podría ser capaz de utilizar los beneficios de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlos con ganancias fiscales futuras de la adquirida. De forma alternativa, como resultado de la combinación de negocios puede dejar de ser probable que los beneficios fiscales futuros permitan recuperar los activos por impuestos diferidos. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en el activo por impuestos diferidos en el periodo de la combinación de negocios, pero

no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios. Por ello, la adquirente no lo tendrá en cuenta para medir la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios.

68 Es posible que el beneficio potencial de las pérdidas fiscales de la adquirida compensables en el futuro, o de otros activos por impuestos diferidos no satisfaga los criterios para su reconocimiento por separado cuando una combinación de negocios se contabiliza inicialmente, pero pueda ser posteriormente realizado. Una entidad reconocerá los beneficios por impuestos diferidos adquiridos que aparezcan tras la combinación de negocios de la forma siguiente:

(a) Los beneficios por impuestos diferidos de la adquirida reconocidos dentro del periodo de medición que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición deberán aplicarse para reducir el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada con esa adquisición. Si el importe en libros de esa plusvalía es nulo, cualesquiera beneficios por impuestos diferidos que permanezcan deberán reconocerse en resultados.

(b) Cualesquiera otros beneficios por impuestos diferidos adquiridos que se realicen deberán reconocerse en resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).

Impuestos Corrientes y Diferidos Surgidos de Pagos Basados en Acciones

68A En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la base imponible) asociada con una remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y podría surgir en un periodo posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones, y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de forma que la medición de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.

68B Igual que sucede con los costos de investigación, discutidos en el párrafo 9 y el apartado (b) del párrafo 26 de esta Norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en futuros periodos), y el importe en libros de valor cero, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros no se conociese al final del periodo, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del periodo. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en

una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el periodo.

68C Como se ha señalado en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o de la deducción fiscal futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo 68B) podría diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el resultado del periodo, salvo y en la medida en que procedan de (a) una transacción o evento que se haya reconocido, en el mismo o en diferente periodo, fuera del resultado del periodo, o (b) de una combinación de negocios. Si el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada) excediese del importe del gasto por remuneraciones acumuladas correspondientes, esto indicaría que la deducción fiscal se relaciona no sólo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado se reconocerá directamente en el patrimonio. (IASB, 2008)

3.1.7. Revelación

PRESENTACIÓN

Activos y Pasivos por Impuestos

69 [Eliminado]

70 [Eliminado]

Compensación

71 Una entidad compensará los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:

(a) tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y

(b) tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

72 Aunque los activos y pasivos corrientes de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, se compensan en el estado de situación financiera sujetos a los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

73 En los estados financieros consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una entidad se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra entidad del grupo si, y sólo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

74 Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:

(a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y

(b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:

(i) la misma entidad o sujeto fiscal; o

(ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

75 A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.

76 En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la entidad puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados periodos, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo periodo en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gastos por el Impuesto a las Ganancias

Gasto (ingreso) por el Impuesto a las Ganancias relativo a las Ganancias o Pérdidas de las Actividades Ordinarias

77 El gasto (ingreso) por impuestos, relacionado con el resultado de las actividades ordinarias, deberá presentarse en el estado del resultado integral.

77A Si una entidad presenta los componentes del resultado en un estado de resultados separado como se describe en el párrafo 81 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007), presentará el gasto (ingreso) por impuestos relacionado con el resultado de actividades ordinarias en ese estado separado.

Diferencias de cambio en los Activos o Pasivos por Impuestos Diferidos en Moneda Extranjera

78 La NIC 21, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en el estado del resultado integral. Por consiguiente, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros se reconozcan en el estado del resultado integral, estas diferencias pueden clasificarse como gastos (ingresos) por impuestos diferidos, si se considera que esa presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

INFORMACIÓN A REVELAR

79 Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias, se revelarán por separado, en los estados financieros.

80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:

- (a) el gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias corriente, y por tanto correspondiente al periodo presente, por el impuesto;
- (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;
- (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;

(g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y

(h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8 porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

81 La siguiente información deberá también revelarse, por separado:

(a) el importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio (véase el párrafo 62A);

(ab) el importe del ingreso por impuestos relativo a cada componente del otro resultado integral [véase el párrafo 62 y la NIC 1 (revisada en 2007)];

(b) [Eliminado];

(c) una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:

(i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas, o bien o

(ii) una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;

(d) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivos aplicables, en comparación con las del periodo anterior;

(e) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;

(f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);

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

(i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada periodo presentado;

(ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;

(h) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:

(i) la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y

(ii) la ganancia o pérdida del período por las actividades ordinarias de la operación discontinuada, junto con los importes correspondientes para cada uno de los periodos anteriores presentados;

(i) el importe de las consecuencias en el impuesto sobre las ganancias de los dividendos para los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no reconocidos como pasivos en los estados financieros;

(j) si una combinación de negocios en la que la entidad es la adquirente produce un cambio en el importe reconocido de su activo por impuestos diferidos anterior a la adquisición (véase el párrafo 67), el importe de ese cambio; y

(k) si los beneficios por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios no están reconocidos en la fecha de la adquisición pero lo hayan sido tras dicha fecha (véase el párrafo 68), una descripción del suceso o del cambio en las circunstancias que dieron lugar al reconocimiento de beneficios por impuestos diferidos.

82 Una entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:

(a) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y

(b) la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

82A En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la entidad debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad revelará la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.

83 [Eliminado]

84 La información a revelar requerida en el párrafo 81(c), permitirá a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso)

por el impuesto y la ganancia contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos de actividades ordinarias exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de las eventuales tasas impositivas soportadas en el extranjero.

85 Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable, la entidad utilizará la tasa impositiva aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. A menudo, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicada a los impuestos nacionales con las correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una entidad que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por la tasa impositiva aplicable.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 85

En 19X2, la entidad ha tenido una ganancia contable, antes de impuestos, en su propio país (país A) por 1.500 (en 19X1 fue de 2.000) y en el país B por 1.500 (en 19X1, 500). La tasa impositiva es del 30% en el país A y del 20% en el país B. En el país A los gastos de 100 (en 19X1 fue de 200) no son deducibles a efectos fiscales. Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con la tasa impositiva nacional.

	19X1	19X2
Ganancia contable	2,500	3,000
Impuestos a la tasa nacional (30%)	750	900
Efecto de los gastos que no son fiscalmente deducibles	60	30
Efecto de las menores tasas en el país B	(50)	(150)
Gastos por el impuesto a las ganancias	760	780

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las conciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre la tasa impositiva del país de la entidad que informa y la tasa impositiva en el otro país, no aparece como información separada en la conciliación. Una entidad puede necesitar discutir el efecto de los cambios significativos, ya sea en las tasas impositivas o en la mezcla de ganancias obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, como exige el párrafo 81 (d).

Ganancia contable	2,500	3,000
Impuestos según las tasas aplicables a las ganancias en cada país	700	750
Efecto de los gastos que no son fiscalmente deducibles	60	30
Gastos por el impuesto a las ganancias	760	780

86 La tasa media efectiva será igual al gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias dividido entre la ganancia contable.

