



**UNIVERSIDAD DEL AZUAY  
DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS  
MAESTRIA EN CONTABILIDAD Y FINANZAS**

**“Evaluación y determinación del impacto económico por falta de registro de impuestos diferidos en las empresas industriales de Cuenca en base a estados financieros, cortados al 31 diciembre 2014.”**

**Trabajo de Graduación previo a la obtención del título de Magister en Contabilidad y Finanzas**

**Autor: Ing. Saúl Vázquez León**

**Director: Mgt. Diego Condo Daquilema**

**Cuenca, Ecuador**

**2016**

## **DEDICATORIA**

A mis hijas y a mi esposa que son mi inspiración y la guía de mi constante superación.

## **AGRADECIMIENTO**

A la Universidad del Azuay por darme la oportunidad de acrecentar mis conocimientos y desarrollo profesional.

Al Director de tesis, Ing. Diego Condo por la asistencia y apoyo en el desarrollo de este proyecto.

## RESUMEN

Ecuador aplica Normas Internacionales de Información Financiera desde el año 2010, entre estas la norma de Impuesto a las ganancias, que implica la evaluación de un futuro impacto tributario y el reconocimiento de pasivos y activos diferidos por impuestos. Nuestra legislación no reconocía la aplicación de impuestos diferidos, lo que generó incertidumbre en los profesionales respecto del reconocimiento de estos. Con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal vigente desde el período 2015, se reconoce la aplicación de los impuestos diferidos. De ahí nace la necesidad de evaluar y determinar el impacto económico de los impuestos diferidos en las compañías.

**PALABRAS CLAVE**

Normas Internacionales de Información Financiera, Impuestos, diferencias temporarias, activos y pasivos por impuestos diferidos.

**ABSTRACT**

Ecuador applies International Financial Reporting Standards since 2010; among these is the Income tax Standard, which implies the assessing of a future tax impact and the recognition of deferred tax assets and liabilities. Our legislation did not recognize the application of deferred taxes, which generated uncertainty among professionals regarding their recognition. With the Organic Law on Production Incentives and Tax Fraud Prevention in force since 2015, the application of deferred tax is recognized. Hence, this is the reason for the need to assess and determine the economic impact of deferred taxes on companies.

**KEYWORDS:** International Financial Reporting Standards, Taxes, Temporary Differences, Deferred Tax Assets and Liabilities.



  
Translated by,  
Lic. Lourdes Crespo

**KEYWORDS**

International Financial Reporting Standards, Tax temporary differences, assets and deferred tax liabilities.

**ÍNDICE DE CONTENIDOS**

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
1.1. Definiciones técnicas .....	2
1.2. Norma Internacional de Contabilidad, Impuesto a las Ganancias .....	5
1.3. Disposición tributaria para el reconocimiento de impuestos diferidos.....	10
<b>2. MATERIALES Y MÉTODOS .....</b>	<b>19</b>
2.1. Organización societaria de las empresas analizadas .....	20
2.2. Determinación de la muestra.....	21
<b>3. RESULTADOS.....</b>	<b>23</b>
3.1. Motivos que limitan el reconocimiento de impuesto diferidos.....	23
3.2. Principales hechos económicos que originan el registro de impuestos diferidos...	25
<b>3.3.</b> Cuantificación de los derechos y obligaciones no registradas en los estados financieros.....	26
3.4. Activos por impuestos diferidos no reconocidos.....	26
3.5. Pasivos por impuestos diferidos no reconocidas.....	29
<b>4. DISCUSIÓN.....</b>	<b>32</b>
<b>5. CONCLUSIÓN.....</b>	<b>33</b>
<b>6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....</b>	<b>34</b>

**ÍNDICE DE TRABLAS Y GRÁFICOS**

Tabla 1 Ejemplo de registro de valor neto de realización.	12
Tabla 2 Ejemplo de registro de contratos onerosos	13
Tabla 3 Registro de ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta	14
Tabla 4 Presentación diferencias temporarias formulario 101	15
Tabla 5 Grupos de empresas de Cuenca por actividad.	19
Tabla 6 Industrias por tipo de sociedad	20
Tabla 7 Por que las empresas no presentaron impuestos diferidos en los estados financieros 2014	24
Tabla 8 Cuentas contables que dan lugar a diferencias temporales y temporarias que generan activos por impuestos diferidos	26
Tabla 9 Cuantificación del activo por impuesto diferidos	27
Tabla 10 Saldos contables que dan lugar a pasivos por impuestos diferidos	29
Tabla 11 Impacto tributario por pasivos de impuestos diferidos	30
Grafico 1 Empresas cuencanas por actividad	20
Gráfico 2 Empresas industriales por tipo de sociedad	21
Grafico 3 Causas por la que no se reconocen impuestos diferidos en el período 2014	25
Grafico 4 Diferencias temporales y temporarias	27
Grafico 6 Diferencias temporarias y temporales que dan lugar al reconocimiento de pasivos diferidos.	30

## 1. INTRODUCCION

Los cambios acelerados que vive el Ecuador y el mundo exigen tener entidades y personas ágiles capaces de aprender, desarrollar y adaptarse a la nueva realidad económica planteada. La falta de versatilidad de los organismos de control como la Superintendencia de Compañías, el Servicio de Rentas Internas, las entidades educativas como universidades, colegios y organizaciones profesionales ha ocasionado que a pesar de haber transcurrido cinco años desde el inicio del proceso de transición a NIIF, no hayamos realizado una adecuada aplicación de las Normas Internacionales de Información según lo requieren estos estándares internacionales.

La presión tributaria del Servicio de Rentas Internas, las disposiciones tributarias contradictorias, la falta de una adecuada comunicación de los organismos de control ha terminado por restringir el registro de los impuestos diferidos, lo que a más de significar una alteración en la presentación razonable de los estados financieros implica en algunos casos pérdidas de beneficios tributarios de costos y gastos registrados en períodos diferentes a los reconocidos tributariamente.

Con la última reforma tributaria al respecto contenida en la Ley de Régimen Tributario Interno, del 29 de diciembre del 2014, en nuestro país se viabiliza el reconocimiento de impuestos diferidos con ciertas limitaciones.

En el desarrollo del presente trabajo se analiza los conceptos técnicos de la norma contable, las disposiciones tributarias relativas al tema de los impuestos diferidos, seguidamente se efectúa el análisis de la información financiera presentada por la Superintendencia de Compañías en su página WEB, para ello se determina la población a analizar, definiéndolo como todas las empresas de la ciudad de Cuenca que registran su actividad principal como "actividades de Producción", de este estrato poblacional se seleccionó una muestra, se preparó y aplicó una encuesta a cada uno de los contadores (as) con el objetivo de identificar los motivos por los cuales las compañías no han reconocido impuestos diferidos, simultáneamente se obtuvo la información de los estados financieros de estas compañías del período 2014, y finalmente se concluye el trabajo con identificación de los principales motivos por qué no reconocen los impuestos diferidos y la determinación del impacto económico que significó para las empresas.