87 A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que la entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las entidades que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esta información.

87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Una entidad revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto a las ganancias.

87B A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una entidad que tuviera un gran número de subsidiarias extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la controladora y alguna de sus subsidiarias pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a una tasa más alta por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la entidad revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la controladora, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, serán las relativas a las ganancias acumuladas de la propia controladora.

87C Una entidad obligada a suministrar las revelaciones del párrafo 82A, puede también estar obligada a suministrar otra información a revelar relacionada con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En estos casos, la entidad habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en subsidiarias, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 81(f)). Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales subsidiarias y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.

88 La entidad revelará información acerca de cualesquiera pasivos contingentes y activos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Pueden aparecer pasivos contingentes y activos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o cambios en las tasas impositivas, después del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10 Hechos Ocurredos Después del Periodo sobre el que se Informa).” (IASB, 2008)

FECHA DE VIGENCIA

89 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si alguna entidad aplica esta Norma en estados financieros que cubran periodos comenzados antes del 1 de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias, aprobada en 1979.

90 Esta Norma deroga la antigua NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias, aprobada en 1979.

91 Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tendrán vigencia para los estados financieros anuales* que cubran periodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, una entidad revelará este hecho.

* El párrafo 91 hace referencia a los "estados financieros anuales" para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 89 hace referencia a "estados financieros".

92 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 y 81, eliminó el párrafo 61 y añadió los párrafos 61 A, 62A y 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

93 El párrafo 68 deberá aplicarse prospectivamente desde la fecha de vigencia de la NIIF 3 (revisada en 2008) al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos adquiridos en combinaciones de negocios.

94 Por ello, las entidades no ajustarán la contabilización de combinaciones de negocios anteriores si los beneficios fiscales no satisfagan los criterios para su reconocimiento separado a partir de la fecha de la adquisición y se reconocerán

con posterioridad a la adquisición, a menos que los beneficios se reconozcan dentro del periodo de medición y procedan de información nueva sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Cualesquiera otros beneficios por impuestos reconocidos deberán llevarse a resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).

95 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 21 y 67 y agregó los párrafos 32A Y 81(j) y (k). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.

96 La NIIF 9, emitida en noviembre de 2009, modificó el párrafo 20. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9. (IASB, 2008)

3.1.8. Comparativo de lo que establece la Ley Régimen Tributario y su Reglamento en Ecuador con lo que establece las Normas Internacionales de Información Financiera.

Para un mejor entendimiento mencionaré lo que establece la ley de Régimen Tributario y su Reglamento con el propósito de determinar la base imponible sujeta a la generación del Impuesto a la Renta y comparar con lo que permite su registración en los estados financieros las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, a fin de determinar que no existe disminución en la recaudación fiscal con la aplicación de la “NIC” 12 Impuestos a las Ganancias, pero antes empezaré enunciando lo que establece la ley referente a la contabilidad y los estados financieros:

“Art. 20.- Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y 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.” (LRTI, 2011)⁸ (El subrayado es mío).

“Art. 21.- Estados financieros.- Los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios.” (LRTI, 2011)⁹ (El subrayado es mío).

Como se puede apreciar lo subrayado en el Art. 20, la ley contempla la aplicación de los principios contables de general aceptación, que en este caso están contempladas dentro de cada una de las Normas de Información Financiera NIIF aprobada por la Superintendencia de Compañías, pero para el propósito de determinar la base imponible sujeta a la generación del Impuesto a la Renta debe cumplirse con la demás normativa que contempla el cuerpo de Ley y su Reglamento, como se manifiesta en el art.21 .

⁸ Art. 20 Ley de Régimen Tributario Interno

⁹ Art. 21 Ley de Régimen Tributario Interno

En los ejercicios siguientes se va a analizar el tratamiento contable y fiscal que se efectúan con las diferentes partidas del balance.

3.1.9. Ejercicios Prácticos

Continuando en la investigación, debo comentar que la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento no ha contemplado, ni contempla el manejo de impuestos diferidos, sin embargo durante todos estos años en el país, los entes económicos para realizar la declaración de impuestos de cada ejercicio fiscal, preparaban sus estados financieros con fines tributarios, es decir apegados a la normativa tributaria vigente para cada ejercicio fiscal.

Sin embargo algunos entes constituidos en el país que formaban parte de , casas matrices o subsidiarias que se encontraban domiciliadas en los Estados Unidos de Norte América, Canadá, en países europeos, u otros países donde ya venían aplicando las normas contables de origen americano US Gaap, comenzaron a aplicar estas normas principalmente la relacionada a la norma internacional americana para impuestos diferidos SFAS 109 (US Gaap)¹⁰, para poder presentar los estados financieros elaborados en Ecuador con las mismas normas de la que se elaboraban sus matrices o subsidiarias, con el propósito de consolidación de sus estados financieros, pero para los fines tributarios locales aplicaban la correspondiente conciliación tributaria que estaba vigente en la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento.

De igual forma procedieron aplicar también la NIC 12 original Contabilización del Impuesto a las Ganancias ¹¹que exigía a las entidades que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados.

Con lo explicado anteriormente, en Ecuador los entes vienen aplicando en sus estados financieros registros relacionados al impuesto a las ganancias por los métodos que han aparecido por las normas internacionales.

Para una mejor explicación de cómo fue evolucionando la contabilización del Impuesto diferido a través de los diferentes métodos hasta el último método de aplicación que es el “Impuesto Diferido basado en el Balance” como lo establece la NIC 12 Impuesto a las Ganancias que es de carácter obligatorio con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF en Ecuador, he tomado de ejemplo los modelos y formatos de los ejercicios que el Doctor Jorge José Gil, presenta en su libro “Impuesto Diferido- Nuevo Método Basado en el Balance”, elaborado con la normativa tributaria de su país Argentina y que yo lo he realizado con la aplicación de la normativa tributaria ecuatoriana.

La contabilización del impuesto a las ganancias comenzó con el llamado método tradicional, que se caracterizó por imputar como **cargo a resultados el valor que surge de la declaración jurada de impuesto a la renta**. Este cargo se podría hacer al

¹⁰ SFAS 109 US Gaap

¹¹ IN2 de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias

resultado del ejercicio (teoría del ente) o considerándolo una distribución de los resultados acumulados (teoría del propietario).¹²

“En función de las deficiencias de este método se evolucionó hacia el método del diferido, en distintas alternativas:

- a) método del diferido parcial: solo considera las diferencias temporarias que no se repitan y cuya reversión se fuera a producir en un período corto;
- b) método del diferido: el efecto de las diferencias temporales se centran en el estado de resultados, genera cargos o ingresos diferidos y no se ajustan por cambio de tasa;
- c) método neto del impuesto: los activos y pasivos diferidos complementan (sumando o restando) la cuenta patrimonial que lo originó;
- d) método del pasivo basado en el estado de resultados: compara el estado de resultados fiscal y contable; y
- e) método del pasivo basado en el balance: compara activos y pasivos fiscal y contable.” (Gil, 2006 reimpresión septiembre 2009)

Particularidades del método Tradicional

Para la contabilización del impuesto lo primero que surge es la diferencia entre la determinación del resultado contable y el mismo resultado determinado con fines fiscales.

La característica por excelencia es que, en el mejor de los casos el impuesto a las ganancias que surge de la partida conciliatoria para la declaración fiscal, **es el que se registra como cargo al estado de resultados.**

Analizaremos con un ejemplo para comprender el efecto de este método

¹² JORGE JOSÉ GIL “Impuesto diferido Nuevo método basado en el balance” Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2006.

**EJERCICIO 1: MÉTODO TRADICIONAL PARA CONTABILIZAR EL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS. DIFERENCIA ENTRE EL
RESULTADO CONTABLE Y EL IMPOSITIVO**

El resultado contable antes de impuesto asciende a \$ 1,000

El papel de trabajo para ir del resultado contable al fiscal muestra:

Resultado contable (neto de la participación de los trabajadores)		1,000
Conciliación Tributaria		
+ Gastos no deducibles (Gastos de representación en exceso[1])	50	
- Ingreso exento – Dividendos por inversiones al costo [2]	- 30	
- Resultado por tenencia de Inventarios	- 150	
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo[3]	100	
+ Honorarios a Directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración de impuesto a la renta[4]	250	
= Resultado Fiscal		1,220
Impuesto determinado (Tasa impositiva = 25%)		305

Referencia:

[1] Ver - Artículo 10, Deducciones, numeral 6 LRTI

[2] Ver - Artículo 9, Exenciones, numeral 1 -LRTI

[3] Ver - Artículo 10, Deducciones, numeral 6 – LRTI

[4] Ver - Artículo 10, Deducciones, numeral 11 - LRTI

El registro contable solo considera el impuesto determinado en la conciliación tributaria, resultando:

Cuentas	Debe	Haber
Gasto Impuesto a la Renta	305	
Impuesto a la Renta por pagar		305

El estado de resultados es:

Resultado antes de impuesto (neto de participación a trabajadores)	1,000
Menos: impuesto a las ganancias	- 305
Resultado del ejercicio	695

La información que brinda este estado de resultados es de poca utilidad. Está mostrado que en un país donde la tasa de impuestos a las ganancias es del 25% para esta empresa, el efecto del impuesto a las ganancias alcanza el 30,5% del resultado antes de impuestos.

Con esta información es imposible planificar el negocio, ni proyectar su desempeño a futuro y mucho menos su flujo de fondos.

**EJERCICIO 2: MÉTODO TRADICIONAL PARA CONTABILIZAR EL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS. EXISTENCIA DE PERDIDAS
TRIBUTARIAS**

Analizaremos el tratamiento de las pérdidas tributarias a lo largo de cuatro ejercicios económicos. Para facilitar el análisis, planteamos que no hay diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal.

	2007	2008	2009	2010
Resultado contable antes de impuesto (después de participaciones a trabajadores)	- 2,000	800	3,200	4,000
Resultado fiscal	- 2,000	800	3,200	4,000
Utilización de la pérdida tributaria anterior		- 200	- 800	- 1,000
Resultado imponible	-	600	2,400	3,000
Impuesto a las ganancias determinado	-	150	600	750
Impuesto a las ganancias como gastos	-	150	600	750
Estado de resultados e incidencia del impuesto a las ganancias				
Resultado contable antes de impuesto	- 2,000	800	3,200	4,000
Menos: Impuesto a las ganancias	-	150	600	750
Porcentaje IG relacionado con RAI	0	18.8%	18.8%	18.8%

REF: IG: Impuesto a las Ganancias

RAI: Resultado Antes de Impuestos

Esta aplicación de la pérdida tributaria es inapropiada para realizar cualquier análisis relacionado con la incidencia del impuesto en los resultados de la empresa.

Así se observa como que a partir de su utilización desde el segundo año el impuesto a las ganancias, representa el 18,8%. Las debilidades de esta información evidencian cuando se compara con la tasa nominal del 25%.

Particularidades del método del Diferido

Este método busca resolver los problemas detectados en el método tradicional y lo hace teniendo como objetivo que:

“La incidencia del impuesto a las ganancias en relación con los resultados contables antes de impuestos, debe ser igual a la tasa efectiva de impuesto a las ganancias que afectan los resultados de la empresa.” (Gil, 2006 reimpresión septiembre 2009)

¿Qué es la tasa efectiva?

La tasa efectiva de impuesto, en relación con los resultados antes de impuesto es la mejor medida de la incidencia que tiene el impuesto a las ganancias en los resultados de un ejercicio.

Para comprender mejor su aplicación veamos el ejercicio siguiente:

EJERCICIO 3: DETERMINACIÓN DE LA TASA EFECTIVA

Supongamos el mismo caso planteado en el ejercicio 1

Resultado contable (neto de la participación de los trabajadores)		1,000
Conciliación Tributaria		
+ Gastos no deducibles (Gastos de representación en exceso[1])	50	
- Ingreso exento – Dividendos por inversiones al costo [2]	- 30	
- Resultado por tenencia de Inventarios	- 150	
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo[3]	100	
+ Honorarios a Directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración de impuesto a la renta[4]	250	
= Resultado Fiscal		1,220
Impuesto determinado (Tasa impositiva = 25%)		305

Los gastos no deducibles (gastos de representación en exceso), el ingreso exento y los gastos de viaje y estadía que exceden el máximo, modifican la tasa efectiva por ser ajustes definitivos que realizan para calcular el resultado fiscal.

El resultado por tenencia de inventarios se descuenta en este ejercicio, pero se incluirá como ingreso cuando estos sean vendidos.

Los honorarios a directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración de impuesto se adicionan en este ejercicio pero se deducirán cuando efectivamente se asigne. (Este tipo de gastos se dan principalmente para compensación sobre resultados y gestión del ejercicio corriente, debiendo en su erogación o pago, efectuar la correspondiente retención del impuesto a la renta antes de la fecha de pago de impuesto a la renta de la compañía, caso contrario no son deducibles los mismos).

La clasificación de los resultados (1.000) en relación con el impuesto a las ganancias podemos armarla así:

Concepto		Efecto Impositivo	Observaciones
Ganancia Contable	1,000		
Tributan Tasa cero	30	-	
Tributan Tasa normal (25%)	970	242.50	De los 1,000 pagan impuesto la totalidad menos 30 que están exentos, autoridad fiscal no acepta que se deduzcan, pese a que conceptualmente son necesarios para la renta
Sobretasa cobrada por la autoridad Fiscal (25%)	150	37.50	
Total		280.00	
Tasa efectiva (IG/RAI)		28.00%	

Como se concluye en el ejercicio anterior la tasa efectiva es aquella que se obtiene considerando los efectos de los ajustes definitivos que se realizan al resultado contable.