## 1.1 Definiciones técnicas

Para facilitar la comprensión del tema analizado, se inicia el desarrollo de trabajo con la definición de los términos técnicos que se utilizan en la norma internacional de contabilidad NIC 12. “Impuestos a las ganancias” sección “Definiciones<sup>1</sup>” (copia textual en letra cursiva), y a los que seguidamente se agrega un comentario del autor al respecto.

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

*“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)”*

La ganancia o pérdida fiscal de un período, es la calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal Servicio de Rentas Internas (SRI), considerado que en Ecuador existe la obligación de destinar un 15% de participación a trabajadores (de existir ganancias) y luego de deducido estos gastos proceder a determinar la base imponible sobre la que se calculan los impuestos a pagar o recuperar, en el caso del Ecuador la tarifa de impuesto a la renta para sociedades es del 22%

*“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.”*

Constituye el valor de impuesto a la renta determinado del período, en el caso ecuatoriano puede ser el determinado en base a los resultados o el anticipo mínimo que se convierte en impuesto definitivo.

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

El impuesto corriente es el valor a pagar o recuperar, con las limitaciones establecidas en nuestra disposición tributaria, generado en un período.

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

---

<sup>1</sup> NIC 12 Impuestos a las ganancias versión 2010, IASB, página 10.

Constituye los valores futuros a pagar, determinadas en base a las diferencias temporales entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores.

*“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.”*

Las diferencias temporarias, son las que se determinan entre los valores en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal en atención a lo que establece la disposición tributaria. Las diferencias temporarias pueden ser: imponibles (por pagar) al determinar la ganancia o pérdida tributaria correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o deducibles, cuando el valor 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.”*

Para la determinación de los impuestos diferidos se denomina base fiscal al valor conciliado o deducido de los activos y pasivos según las exigencias tributarias, sobre la cual se aplica la tarifa de impuesto a la renta.

La terminología utilizada en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, establecen otros conceptos que por ahora no son considerados para facilitar la comprensión del tema, de ser

necesario su conceptualización se lo realizará más adelante conforme se considere necesario para el facilitar la comprensión del tema.

Luego de conocido los conceptos básicos incluidos en la norma internacional de contabilidad, respecto de los criterios técnicos y tratamientos contables a aplicar en la determinación de los impuestos diferidos, en el siguiente capítulo se expone los principales contenidos de la NIC 12 Impuesto a las ganancias, en los que se trata de resumir la parte esencial de la norma contable, para posteriormente analizar la disposición tributaria y la aplicación práctica de los impuestos diferidos.

## 1.2 Norma Internacional de Contabilidad Impuesto a las Ganancias

Para un entendimiento general de la aplicación de la normativa contable se realiza un resumen de la normativa contable, el cual pudiera excluir situaciones muy particulares que trata la norma en otros tipos de economías distintas a la ecuatoriana y concretamente a la cuencana y las empresas analizadas.

La norma internacional, establece a cerca del reconocimiento de impuestos diferidos, los siguiente, en los párrafos 12,13 14 y 15<sup>2</sup>:

### *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.”*

Los impuestos diferidos presentan contablemente los saldos por obligaciones o derechos presentes y futuros tanto a favor del contribuyente como a favor del Servicio de Rentas Internas, que son exigibles o realizables en el período actual.

- 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.*

El reconocimiento de un activo es decir un derecho del contribuyente debe ser reconocido en la presentación de los estados financieros siempre que cumpla con los preceptos contables y la legislación ecuatoriana.

### *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:*

---

<sup>2</sup> NIC 12 Impuestos a las ganancias versión 2010, IASB, página 13.

- (i) no sea una combinación de negocios; y*
- (ii) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia*

*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 acuerdos conjuntos.”*

El reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos está dado principalmente por diferencias en la base fiscal que posteriormente afecta a los resultados del ejercicio generando una disminución en el pago de impuesto a la renta.

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 establece que el término “*impuesto a las ganancias incluye los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición de renta*”, en el caso de nuestro país constituyen impuesto a las ganancias, el impuesto a la renta y participación a trabajadores, aunque en este último caso solo puede registrarse como impuesto corriente y no aplica el registro de impuestos diferidos ya que la legislación laboral no contempla la posibilidad de compensación del 15% de participación de trabajadores a futuro.

En el registro de los impuestos diferidos, la dificultad que se origina en la contabilización del impuesto a las ganancias es cómo tratar los efectos actuales y futuros de la recuperación o liquidación del importe en libros de los activos o pasivos que se han reconocido en el estado de situación financiera de una compañía.

El impuesto corriente correspondiente al periodo actual 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 periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. Los pasivos o activos corrientes de tipo tributario sea que procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar o recuperar de la autoridad fiscal en nuestro caso del Servicio de Rentas Internas, siendo la tasa legal vigente del 22%.

El reconocimiento, contable de cualquier activo o pasivo, está basado en la posibilidad de que la compañía recuperará el activo o tiene la obligación legal de liquidar el pasivo. Siendo que la exigencia de la normativa contable que los registros reflejen los hechos económicos reales, esta norma de impuestos requiere que se realicen todos los ajustes que sean necesarios tendiente a una presentación razonable de los valores que sean probables de recuperación o pago en el futuro.

Considerando que la autoridad tributaria ecuatoriana no aplica descuentos en el pago del impuesto a la renta y que la normativa contable lo prohíbe los impuestos diferidos no deben ser descontados, si fuera el caso que alguna compañía vendiera su crédito tributario por impuesto a la salida de divisas, o recuperara su crédito por retenciones y luego lo vendiera, debe registrarlo en ese momento la ganancia o pérdida que puedan generar estas transacciones.

Por requerimiento general contable los saldos de impuestos diferidos deben ser evaluados al final de cada período cortado al 31 de diciembre o en caso de la presentación de estados financieros intermedios deben ser evaluados al corte del período que se informe. La empresa debe ajustar los saldos activos y pasivos por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro, que permita cumplir los supuestos inicialmente considerados para la determinación y contabilización de los impuestos diferidos. Estos cambios deberán ser objeto de reversión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.

En el caso ecuatoriano el registro de los activos por impuestos diferidos está condicionada por otras situaciones particulares como la caducidad según lo establece el artículo 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el tema relativo al crédito tributario por retenciones en la fuente que le han sido efectuado al contribuyente establece: (...)” *utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración*” (...), en caso del crédito tributario por impuesto a la salida de divisas el Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas, el artículo innumerado establece: “*Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones:*

1. *Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD;*
2. *Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o,*

3. *Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria*”, y el impuesto mínimo que se puede convertir en impuesto definitivo, en determinadas circunstancias legales. Luego de conocidos las disposiciones, los impuestos diferidos se limitan a las siguientes situaciones o hechos económicos:

- Por el valor neto realizable de inventarios,
- Pérdidas esperadas en contratos de construcción,
- Costos estimados por desmantelamiento,
- Deterioro de propiedades, planta y equipo,
- Provisiones realizadas por conceptos diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales,
- Mediciones de activos no corrientes mantenidos para la venta,
- Ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos,
- Amortización de pérdidas de ejercicios anteriores,

Como se aprecia las disposiciones contables y legales expuestas hacen muy particular la aplicación de los impuestos diferidos en Ecuador y en cada una de las empresas, por ello el profesional contable debe realizar una evaluación minuciosa, para un adecuado registro y presentación de los impuestos diferidos.