Este es el método del diferido, pero básicamente es el del pasivo, basado en el estado de resultados.¹³

Método del pasivo basado en el estado de resultados

"El método del pasivo, basado en el estado de resultados, aplica los siguientes procedimientos:

- a) Contabiliza el impuesto determinado (impuesto que surge de la declaración de impuesto a la renta)

Impuesto a las ganancias
Impuesto a la renta por pagar

- b) Analiza la conciliación tributaria que llega al resultado fiscal, partiendo del resultado contable y clasifica sus ajustes o diferencias en:
 - Diferencias temporales: son aquellas que se reversarán en los próximos ejercicios (por que la diferencia en estos ejercicios será a la inversa)
 - Diferencias permanentes o definitivas: son aquellas que cambian la tasa efectiva de impuesto porque no se reversan en las siguientes comparaciones entre los resultados contables y fiscales
- c) Las diferencias temporales las separan en :
 - Diferencias que reversan diferencias anteriores
 - Nuevas diferencias temporales (que se reversarán en el futuro)
- d) Realiza los registros siguientes:
 - Diferencias temporales que reversan diferencias anteriores

Pasivo por impuesto diferido	Por reversión de diferencias temporarias anteriores imponibles
Activo por impuesto diferido	Por reversión de diferencias temporarias anteriores deducibles
Impuesto a las ganancias (D o H)	La contrapartida de estas variaciones en los saldos de AID y PID se imputan al resultado del ejercicio (impuesto a las ganancias)

- Nuevas diferencias temporales (que se reversarán en el futuro)

Activo por impuesto diferido	Por aparición de nuevas diferencias temporarias deducibles
Pasivo por impuesto diferido	Por aparición de nuevas diferencias temporarias imponibles
Impuesto a las ganancias (D o H)	La contrapartida de estas variaciones en los saldos de AID y PID se imputan al resultado del ejercicio (impuesto a las

¹³ IN2 de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias

ganancias)” (Gil, 2006 reimpresión septiembre 2009)
--

EJERCICIO 4: APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL PASIVO (BASADO EN EL ESTADO DE RESULTADOS)
--

Continuaremos con el mismo caso que estamos utilizando hasta ahora (ejercicio 1). La conciliación tributaria llega al resultado fiscal, partiendo del resultado contable que es el siguiente:

Resultado contable (neto de la participación de los trabajadores)		1,000
Conciliación Tributaria		
+ Gastos no deducibles (Gastos de representación en exceso[1])	50	
- Ingreso exento – Dividendos por inversiones al costo [2]	- 30	
- Resultado por tenencia de Inventarios	- 150	
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo[3]	100	
+ Honorarios a Directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración de impuesto a la renta[4]	250	
= Resultado Fiscal		1,220
Impuesto determinado (Tasa impositiva = 25%)		305

La tasa efectiva que se ha calculado en el ejercicio 3 es el 30.5% en función del efecto del impuesto (305) en relación con el resultado contable antes de impuesto de (1.000)

Para facilitar el ejemplo, supondremos que es la primera vez que se aplica el método y que en el ejercicio anterior no hubo diferencias temporales

RESOLUCIÓN PARA EL PRIMER AÑO:

El balance de saldos para este año es:

CUENTA	SALDO
Caja	10,000
Dividendos a cobrar	30
Dividendos ganados	- 30
Mercaderías	2,000
Resultado por tenencia de Inventarios	- 200
Costos de Ventas	8,050
Ventas	- 9,270
Honorarios directores	350
Honorarios directores a pagar	- 350
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	100
Proveedores (movilización y viáticos)	- 40
Capital	- 10,000
Proveedores Mercaderías	- 640

Primer paso: clasificación de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal, en diferencias temporales y diferencias permanentes.

CONCEPTO	IMPORTE	DT/DP	AID/PID
+ Gastos no deducibles (Gastos de representación en exceso[1])	50	DP	-
- Ingreso exento – Dividendos por inversiones al costo [2]	- 30	DP	-
- Resultado por tenencia de Inventarios	- 150	DT	PID 37,50
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo[3]	100	DP	
+ Honorarios a Directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración de impuesto a la renta[4]	250	DT	AID 62,50

Segundo paso: registro de la reversión de las diferencias temporales y la generación de las nuevas diferencias temporales.

CUENTAS	DEBE	HABER
Por reversión de diferencias temporales no corresponde ningún asiento por la inexistencia de diferencias temporales al inicio		
Por aparición de nuevas diferencias temporales		
Activo por impuesto diferido	62.50	
Pasivo por impuesto diferido		37.50
Impuesto a las ganancias		25.00

Tercer paso: contabilización del impuesto determinado.

CUENTAS	DEBE	HABER
Gasto Impuesto a la Renta	305	
Impuesto a la Renta por pagar		305

Cuarto paso: comprobaciones:

Una primera comprobación es que el cargo que el estado de resultados coincida con la tasa efectiva que hemos determinado en forma directa. El cargo en impuesto a las ganancias es de 280 (305-25) y coincide con los 280 determinados en la tasa efectiva.

La segunda comprobación es la conciliación de la tasa efectiva con la tasa nominal.

En este ejercicio, solo tenemos las diferencias definitivas como ajustes conciliatorios. La conciliación tiene el siguiente formato:

PARCIAL	IMPORTE		%
Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)		280.00	28.00%
Impuesto Teórico (tasa nominal)		250.00	25.00%
Resultado contable antes de Impuesto	1,000.00		-
Tasa nominal	25.00%		-
Diferencia		30.00	3.00%
Explicación de las diferencias			
Gastos no deducibles			-
- Gastos varios	50.00		-
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	100.00	37.50	3.75%
Ingresos exentos	- 30.00	- 7.50	-0.75%
Total Causas		30.00	3.00%

RESOLUCIÓN PARA EL SEGUNDO AÑO:
--

Durante el ejercicio se produjeron hechos económicos que generaron los siguientes saldos:

CUENTA	SALDO
Caja	10,813
Dividendos a cobrar	40
Dividendos ganados	- 40
Mercaderías	1,100
Resultado por tenencia de Inventarios	- 350
Costos de Ventas	9,250
Ventas	- 11,000
Honorarios directores	400
Honorarios directores a pagar	- 400
Movilización y Viáticos	900
Proveedores Mercaderías	- 140
Capital	- 10,000
Resultados no asignados	- 608
Activo por impuesto diferido	62.50
Pasivo por impuesto diferido	- 37.50

La conciliación tributaria para obtener los resultados fiscales a partir de los resultados contables es:

Resultado contable (neto de la participación de los trabajadores)		840
Ajustes para llegar al resultado Impositivo		
+ Gastos no deducibles (Gastos de representación en exceso)	800	
- Ingreso exento	- 40	
- Resultado por tenencia de Inventarios	- 300	
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	190	
+ Honorarios a directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración de impuestos	210	
+ Reversón costos de Ventas (resultado por tenencia año anterior)	120	
- Honorarios a directores atribuidos en el ejercicio (correspondiente al ejercicio anterior)	- 250	
Resultado Fiscal		1,570
Impuesto determinado (Tasa impositiva = 25%)		392.50

Primer paso: clasificación de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal, en diferencias temporales y diferencias permanentes.

CONCEPTO	IMPORTE	DT/DP	AID/PID
+ Gastos no deducibles (Gastos de representación en exceso)[1]	800	DP	-
- Ingreso exento – Dividendos por inversiones al costo [2]	- 40	DP	-
- Resultado por tenencia de Inventarios	- 300	DT	PID 75,00
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	190	DP	-
+ Honorarios a directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración de impuestos	210	DT	AID 52,50
+ Reversón costos de Ventas (resultado por tenencia año anterior)	120	DT	-PID 30
- Honorarios a directores atribuidos en el ejercicio (correspondiente al ejercicio anterior)	- 250	DT	-AID 62,50

Segundo paso: registro de la reversión de las diferencias temporales y la generación de las nuevas diferencias temporales.

CUENTAS	DEBE	HABER
Reversión de diferencias temporales		
Impuesto a las ganancias	32.50	
Pasivo por impuesto diferido	30.00	
Activo por Impuesto diferido		62.50
Por aparición de nuevas diferencias temporales		
Impuesto a las ganancias	22.50	
Activo por impuesto diferido	52.50	
Pasivo por impuesto diferido		75.00

Tercer paso: contabilización del impuesto determinado.

CUENTAS	DEBE	HABER
Gasto Impuesto a la Renta	392.50	
Impuesto a la Renta por pagar		392.50

Cuarto paso: comprobaciones:

Mediante el siguiente cuadro:

Concepto		Efecto Impositivo	Observaciones
Ganancia Contable	840		
Tributan Tasa cero	40	-	
Tributan Tasa normal (25%)	800	200.00	De los 840 pagan impuestos la totalidad menos 40 que estan exentos
Sobretasa cobrada por la autoridad Fiscal (25%)	990	247.50	Gastos que la autoridad fiscal no acepta que se deduzcan, pese a que conceptualmente son
Total		447.50	
Tasa efectiva (IG/RAI)		53.27%	

Una primera comprobación es que el cargo que el estado de resultados coincida con la tasa efectiva que hemos determinado en forma directa. El cargo en impuesto a las ganancias es de 447.50 (392,50+32.50+22.50) y coincide con los 447.50 determinados en la tasa efectiva.

La segunda comprobación es la conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal.

La conciliación tiene el siguiente formato:

PARCIAL	IMPORTE		%
Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)		447.50	53.27%
Impuesto Teórico (tasa nominal)		210.00	25.00%
Resultado contable antes de Impuesto	840		-
Tasa nominal	25%		-
Diferencia		237.50	28.27%
Explicación de las diferencias			
Gastos no deducibles			-
- Gastos varios	800		-
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	190	247.50	29.46%
Ingresos exentos	- 40	- 10.00	-1.19%
Total Causas		237.50	28.27%

MÉTODO DEL PASIVO BASADO EN EL BALANCE

Este es el método actual que debe ser aplicado conforme lo establecido en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias¹⁴

El método del pasivo, basado en el balance, aplica los siguientes procedimientos:

- a) Contabiliza el impuesto determinado (impuesto que surge de la declaración de impuesto a la renta)

Impuesto a las ganancias

Impuesto a la renta por pagar

- b) Realiza una comparación entre los activos y pasivos medidos en función del estado contable y los mismos, medidos con criterio impositivo (base fiscal)
La base fiscal de un activo o pasivo se determinan en función de un grupo de reglas que están explicitadas en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 impuesto a las ganancias.
- c) Mediante la comparación mencionada, se determinan las diferencias temporarias. Se las denomina “temporarias” y no como “temporales”, ya que abarcan de una mayor cantidad de diferencias y es la terminología utilizada en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12.
- d) Estas diferencias son siempre temporarias, pues las mismas desaparecerán cuando el activo desaparezca como recurso “recibiendo el ente los ingresos de recursos que lo reemplazan” y el pasivo cuando desaparezca la obligación “entregando el ente los recursos necesarios para su cancelación”.
Si es una diferencia temporaria gravable, genera un pasivo por impuesto diferido, si es una diferencia temporaria deducible, genera un activo por impuesto diferido
En ningún momento este método determina las denominadas - en el método del pasivo basado en el estado de resultados - diferencias “permanentes” o “definitivas”.
- e) Las diferencias temporarias determinadas son las acumuladas a lo largo de la vida del ente (saldo al cierre de activos y pasivos diferidos). Por ello,

¹⁴ IN2 de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias

corresponde realizar la registraci3n para llevar los saldos del inicio del ejercicio a los nuevos saldos.

Realizaremos el mismo ejercicio (identificado como 4) del m3todo anterior, pero aplicando el nuevo m3todo:

EJERCICIO 5: APLICACI3N DEL M3TODO DEL PASIVO (BASADO EN EL BALANCE)

RESOLUCI3N PARA EL PRIMER AÑO:

El balance de saldos para este a1o es:

CUENTA	SALDO
Caja	10,000
Dividendos a cobrar	30
Dividendos ganados	- 30
Mercaderías	2,000
Resultado por tenencia de Inventarios	- 200
Costos de Ventas	8,050
Ventas	- 9,270
Honorarios directores	350
Honorarios directores a pagar	- 350
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	100
Proveedores (movilizaci3n y viáticos)	- 40
Capital	- 10,000
Proveedores Mercaderías	- 640

Primer paso: determinaci3n de los valores contables y fiscales de los activos y pasivos. Comparaci3n. Determinaci3n de las diferencias temporarias. Saldos al cierre de los AID y PID.

CONCEPTO	V/CONTABLE	V/FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
Caja	10,000	10,000	-	-
Dividendos a cobrar	30	30	-	-
Mercaderías	2,000	1,850	150	PID 37,50
Honorarios directores a pagar	- 350	- 100	250	AID 62,50
Proveedores (movilizaci3n y viáticos)	- 40	- 40	-	
Proveedores mercaderías	- 640	- 640	-	

Segundo paso: registro de los nuevos saldos de AID y PID.

Como es el primer ejercicio de aplicaci3n del m3todo y en ejercicios anteriores no se habían generado diferencias temporarias, los asientos son sencillos.

CUENTAS	DEBE	HABER
Registro de los nuevos saldos de AID y PID		
Activo por impuesto diferido	62.50	
Pasivo por impuesto diferido		37.50
Impuesto a las ganancias		25.00

Tercer paso: Contabilización del impuesto determinado.

CUENTAS	DEBE	HABER
Gasto Impuesto a la Renta	305	
Impuesto a la Renta por pagar		305

Cuarto paso: Comprobaciones:

Se observa que los valores obtenidos coinciden con los obtenidos con el método del pasivo basado en resultados y con la tasa efectiva.

La segunda comprobación es la conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal
En este ejercicio, solo tenemos las diferencias definitivas como ajustes conciliatorios.