Esta Norma exige que las compañías contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de forma simultánea los efectos tributarios, cuando contabilizan las transacciones o sucesos económicos que dan lugar a impuestos diferidos, 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.

Concluido el análisis de la normativa contable que define los procedimientos, la oportunidad y las consideraciones especiales que se deben considerar para el reconocimiento de activos y pasivos diferidos se concluye esta sección de introducción con la cita textual y análisis de las reformas tributarias que viabilizan legalmente la aplicación de los impuestos diferidos en el Ecuador, con el análisis de las limitaciones para el reconocimiento en los estados financieros ecuatorianos.

### 1.3 Disposición tributaria para el registro de impuestos diferidos.

A continuación, se transcriben las disposiciones tributarias contenidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento a esta Ley, en la cual se detallan los hechos económicos, que dan origen a impuestos diferidos y están permitidos sus registros, para temas de determinación del impuesto a la renta.

El 29 de diciembre del 2014 se publica la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, consecuentemente entra en vigencia desde el 1 de enero del 2015. La ley “ídem” incluye un artículo innumerado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno con el siguiente contenido:

*“Art. (...). - Impuestos diferidos. - Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento. En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras”<sup>3</sup>.*

En concordancia con la reforma a la Ley de Régimen Tributario, el Reglamento a la Ley, incluye el artículo innumerado con el siguiente contenido:

*“Art.- Impuestos diferidos. - Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones<sup>4</sup>:*

- 1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.*
- 2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.*

---

<sup>3</sup> Artículo innumerado Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

<sup>4</sup> Artículo innumerado Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

3. *La depreciación corresponde al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, los cuales podrán ser utilizados en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.*
4. *El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.*
5. *Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.*
6. *Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, no serán sujetos de impuesto a la renta en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.*
7. *Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.*

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

*En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil.*

*Para efectos de la aplicación de lo establecido en el presente numeral, el Servicio de Rentas Internas podrá emitir la correspondiente resolución.*

- 1. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento.*
- 2. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y este Reglamento.”*

Para una mejor comprensión de los hechos económicos incluidos en la reforma legal se ejemplifica tres registros contables de los efectos tributarios de impuestos diferidos y su presentación el formulario 101 “Declaración del impuesto a la renta y presentación de estados financieros formulario único de sociedades y establecimientos permanentes” en la sección diferencias temporales:

**Ejemplo No1.** de la valoración del inventario al valor neto de realización, el impacto tributario y registro del mismo, considerando la siguiente información:

La compañía “Análisis” presenta un inventario valorado en USD 10.000, al finalizar el ejercicio económico el departamento financiero realiza un análisis de la valoración del inventario y llega a la conclusión que para vender el producto necesita un realizar un gasto adicional del 10% por costos adicionales estimados para vender el inventario, que tiene un precio de venta de USD 11.000.

Tabla 1 Ejemplo de registro de valor neto de realización

NIC 2 Inventarios	
Ajuste por valor neto de realización	
Saldo contable Inventarios	10.000,00
Precio de venta	12.000,00
Valor neto de realización calculado	9.600,00
Ajuste por deterioro (VNR)	400,00
Impuesto diferido	88,00

Registros contables		
Descripción	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro de inventario	400,00	
Activo por impuesto diferidos	88,00	
Deterioro acumulado de Inventarios VNR		400,00
Impuesto diferido por pagar (ingresos)		88,00
<i>Ajuste del valor neto de realización y el impuesto diferido</i>		

**Elaborado: El autor**

**Ejemplo No 2.** Pérdidas esperadas en base a estimaciones contables de registros de construcción para ello se considerará, lo establecido en la NIC 11 Contratos de construcción Reconocimiento de las pérdidas esperadas: *“Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos de actividades ordinarias totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como un gasto.”*<sup>5</sup>

A continuación, se expone un ejemplo de la generación y reconocimiento del impuesto diferidos por pérdidas no esperadas (onerosas) en contratos de construcción, considerando la siguiente información:

La compañía “Análisis” ejecuta un contrato de construcción y está cerrando el ejercicio financiero al 31 de diciembre, al respecto el departamento técnico estima que la compañía debe ejecutar gastos adicionales no previstos en el contrato, lo que le generan un pérdida económica de USD 20.000, asumiendo que la compañía ha reconocido sus ingresos por el método del devengado, registrado el valor total de las planillas aprobadas y facturadas como ingresos y los gastos por el método del devengado, debiendo contabilizar la estimación de gastos necesarios para cumplir con el contrato.

Tabla 2 Ejemplo de registro de contratos onerosos

NIC 11 Contratos de construcción	
Ajuste por pérdidas esperadas por contratos de construcción	
Ingresos devengados	100.000,00
Costos devengados	(90.000,00)
Costos estimados (onerosos)	<u>(30.000,00)</u>
Perdidas esperadas	(20.000,00)

<sup>5</sup> NIC 11 Contratos de construcción versión 2001, IASB, página 36

Registros contables		
Descripción	Debe	Haber
Gastos por contratos onerosos	20.000,00	
Activo por impuesto diferidos	4.400,00	
Provisiones por contratos onerosos		20.000,00
Impuesto diferido por pagar (ingresos)		4.400,00
<i>Ajuste del valor neto de realización y el impuesto diferido</i>		

**Elaborado: El autor**

**Ejemplo No 3.** Ganancias en activos biológicos por medición a valor razonable menos costos de venta, Al cierre del ejercicio fiscal la compañía “Análisis” presenta un registro inicial del activo biológico por USD 15.000, el departamento financiero en base a los informes técnicos, estima el valor razonable de los activos biológicos en USD 80.000, los costos acumulados del periodo alcanzan el valor de USD 40.000, con esta información el departamento financiero determina la ganancia por medición a valor razonable del costo de ventas en US 65.000, consecuentemente como los ingresos son estimados se procede a determinar el impuesto a la renta diferido de USD 14.300

Tabla 3 Registro de ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta

NIC 41 Agricultura	
Ajuste por pérdidas esperadas por contratos de construcción	
Costos de producción	40.000,00
Costo inicial del activo biológico	15.000,00
Medición a valor razonable	80.000,00
Ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta (80.000-15000)	65.000,00
Utilidad en medición de activo biológico (65.000-40000)	25.000,00

Registros contables		
Descripción	Debe	Haber
Activos biológicos	65.000,00	
Activo por impuesto diferidos	14.300,00	
Ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta		65.000,00
Impuesto diferido por pagar (ingresos)		14.300,00
<i>Ajuste del valor razonable menos costos de ventas y el impuesto diferido</i>		

Activos biológicos	40.000,00	
Impuesto diferido por pagar (ingresos)	8.800,00	
Ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta		40.000,00
Activo por impuesto diferidos		8.800,00
<i>Ajuste reconocimiento del costo en el estado de resultados y el impuesto diferido</i>		

**Elaborado: El autor**

Como se aprecia en los ejemplos se reconoce la obligación corriente de pago del impuesto a la renta, considerando que tributariamente estos gastos no son deducibles hasta que se cumplan todas las exigencias tributarias, simultáneamente se reconoce como crédito tributario para compensar en períodos futuros, cuando se cumplan las exigencias tributarias. En caso del ejemplo de estimación de ingresos de activos biológicos el ingreso se considera no gravable de renta hasta que se concrete la transferencia.

Para ejemplificar el llenado del formulario 101 “Declaración del impuesto a la renta y presentación de estados financieros formulario único de sociedades y establecimientos permanentes” en la sección “Generación/reversión de diferencias temporarias (impuestos diferidos)”, se presentan con los datos de los ejemplos No. 1, No. 2 y No. 3 indicados en páginas anteriores.

Tabla 4 Presentación diferencias temporarias formulario 101

Generación / reversión de diferencias temporarias (impuestos diferidos)			
		Generación	
Por valor neto realizable de inventarios		814	+ 400,00
Por pérdidas esperadas en contratos de construcción		816	+ 20.000,00
Por costos estimados de desmantelamiento		818	+
Por deterioros del valor de propiedades, planta y equipo		820	+
Por provisiones (diferentes de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y jubilación patronal)		822	+
Por mediciones de activos no corrientes mantenidos para la venta		824	+
Por mediciones de activos biológicos al valor razonable menos costos de venta	Ingresos	826	- 40.000,00
	Perdidas, costos y gastos	828	+ 65.000,00
Amortización pérdidas tributarias de años anteriores			
Por otras diferencias temporarias		832	+ / -

Elaborado: El autor, en base a la estructura del formulario 101, sección Generación/reversión de diferencias temporarias (impuestos diferidos)

La última disposición legal emitida el 4 de diciembre de 2015, por el Servicio de Rentas Internas es la resolución No. NAC-DGECCGC15-00000012, en la que establece criterios y condiciones adicionales para el registro y compensación de los impuestos diferidos, dicho texto, se transcribe a continuación.

1. *“Con relación a la deducibilidad de los costos o gastos:*

- a) *Los costos o gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con el impuesto a la renta y no exentos, deberán ser considerados por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.*
- b) *La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al impuesto a la renta se rige por las disposiciones de la normativa tributaria vigente, sin encontrarse prevista la aplicación de una figura de reverso de gastos no deducibles, para dichos efectos.*

*Aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles, para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros.*

2. *Con relación al reconocimiento tributario de impuestos diferidos*

- a. *Los estados financieros sirven de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros y a la Superintendencia de Bancos, según el caso.*
- b. *Los principios para la presentación, reconocimiento, medición e información a revelar, en relación a los impuestos diferidos, se encuentran establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad No .12- Impuesto a las ganancias (NIC 12) y en la Sección 29 de la NIIF para las PYMES.*
- c. *Se reconocerán los efectos de la aplicación de los impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones establecidos en la normativa tributaria pertinente, provenientes de sucesos económicos, transacciones o registros contables que se produzcan a partir del 1 de enero del 2015; a excepción de los efectos provenientes de las pérdidas y los créditos*

*tributarios conforme la normativa tributaria vigente, según corresponda a cada caso.*

*Los pasivos por impuestos diferidos que hayan sido contabilizados por los sujetos pasivos, en cumplimiento del marco normativo tributario y en atención a la aplicación de la técnica contable, se mantendrán vigentes para su respectiva liquidación.*

*Para fines tributarios, en caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.*

- d. En la estimación de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, el sujeto pasivo utilizará la tarifa del impuesto a la renta pertinente conforme la normativa tributaria y de acuerdo a lo establecido en la técnica contable.*
- e. Los activos y pasivos por impuestos diferidos, reconocidos de conformidad con la normativa tributaria, contarán con sus respectivos soportes.*
- f. Para que los activos y pasivos por impuestos diferidos puedan ser recuperados o pagados posteriormente a través de la conciliación tributaria, deberán ser reconocidos contablemente en el Estado de Situación Financiera, en una cuantía correcta y en el momento adecuado, respetando la norma tributaria vigente y las normas contables citadas en la presente circular, según sea el caso.”*

Como se aprecia, las disposiciones tributarias aclaran que no permite el reverso de gastos, lo cual desde el punto de vista contable también está prohibido, criterio contable y tributario que coinciden en aplicación del método contable del devengado. En la segunda parte la disposición legal define claramente que los registros contables deben apegarse a lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, consecuentemente deben estar debidamente sustentados y presentados en el estado de situación financiera, que sirve de base para la determinación de diferencias temporarias, aclara que los únicos impuestos diferidos aceptados por el Servicio de Rentas Internas serán los originados y registrados a partir del 1 de enero del 2015, con excepción de las pérdidas de años anteriores y los créditos tributario acumulados, que por su naturaleza, se generan necesariamente en períodos anteriores.

Finalmente, el Servicio de Rentas Internas deja en claro que en caso de divergencias entre las normas contables y las tributarias prevalecerán las disposiciones tributarias, por lo que en temas como provisiones para jubilación patronal de empleados que no cumplen diez años de antigüedad, provisión para cuenta incobrables que exceden los límites tributarios y

provisiones para desahucio anteriores al año 2010, no hay derecho legal de reconocer los activos por impuestos diferidos que estos pudieran dar a lugar, siendo que deben ser registrados como gasto en el período que corresponda y presentados en el formulario 101 “Declaración del impuesto a la renta y presentación de estados financieros formulario único de sociedades y establecimientos permanentes” como gastos no deducibles - diferencias permanentes.

Con la revisión legal efectuada para el tratamiento tributario de los impuestos diferidos, y analizados los registros contables y los efectos tributarios de impuestos diferidos, se concluye este capítulo, seguidamente se inicia el capítulo II de materiales y métodos en el que se llevará a la práctica los impuestos diferidos considerando la información financiera de las empresas tomadas como muestras.