PARCIAL	IMPORTE		%
Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)		280.00	28.00%
Impuesto Teórico (tasa nominal)		250.00	25%
Resultado contable antes de Impuesto	1,000.00		-
Tasa nominal	25%		-
Diferencia		30.00	3.00%
Explicación de las diferencias			
Gastos no deducibles			-
- Gastos varios			-
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	150.00	37.50	3.75%
Ingresos exentos	- 30.00	- 7.50	-0.75%
Total Causas		30.00	3.00%

RESOLUCIÓN PARA EL SEGUNDO AÑO:

Durante el ejercicio se produjeron hechos económicos que generaron los siguientes saldos:

CUENTA	SALDO
Caja	10,813
Dividendos a cobrar	40
Dividendos ganados	- 40
Mercaderías	1,100
Resultado por tenencia de Inventarios	- 350
Costos de Ventas	9,250
Ventas	- 11,000
Honorarios directores	400
Honorarios directores a pagar	- 400
+ Gastos viaje y estadía que exceden el máximo	900
Proveedores Mercaderías	- 140
Capital	- 10,000
Resultados no asignados	- 608
Activo por impuesto diferido	62.50
Pasivo por impuesto diferido	- 37.50

Primer paso: determinación de los valores contables y fiscales de los activos y pasivos. Comparación. Determinación de las diferencias temporarias. Saldo al cierre de los AID y PID.

CONCEPTO	V/CONTABLE	V/FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
Caja	10,813	10,813	-	-
Dividendos a cobrar	40	40	-	-
Mercaderías	1,100	770	330	PID 82,50
Honorarios directores a pagar	- 400	- 190	210	AID 52,50
Proveedores mercaderías	- 140	- 140	-	

Los valores fiscales se determinan así:

- Dividendos a cobrar. Para este rubro se aplica la regla que establece: si los ingresos de fondos que el activo genere en el futuro (beneficios económicos) no tributan, el valor fiscal es el valor contable. Al cobrar los dividendos (beneficios económicos del activo) no tienen impacto en la liquidación del impuesto a las ganancias porque se trata de ingresos que no tributan el impuesto. Por ello, su valor fiscal es igual a 40.
- Mercaderías. Para este rubro se aplica la regla que establece: si los ingresos de fondos que el activo genere en el futuro (beneficios económicos) tributan, el valor fiscal es el valor que se puede deducir de estos beneficios económicos. Al vender los inventarios (beneficios económicos del activo) se considera el ingreso a la venta en la liquidación de los impuestos a las ganancias y se deduce (por aplicación de la fórmula de determinación del costo de ventas) al valor establecido por la ley de impuesto a la renta. Por ello, su valor fiscal es el precio de la última compra. En nuestro caso, excluyendo los resultados por tenencia de las existencias finales (la que están conformadas por saldos de este año y del año anterior) puede obtenerse también (para comprobación) por el ajuste del año anterior sobre los inventarios y costo de ventas y el ajuste de este año ($150-120+300=330$) valor fiscal igual $1.100-330= 770$.

- c) Honorarios directores a pagar. Para este pasivo se aplica la regla de asignar el valor contable menos cualquier importe que por este concepto sea deducible en futuras determinaciones del resultado fiscal. Lo que se podrá deducir en ejercicios futuros son los honorarios que están dentro del tope (210). Valor fiscal = $400 - 210 = 190$
- d) Proveedores de mercaderías. Aplicando la misma regla, resulta que no se podrá deducir ningún importe respecto de este concepto en las futuras determinaciones de resultados fiscales. Valor fiscal = $140 - 0 = 140$.

Segundo paso: registro de los nuevos saldos AID y PID.

Hemos determinado los saldos de AID y PID acumulados al cierre del ejercicio. Comparándolos con los saldos al inicio realizamos los asientos.

CUENTAS	DEBE	HABER
Registro de los nuevos saldos de AID y PID		
Activo por impuesto diferido (52,50-62,50)		10
Pasivo por impuesto diferido (82,50-37,50)		45
Impuesto a las ganancias	55	

Tercer paso: Contabilización del impuesto determinado

CUENTAS	DEBE	HABER
Gasto Impuesto a la Renta	392.50	
Impuesto a la Renta por pagar		392.50

Cuarto paso: Comprobaciones:

Se observa que los valores determinados coinciden con los obtenidos con el método del pasivo basado en resultados y con la tasa efectiva.

La segunda comprobación es la conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal

La conciliación tiene el siguiente formato:

PARCIAL	IMPORTE		%
Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)		447.50	53.27%
Impuesto Teórico (tasa nominal)		210.00	25%
Resultado contable antes de Impuesto	840.00		-
Tasa nominal	25%		-
Diferencia		237.50	28.27%
Explicación de las diferencias			
Gastos no deducibles			-
- Gastos varios			-
- Honorarios que superan el tope	990.00	247.50	29.46%
Ingresos exentos	- 40.00	- 10.00	-1.19%
Total Causas		237.50	28.27%

CONCLUSIONES:

“En función del análisis práctico, con datos simples que hemos realizado, se concluye:

- a) El nuevo método logra los mismos resultados que el método anterior
- b) Podemos anticipar que esto se cumple solo cuando no hay diferencias entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos que se hubieran contabilizado en cuentas que no son de resultados (resultados diferidos o re expresión integral de activos fijos)
- c) El nuevo método es más simple en su procedimiento no es necesario llevar una historia de las diferencias temporales que subsisten de años anteriores
- d) El nuevo método facilita no cometer errores en su cálculo, o si se cometieran se corrigen en el año siguiente, en razón de que no se llevan arrastres de años anteriores, sino que se calcula en cada cierre de ejercicio
- e) En el nuevo método no hay diferencias “permanentes” o “definitivas “que si aparecen en otro método al comparar los resultados.” (Gil, 2006 reimpresión septiembre 2009)

Como hemos podido observar en los ejercicios, el método del pasivo que se basa en el estado de resultados se centra en las diferencias temporales de los ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los Activos y Pasivos.¹⁵

La NIC 12 actual, prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación del método del pasivo basado en el balance.¹⁶

Dentro de la aplicación de esta norma también hay que tener en cuenta que para el reconocimiento de activos y pasivos debe contemplarse las excepciones que contiene la misma.

Además debemos tener presente que:

Si la diferencia temporaria al producirse su reversión en el futuro aumentará el impuesto a la renta a pagar, comparándolo con el impuesto que surgiría de la ganancia contable, **es un pasivo por impuesto diferido.**

Si la diferencia temporaria al producirse su reversión en el futuro disminuirá el impuesto a la renta a pagar, comparándolo con el impuesto que surgiría de la ganancia contable, **es un activo por impuesto diferido.**

Un método práctico para estos conceptos observamos en la siguiente figura:

¹⁵ **IN2 de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias**, El método del pasivo basado en el estado de resultados, se centra en las diferencias temporales, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos.

¹⁶ **IN2 de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias**, original exigía a las entidades que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.