## 2 MATERIALES Y MÉTODOS

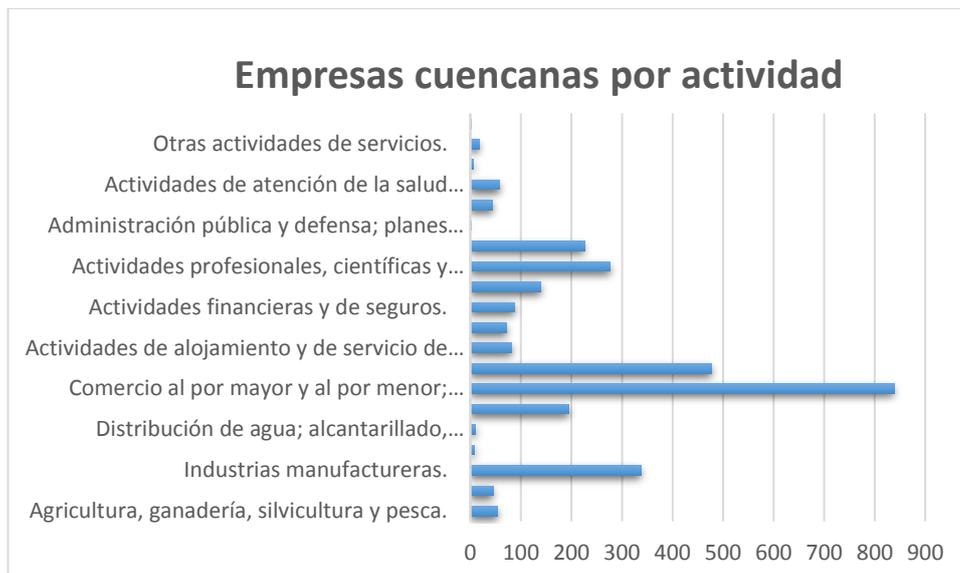
Continuando con el análisis de los impuestos diferidos, en este capítulo se realiza la aplicación práctica, para ello se toma la información presentada en los estados financieros reportados por las entidades controladas por la Superintendencia de Compañías, correspondiente al período 2014 y publicada por este organismo de control en su página WEB, la consulta y obtención de información fue realizada el 11 de mayo del 2015, identificando en Cuenca 2.978 empresas activas, en los siguientes grupos de actividades como sigue:

*Tabla 5 Grupos de empresas de Cuenca por actividad.*

<b>Actividad</b>	<b>Total</b>
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	54
Explotación de minas y canteras.	45
Industrias manufactureras.	337
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.	8
Distribución de agua; alcantarillado, gestión de desechos y saneamiento.	10
Construcción.	195
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores	839
Transporte y almacenamiento.	478
Actividades de alojamiento y de servicio de comidas.	82
Información y comunicación.	72
Actividades financieras y de seguros.	88
Actividades inmobiliarias.	139
Actividades profesionales, científicas y técnicas.	277
Actividades de servicios administrativos y de apoyo.	226
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación.	1
Enseñanza.	44
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.	58
Artes, entretenimiento y recreación.	6
Otras actividades de servicios.	18
Actividades de los hogares como empleadores.	1
<b>Total</b>	<b>2.978</b>

*Fuente: Elaboración del autor, con información publicada en la página Web de la Superintendencia de Compañías.*

Grafico 1 Empresas cuencanas por actividad



Fuente: Elaboración del autor

De los segmentos identificados el análisis se efectúa al grupo de empresas que presentan como actividad “industrias manufactureras” identificando en este segmento 337 empresas societariamente organizadas como sigue.

### 2.1 Organización societaria de las empresas analizadas

De conformidad con lo establecido en la Ley de Compañías, las empresas incluidas en el segmento de análisis están constituidas como: Sociedades Anónimas, Compañías Limitadas, Económica Mixta y como Sucursal Extranjera.

Tabla 6 Industrias por tipo de sociedad

Industrias manufactureras por tipo de sociedad	Cantidad
Sociedad Anónima - S.A.	104
Economía Mixta - CEM.	1
Responsabilidad Limitada - Cía. Ltda.	231
Sucursal Extranjera – SE.	1
<b>Total</b>	<b>337</b>

Fuente: Elaboración del autor, con información publicada en la página Web de la Superintendencia de Compañías.

Gráfico 2 Empresas industriales por tipo de sociedad



Fuente: Elaboración del autor

Como se aprecia en el cuadro y gráfico No 2 el segmento de empresas cuencanas analizado mayoritariamente están constituidas como sociedad anónima – S.A.

## 2.2. Determinación de la muestra.

De la población definida, se tomó para el análisis el segmento industrias manufactureras, identificando un total de 337 empresas en la ciudad de Cuenca, a su vez de estas se tomó una muestra.

Considerando que la población es finita (conocida) y deseamos determinar el número de empresas a estudiar se aplicó la siguiente fórmula para la selección de la muestra:

$$n = \frac{N * Z_{\alpha}^2 * p * q}{d^2 * (N - 1) + Z_{\alpha}^2 * p * q}$$

6

En donde:

n = Número de elementos de la muestra

N = Población

Z = Es el valor normal estándar correspondiente al nivel de confianza deseado

p = Proporción esperada

q = 1-p

<sup>6</sup> Fuente: Mason/ Lind /Marchal, Estadística para administración y economía.

d = Precisión (error tolerable)

Aplicando la formula anterior para el caso de estudio se definió el tamaño de muestra con la siguiente información

337	Población
95%	Nivel de confianza
1,96	Desviación estándar
7%	Error tolerable
0,5	P
0,5	Q

La aplicación de la formula a los datos establecidos, determina un tamaño de muestra de 40 empresas a analizar, las muestras fueron seleccionadas considerando las empresas más grandes de la población basados en el total de activos reportados al 31 de diciembre de 2014.

De la muestra seleccionada se realizó el análisis para identificar si se aplicó o no los impuestos diferidos, para resolver esta interrogante se efectuó el siguiente análisis.

Se inició con la elaboración de una encuesta que tenía como objetivo principal identificar los motivos por los cuales los profesionales responsables de la presentación de los estados financieros, no han registrado y no presentaron impuestos diferidos en sus estados financieros del período 2014.

Para la aplicación de la encuesta se utilizó los Formularios de Google, los cuales fueron remitidos a los correos electrónicos de cada uno de los contadores registrados en la Superintendencia de Compañías, como responsables de la información financiera.

El cuestionario fue estructurado para recopilar información general de cada una de las compañías seleccionadas, las preguntas están formuladas tendientes a conocer la versión de NIIF que aplico la empresa, el año en el que realizo la transición a NIIF, si la empresa reconoció activos o pasivos por impuestos diferidos en los estados financieros del período 2014 y las cuentas o conceptos sobre los cuales se reconocieron los impuestos diferidos.

En el siguiente capítulo, se presenta los resultados obtenidos en el proceso de levantamiento de la información realizada a través de los cuestionarios electrónicos y del análisis efectuado a la información financiera obtenida de la página WEB de la Superintendencia de compañías, siendo los resultados como sigue:

### 3. RESULTADOS

Los resultados en la tabulación de datos obtenidos a través de las encuestas se analizan a continuación, detallando las preguntas efectuados y analizando los resultados obtenidos.