DIFERENCIAS TEMPORARIAS		
IMPONIBLES (Pasivos)		DEDUCIBLES (Activos)
ACTIVOS	Valor en libros > base fiscal	Valor en libros < base fiscal
PASIVOS	Valor en libros < base fiscal	Valor en libros > base fiscal

La explicación es la siguiente:

Cuando la naturaleza de la cuenta es de activo:

Cuando el Valor en libros (contable) es $>$ a la Base fiscal estamos frente a un pasivo por impuesto diferido

Cuando el Valor en libros (contable) es $<$ a la Base fiscal estamos frente a un activo por impuesto diferido

Cuando la naturaleza de la cuenta es de pasivo:

Cuando el Valor en libros (contable) es $<$ a la Base fiscal estamos frente a un pasivo por impuesto diferido

Cuando el Valor en libros (contable) es $>$ a la Base fiscal estamos frente a un activo por impuesto diferido

Ejemplos de Activo Diferido

Como ejemplo, pondremos el tratamiento contable que se da a los gastos de organización, que si el ente ha considerado imputar en su totalidad en el balance contable, pero usará la opción fiscal del artículo 28 numeral 7 literal b del Reglamento para la aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno, (amortizarlo en 5 años), estaremos frente a un activo con valor fiscal, pero sin valor contable.¹⁷

Para el caso práctico indicaremos que en el año 2005 se constituye un ente y sus gastos de constitución corresponden a 5000, los mismos que fueron cargados a resultados en el primer año por su totalidad, a partir del segundo año genera ganancias como esta en el ejemplo:

¹⁷ Art. 28 numeral 7 literal b) RLRTI La amortización de los gastos pre - operacionales, de organización y constitución, de los costos y gastos acumulados en la investigación, experimentación y desarrollo de nuevos productos, sistemas y procedimientos; en la instalación y puesta en marcha de plantas industriales o sus ampliaciones, en la exploración y desarrollo de minas y canteras, en la siembra y desarrollo de bosques y otros sembríos permanentes. Estas amortizaciones se efectuarán en un período no menor de 5 años en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales; una vez adoptado un sistema de amortización, el contribuyente sólo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

EJERCICIO 6: GASTOS DE CONSTITUCIÓN

CONCEPTO	V/CONTABLE	V/FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
Gastos de Constitución	-	5.000	- 5.000	AID 1250

-1250

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ganancia antes Gastos de Constitución	-	12.500	13.000	13.500	14.000	12.000
Gastos de Constitución	- 5.000	-	-	-	-	-
RA Impuestos	- 5.000	12.500	13.000	13.500	14.000	12.000
Declaración Jurada Fiscal						
Ganancia antes Gastos de Constitución	-	12.500	13.000	13.500	14.000	12.000
Gastos de Constitución	-	- 1.000	- 1.000	- 1.000	- 1.000	- 1.000
Resultado Fiscal	-	11.500	12.000	12.500	13.000	11.000
Impuesto (25%)	-	- 2.875	- 3.000	- 3.125	- 3.250	- 2.750
Tratamiento contable reconociendo el activo por impuesto Diferido						
RA Impuestos	- 5.000	12.500	13.000	13.500	14.000	12.000
Impuesto determinado	-	- 2.875	- 3.000	- 3.125	- 3.250	- 2.750
Impuesto diferido	1.250	- 250	- 250	- 250	- 250	- 250
Impuesto Neto	1.250	- 3.125	- 3.250	- 3.375	- 3.500	- 3.000
Tasa efectiva	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Tratamiento contable NO reconociendo el activo por impuesto Diferido						
RA Impuestos	- 5.000	12.500	13.000	13.500	14.000	12.000
Impuesto determinado	-	- 2.875	- 3.000	- 3.125	- 3.250	- 2.750
Impuesto diferido	-	-	-	-	-	-
Impuesto Neto	-	- 2.875	- 3.000	- 3.125	- 3.250	- 2.750
RA Impuestos	- 5.000	12.500	13.000	13.500	14.000	12.000
Tasa efectiva	0%	23%	23%	23%	23%	23%

Considerando que antes de la aplicación de la norma NIC 12 no existía registro contable para las pérdidas tributarias, los datos de la misma solo se consideraban como información extra contable para fines tributarios.¹⁸

Para relacionar el tratamiento contable que se da a las pérdidas fiscales tomaremos como ejemplo el ejercicio 2 del Método Tradicional en la consideración de las pérdidas tributarias, la solución para ese inconveniente se plantea así:

EJERCICIO 7: LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

	2007	2008	2009	2010
Resultado contable antes de impuesto (después de participaciones a trabajadores)	- 2,000	800	3,200	4,000
Resultado fiscal	- 2,000	800	3,200	4,000
Utilización de la pérdida tributaria anterior		- 200	- 800	- 1,000
Resultado imponible	-	600	2,400	3,000
Impuesto a las ganancias determinado	-	150	600	750
Impuesto a las ganancias como gastos	-	150	600	750
Estado de resultados e incidencia del impuesto a las ganancias				
Resultado contable antes de impuesto	- 2,000	800	3,200	4,000
Menos: Impuesto a las ganancias	-	150	600	750
Porcentaje IG relacionado con RAI	0	18.8%	18.8%	18.8%

¹⁸ **Art. 28 numeral 8 literal c) RLRTI** Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores. Su amortización se efectuará dentro de los cinco períodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades;

El método del pasivo establece el reconocimiento de un activo por impuesto diferido cuando existen pérdidas fiscales, y su reversión cuando el mismo es utilizado contra ganancias fiscales, el esquema en cada uno de los años sería:

	2003	2004	2005	2006
Activo por Impuesto diferido	500	(200)	(800)	(250)
Impuesto a las ganancias	(500)	200	800	1,000
Impuesto a pagar	-	-	-	750
Estado de resultados e incidencia del impuesto a las ganancias				
Resultado antes de impuesto	(2,000)	800	3,200	4,000
Menos: Impuesto a las ganancias	500	(200)	(800)	(1,000)
Resultado después de impuesto	(1,500)	600	2,400	3,000
Porcentaje IG relacionado con RAI	25%	25%	25%	25%

Como se puede observar en los ejemplos, en el tratamiento reconociendo el impuesto por activo diferido logra el objetivo: que la tasa efectiva no se vea alterada y represente un 25% (que es la tasa nominal).

Ejemplo de Pasivo Diferido

Como ejemplo pondremos el tratamiento que se le da a la depreciación de un vehículo.

En el año 2010, el ente adquiere un vehículo por 50000, que se utilizará en la empresa, previéndose que al final de su vida útil no tenga valor de reventa.

Para el año 2010 se reforma la Ley de Régimen Tributario Interno también en lo referente a la depreciación de vehículos.¹⁹

Además cambia la tarifa del impuesto a la renta para sociedades²⁰, por lo que para el ejemplo hemos tomado en cuenta estos cambios.

¹⁹ **Art. 10 numeral 18, numeral 4) LRTI** Si el avalúo del vehículo a la fecha de adquisición, supera los USD 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI para el cálculo del impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados de transporte terrestre, no aplicará esta deducibilidad sobre el exceso, a menos que se trate de vehículos blindados y aquellos que tengan derecho a exoneración o rebaja del pago del impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados.

²⁰ **Art. 37 LRTI** - Las sociedades constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos por ciento (22%) sobre su base imponible.

Disposición transitoria primera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones dispone "Primera.- La reducción de la tarifa del impuesto a la Renta de Sociedades contemplada en la reforma al artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se aplicará de forma progresiva en los siguientes términos:

- Durante el ejercicio fiscal 2011, la tarifa impositiva será del 24%
- Durante el ejercicio fiscal 2012, la tarifa impositiva será del 23%
- A partir del ejercicio fiscal 2013, la tarifa impositiva será del 22%"

EJERCICIO 8: DEPRECIACIÓN VEHÍCULO

CONCEPTO	V/CONTABLE	V/FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
Automovíl	50,000	35,000	15,000	PID 2730

2730

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ganancia antes Depreciación e impuestos	8,000	12,500	13,000	13,500	14,000	12,000
Depreciación vehículo	- 10,000	- 10,000	- 10,000	- 10,000	- 10,000	-
RA Impuestos	- 2,000	- 2,500	- 3,000	- 3,500	- 4,000	- 12,000
Declaración Jurada Fiscal						
Ganancia antes Depreciación	8,000	12,500	13,000	13,500	14,000	12,000
Depreciación vehículo	- 7,000	- 7,000	- 7,000	- 7,000	- 7,000	-
Resultado Fiscal	1,000	5,500	6,000	6,500	7,000	12,000
Impuesto (25%-24%-23%-22%)	250	1,320	1,380	1,430	1,540	2,640
Tratamiento contable reconociendo el pasivo por impuesto Diferido						
RA Impuestos	- 2,000	- 2,500	- 3,000	- 3,500	- 4,000	- 12,000
Impuesto determinado	- 250	- 1,320	- 1,380	- 1,430	- 1,540	- 2,640
Impuesto diferido	- 2,730	720	690	660	660	-
Impuesto Neto	- 2,980	- 600	- 690	- 770	- 880	- 2,640
Tasa efectiva	-149%	24%	23%	22%	22%	22%
Tratamiento contable NO reconociendo el pasivo por impuesto Diferido						
RA Impuestos	- 2,000	- 2,500	- 3,000	- 3,500	- 4,000	- 12,000
Impuesto determinado	- 250	- 1,320	- 1,380	- 1,430	- 1,540	- 2,640
Impuesto diferido	-	-	-	-	-	-
Impuesto Neto	- 250	- 1,320	- 1,380	- 1,430	- 1,540	- 2,640
RA Impuestos	- 2,000	- 2,500	- 3,000	- 3,500	- 4,000	- 12,000
Tasa efectiva	-13%	53%	46%	41%	39%	22%

Como se puede observar en los ejemplos, en el tratamiento reconociendo el impuesto por pasivo diferido logra el objetivo: que la tasa efectiva no se vea alterada y represente un 25% para el año 2010, que no se nota por tener una pérdida, del 24% para el año 2011, 23% para el año 2012 y para los años del 2013 al 2015 del 22% (que es la tasa nominal).

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. Conclusiones

Al terminar este trabajo de investigación puedo efectuar las siguientes conclusiones:

- 1) En nuestro país, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, va a permitir que los entes económicos puedan entregar estados financieros en un lenguaje estándar a los usuarios. Esto fortalece mejor análisis para la toma de decisiones o para un mayor conocimiento de la situación económica y financiera de los negocios.
- 2) Que los estados financieros elaborados en NIIF, para su presentación a la Superintendencia de Compañías y Seguros, deben ser los mismos utilizados para propósitos fiscales.
- 3) Como se puede evidenciar la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, en especial la relacionada con la NIC 12 impuestos a las ganancias, no existe afectación fiscal para la recaudación de tributos, sino un diferimiento en la recaudación de los mismos cuando se trata de pasivos diferidos que pueden tener en sus estados financieros los entes económicos, y de igual manera del tratamiento de deducción cuando se trata de activos diferidos. Siempre que se evidencie que el ente va a tener ganancias a futuro para poder deducirse.
- 4) Que como la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento, no contempla artículo alguno para el tratamiento de los impuestos diferidos, que estos tienen su protagonismos con la aplicación de las Normas Internacionales de Información financiera NIIF de carácter obligatorio en Ecuador , en la normativa fiscal deben crearse articulados referentes a este tema.

4.2. Recomendaciones

Me permito realizar las siguientes recomendaciones:

- 1) Que este trabajo de investigación, debe ser difundido con fines académicos, para quienes deseen conocer que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, en especial la relacionada con la NIC 12 Impuestos a las Ganancias, no afecta a la recaudación de tributos.
- 2) Que tanto la Superintendencia de Compañías como entidad de Vigilancia y Control del funcionamiento de los entes económicos en el país y emisor de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y el Servicio de Rentas Internas como ente de Control y Recaudador Fiscal

deben confluír para emitir una normativa o reglamento que les permita efectuar los controles que les correspondan realizar, pero con los mismos estados financieros que los entes económicos presenten.

- 3) Que el Servicio de Rentas Internas, respete la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el país por cuanto la aplicación de la circular No. NAC DEGCGC12-00009, de junio 2012, en la cual recuerda al contribuyente que :

“La deducción de gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados con impuesto a la renta debe ser considerada por cada ejercicio fiscal.” (Servicio de Rentas Internas, 2012), limita la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las ganancias en todo su ámbito de competencia, afectando en este caso, el registro de activos diferidos deducibles que pueden tener los entes económicos productos de sus actividades.

REFERENCIAS BIBLOGRAFICAS

- Gil, J. (2006 reimpresión septiembre 2009). *Impuesto Diferido - Nuevo Método basado en el Balance*. Buenos Aires: Editorial Osmar Buyatti.
- Hidalgo, M. (2013). NIIF, el mismo idioma contable. *Vistazo*, 306.
- IASB. (2008). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: Foundation Publications Department.
- LRTI. (2011). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial.
- RLRTI. (2011). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial.
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *Circular NAC DEGCGC-00009*. Quito: SRI.
- Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2010). *Resolución No.SC.DS.G.10.002*. Guayaquil: SCS.
- Superintendencia de Compañías y Seguros. (2011). *Resolución No.SC.Q.ICI.CPAIFRS.1101*. Quito: SCS.
- Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador. (2008). *Resolución No. 08 G.DSC.010*. Guayaquil: SCS.
- Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador. (2008). *Resolución No. ADM-08199*. Quito: SCS.
- Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador. (2009). *Resolución No. SC.DS.G.09.006*. Guayaquil: SCS.
- Superintendencia de Compañías y Seguros del Ecuador. (2006). *Resoluciones No.006.Q.ICI-003 y No.006.Q.ICI-004*. Quito: Registro Oficial 348.
- Zambrano, R. (2008). *Nuevas Normas de Contabilidad y Auditoría NIIF'S Normas Internacionales de Información Financiera*. Quito: Edicontab.