#### 3.1. Motivos que limitan el reconocimiento de impuestos diferidos.

Las respuestas obtenidas de las encuestas realizadas a los contadores (as) de las empresas seleccionadas se determina que las principales causas para que las compañías no reconozcan los impuestos diferidos en los estados financieros del período 2014 están: la falta de una disposición tributaria clara respecto en la presentación de los estados financieros del período 2014 con la aceptación o no de los impuestos diferidos, la falta del conocimiento de la normativa contable que se emplea para el registro de los impuestos diferidos, como tercera causa está que los sistemas informáticos no están diseñados para facilitar el registro y control de los impuestos diferidos lo que llevaría a un control extracontable y un esfuerzo desmedido en algunas situaciones para poder controlar los saldos de créditos y obligaciones tributarias futuras, como cuarta respuesta está que los impuestos diferidos no son significativos para la empresa y finalmente como última respuesta esta que la administración de la empresa considera que no se debe registrar.

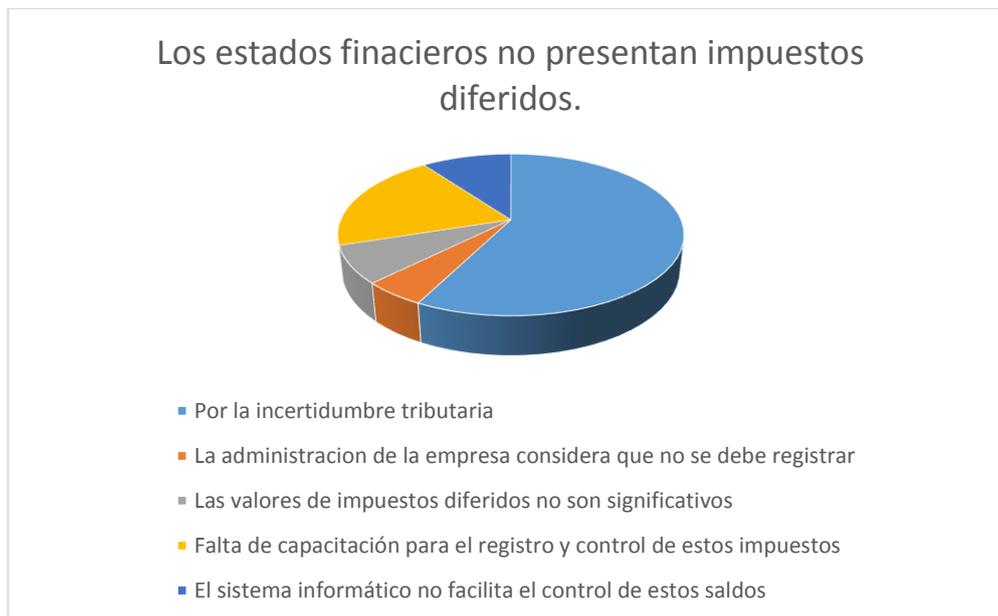
En el siguiente cuadro se presenta el resultado de la tabulación a las respuestas obtenidas a la pregunta ¿por qué las empresas no presentaron impuestos diferidos en sus estados financieros del período 2014?

*Tabla 7 Por que las empresas no presentaron impuestos diferidos en los estados financieros 2014*

<b>¿Por qué no registra impuestos diferidos?</b>	<b>Respuestas</b>
Por la incertidumbre tributaria	23
La administración de la empresa considera que no se debe registrar	2
Los valores de impuestos diferidos no son significativos	3
Falta de capacitación para el registro y control de estos impuestos	8
El sistema informático no facilita el control de estos saldos	4
<b>Total</b>	<b>40</b>

Como se aprecia en el cuadro, la principal limitante para el registro contable de impuestos diferidos es la incertidumbre tributaria, lo que ha llevado a algunas empresas que inicialmente reconocieron impuestos diferidos en sus estados financieros terminen por reversar esos registros contables para la presentación de los estados financieros del período 2014.

*Grafico 3 Causas por la que no se reconocen impuestos diferidos en el período 2014*



*Fuente: Elaboración del autor*

Como se presenta en el gráfico No 3, el 57% de las empresas analizadas concuerda que no presentaron impuestos diferidos, por la incertidumbre tributaria.

### **3.2. Principales hechos económicos que originan el registro de impuestos diferidos.**

En base a la información de los estados financieros período 2014, publicada por la Superintendencia de Compañías, de la muestra tomada de 40 empresas analizadas se concluye que los principales hechos económicos que las empresas presentan a esa fecha, que de acuerdo con la normativa contable dan lugar al registro de impuestos diferidos están las siguientes transacciones:

- Provisiones para jubilación patronal
- Provisiones para desahucio
- Otras provisiones
- Provisiones por valor neto de realización de inventarios
- Provisiones para cuentas incobrables
- Deterioro del valor de los activos
- Depreciación del revalúo de propiedades planta y equipo
- Depreciación acelerada de propiedades planta y equipo
- Otras amortizaciones

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto a las ganancias presenta otros hechos económicos que dan lugar al registro de impuestos diferidos, sin embargo, en las empresas analizadas no existen este tipo de registros,

Entre los hechos económicos más probables que presenta la NIC 12 y que en las empresas analizadas no lo presentan, están:

- Pérdidas por contratos de construcción onerosos
- Depreciación de valor activado por desmantelamiento de activos.
- Ingresos y costos derivados del reconocimiento y medición de activos biológicos

De acuerdo con la disposición tributaria ecuatoriana el reconocimiento de impuestos diferidos se limita a las diferencias temporarias originadas en:

- Pérdidas por deterioro del inventario para alcanzar el valor neto de realización,
- Pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo,
- Depreciación del valor activado por desmantelamiento,
- Deterioro de propiedades, planta y equipo,
- Provisiones realizadas por conceptos diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales,
- Ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta,
- Ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados,
- Pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento,
- Créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y el Reglamento.

Como se aprecia la disposición legal no permite el reconocimiento de impuestos diferidos por provisiones en exceso para cuentas incobrables, tampoco permite el reconocimiento de activos por impuestos diferidos por provisiones de Jubilación patronal y desahucio que no cumplan las exigencias tributarias emitidas al respecto, considerando estas diferencias como permanentes y tributariamente como gastos no deducibles.

Para llegar a determinar los valores no registrados como impuestos diferidos y el impacto tributario económico que significa para las empresas se procede a identificar las diferencias

temporales y temporarias en base a la información de las empresas seleccionadas en la muestra, como se presenta a continuación:

### 3.3. Cuantificación de los derechos y obligaciones no registradas en los estados financieros

### 3.4. Activos por impuestos diferidos no reconocidos

En los estados financieros del año 2014 reportado a la Superintendencia de Compañías se identifica la siguiente información que da origen a diferencias temporales (Estado de Resultados Integrales) y diferencias temporarias (Estados de Situación Financiera), considerando solo, los hechos económicos que contemplan las disposiciones legales que dan lugar al reconocimiento de activos por impuestos diferidos, como se presenta a continuación:

*Tabla 8 Cuentas contables que dan lugar a diferencias temporales y temporarias que generan activos por impuestos diferidos*

<b>Cuentas contables</b>	<b>Temporales</b>	<b>Temporarias</b>
Depreciación de propiedades de inversión	9.204,00	
Depreciación de propiedades, planta y equipo (excluye activos biológicos y propiedades de inversión)	338.152,09	
Gastos por valor neto de realización y otras perdidas en inventario	3.964,26	
Provisión por valor neto de realización y otras perdidas en inventario		1.452.042,79
Amortización pérdidas tributarias de años anteriores		1.386.816,37
<b>Total</b>	<b>351.320,35</b>	<b>2.838.859,16</b>
<b>Impuestos diferidos (activos)</b>	<b>77.290,48</b>	<b>624.549,02</b>

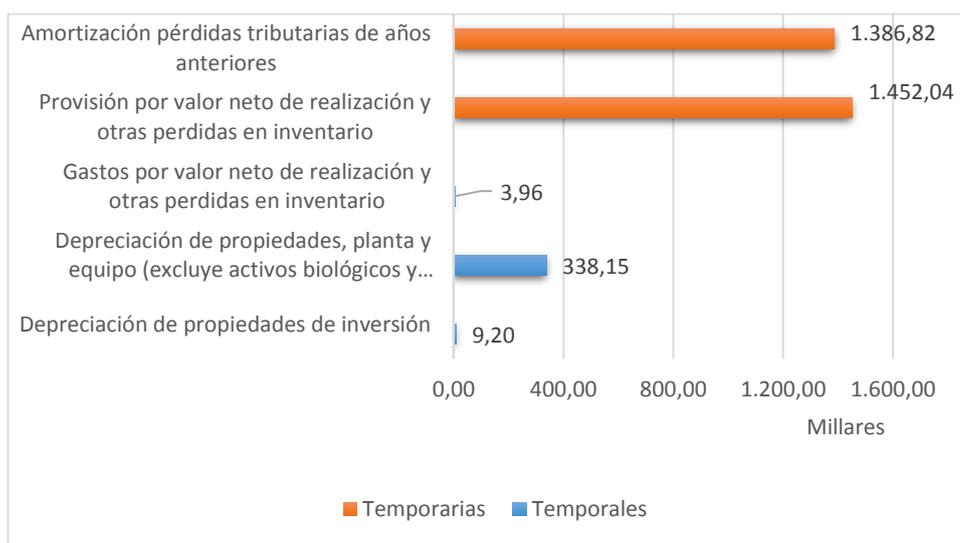
*Fuente: Elaboración del autor*

Como se aprecia las diferencias temporales están determinadas en base a las diferencias presentadas en la información reportada en el estado de situación financiera y la base fiscal de esta información según lo establece la disposición tributaria.

La estimación del impacto tributario de impuesto a la renta que las empresas tuvieron en el año 2014 están estimados con la tarifa del 22% vigente en ese período y no considera situaciones particulares de cada empresa, en la cual tal vez no da lugar a reconocer activos diferidos, como por ejemplo las empresas que pagan su impuesto a la renta en base al anticipo mínimo (por tener una utilidad operativa muy pequeña o en algunos casos presentan pérdidas), caducidad del tiempo para amortizar pérdidas de años anteriores, que de acuerdo a la disposición legal establece “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”

**Grafico 4 Diferencias temporales y temporarias**



*Fuente: Elaboración del autor*

Como lo establece la norma contable, las diferencias temporarias en algunas circunstancias se convierten en diferencias temporales en los siguientes períodos cuando convierten en ingresos o gastos, excepto en las diferencias temporal de amortización de pérdidas que se constituyen en crédito tributario sin ser previamente diferencia temporaria.

**Tabla 9 Cuantificación del activo por impuesto diferidos**

Cuentas contables	Temporales	Temporarias
Depreciación de propiedades de inversión	2.024,88	
Depreciación de propiedades, planta y equipo (excluye activos biológicos y propiedades de inversión)	74.393,46	
Gastos por valor neto de realización y otras perdidas en inventario	872,14	
Provisión por valor neto de realización y otras perdidas en inventario		319.449,41
Amortización pérdidas tributarias de años anteriores		305.099,60

*Fuente: Elaboración del autor*

Analizando los resultados presentados en las tablas No 8 y No 9, observamos que las empresas evaluadas en el año 2014 presentan en su activo provisiones por valor neto de realización (disminución del costo del inventario) por USD 1.452.042,79 valor que estimado el impacto tributario a la tasa del 22% implicó un pago de impuesto a la renta por gasto no deducibles de USD 319.449,41. En el segundo grupo de transacciones más significativas están pérdidas de años anteriores por USD 1.386.816,37 lo implica que las compañías deben reconocer un activo por impuesto diferidos de USD 305.099,60. En el tercer lugar de importancia de estimaciones contables no deducibles de impuesto a la renta están las depreciaciones aceleradas de propiedad planta y equipo por un valor de USD 338.152,09, lo que generó un impacto tributario no deducible del impuesto a la renta, originándose un pago de USD 74.393,46, en esta diferencia es importante indicar que la legislación tributaria contempla la situación que se puede acelerar la depreciación de determinados bienes, en ese caso si la empresa cuenta con esa autorización no tendría diferencias temporarias, ni temporales. Se aprecia como cuarto lugar de importancia las depreciaciones aceleradas de propiedades de inversión por el valor de USD 9.204,00, aplicada la tarifa de impuesto a la renta, significo a las empresas un pago de USD 2.024,82, y en el último concepto de estimaciones contables están las de gasto por provisiones de valor neto de realización del inventario por USD 3.964,26 lo que da un valor de activos diferidos de USD 872,14.

Como se había indicado anteriormente las diferencias temporarias, se convierten en diferencias temporales en el caso de las provisiones por valor neto de realización se convertirán en gastos deducibles y consecuentemente se podrá compensar el activo por impuesto diferido, cuando se venda el inventario o se de baja aplicando los procedimientos tributarios que establecen: *“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.”*

A continuación, se propone un registro contable para los activos por impuestos diferidos determinados en la tabla No 9. Considerando el valor determinado como si se tratara de una sola empresa y considerando que la NIC 12 establece que solo se contabilizan las diferencias temporarias.

Registros contables		
Descripción	Debe	Haber
Activo por impuestos diferidos	319.449,41	
Impuestos diferidos por pagar (ingresos)		319.449,41
<i>Registro de impuestos diferidos por determinación del valor neto de realización VNR</i>		
Activo por impuestos diferidos	305.099,60	
Pérdida del ejercicio		305.099,60
<i>Registro del impuesto diferido por amortización de pérdidas</i>		

### 3.5 Pasivos por impuestos diferidos, no reconocidas

Las 40 empresas analizadas no han registrado los pasivos por impuestos diferidos es decir obligaciones futuras que tendrán las compañías cuando sus activos se conviertan en gastos, si bien estas obligaciones no están registradas en los estados financieros, el Servicio de Rentas Internas ha emitido disposiciones legales adicionales a las incluidas en la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento, mediante las cuales ha exigido y controlado que los registros contables que originan gastos no deducibles, principalmente por depreciación de activos revaluados, sean conciliados y consecuentemente tributen aunque las compañías no hayan registrado en sus estados financieros los pasivos por impuestos diferidos correspondientes.

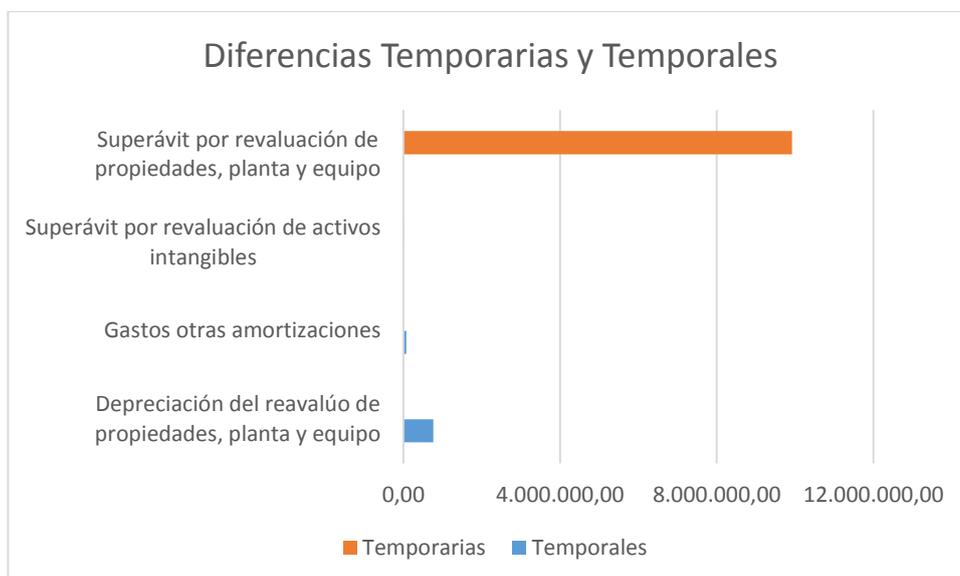
Los principales hechos económicos que presentan las compañías analizadas y dan lugar a pasivos diferidos están el revalúo de propiedad planta y equipo y los revalúo de propiedades de inversión, cómo se presenta en el siguiente cuadro y gráfico.

*Tabla 10 Saldos contables que dan lugar a pasivos por impuestos diferidos*

Cuentas contables	Temporales	Temporarias
Depreciación del revalúo de propiedades, planta y equipo	764.441,56	
Superávit por revaluación de propiedades, planta y equipo		9.925.749,00
Total	764.441,56	9.925.749,00
Impuestos diferidos (pasivos)	168.177,14	2.183.664,78

*Fuente: Elaboración del autor*

*Grafico 6 Diferencias temporarias y temporales que dan lugar al reconocimiento de pasivos diferidos.*



*Fuente: Elaboración del autor*

*Tabla 11 Impacto tributario por pasivos de impuestos diferidos*

Cuentas contables	Temporales	Temporarias
Depreciación del reavalúo de propiedades, planta y equipo	168.177,14	
Superávit por revaluación de propiedades, planta y equipo		2.183.664,78

*Fuente: Elaboración del autor*

Como se aprecia en la tabla No 7, las principales transacciones que generan el reconocimiento de pasivos diferidos están el costo revaluado de activos de propiedad planta y equipo, que conforme lo establece la disposición tributaria estos valores cuando se convierte en gastos se constituyen en no deducibles de impuesto a la renta, en el año 2014 las compañías analizadas presentaron en sus estados financieros la cuenta Superavit por revaluación de propiedad planta y equipo el valor de USD 9.925.749,00, valores contables que generan un pasivo por impuestos diferidos de USD 2.183.664,78, en el período analizado estas diferencias temporarias se convirtieron en temporales por Depreciación del reavaluo de propiedad planta y equipo en el año 2014, por USD 168.177,14.

Como se indicaba anteriormente la legislación tributaria establece que los valores revaluados que sean depreciados se constituyen en un gasto no deducible y no hay posibilidad alguna que se conviertan en deducibles por ello las empresas deben registrarlo como un pasivo

diferido que debe ser cancelado conforme se vaya devengando la depreciación de estos valores.

A continuación, se propone un registro contable para pasivos impuestos diferidos determinados en la tabla No 11. Considerando el valor determinado como si se tratara de una sola empresa y considerando que la NIC 12 establece que solo se contabilizan las diferencias temporarias.

Registros contables			
Descripción	Debe	Haber	
Superávit por revaluación de propiedades, planta y equipo	2.183.664,78		
Impuestos diferidos por pagar (ingresos)		2.183.664,78	
<i>Estimación del impuesto diferido en base al valor del activo revaluado</i>			

Es importante analizar y evaluar en cada caso particular lo cual no está considerado en este estudio, que pueden existir situaciones especiales de cada empresa que de un análisis previo resulte inviable e innecesario el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos por ejemplo por que la empresa no presenta resultados operativos que cubran el valor previamente establecido de anticipo de impuesto a la renta, probablemente no amerite contabilizar pasivos por impuestos diferidos ya que no existe una proyección que la compañía tenga que pagar más impuesto a la renta por sobre el anticipo mínimo que se convertirá al final del período en impuesto definitivo.

Concluyendo el análisis de los pasivos por impuestos diferidos es importante indicar que la NIC 12 recomienda el registro por las diferencias temporarias originadas en activos revaluados, pero en la práctica las empresas no lo están reconociendo porque en criterio de la administración de estas empresas lejos de generar una mejor presentación al presentar este tipo de pasivos los estados financieros se distorsionan y la información presentado puede llevar a errores en el análisis financiero que involucre esta cuenta, criterio con el que concuerdo y aparentemente la Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas también concuerdan que no es necesario el registro de este pasivo, según lo establecen en el Instructivo para la declaración del impuesto a la renta y presentación de información financiera y la emisión del formato del formulario 101 mediante resolución N° NAC-DGERCGC15-00003211, en cual no se menciona este tipo de registro dejando simplemente como un gasto no deducible.

#### 4. DISCUSIÓN

Esta investigación tuvo como propósito evaluar y determinar el impacto económico que han tenido las empresas cuencanas en el período 2014, por falta de registro de los impuestos diferidos en sus estados financieros.

Los hallazgos de proceso de investigación exponen que la falta de reconocimiento de activos por impuestos diferidos por gastos que por su naturaleza financiera fueron registrados en el período que se originaron o en el período en el que estos afectaron a los estados financieros de acuerdo con lo establecido en las disposiciones contables, generaron pérdidas económicas a las empresas que realizaron este tipo de estimaciones contables, por que la administración tributaria lo considera como no deducibles para la determinación del impuestos a la renta sin dejar ninguna posibilidad de recuperar estos impuestos en el futuro, esta presión tributaria ha llevado que los profesionales contables opten por no registrar activos por impuestos diferidos.

El hallazgo la evaluación del registro de pasivos por impuestos diferidos están que tampoco fueron reconocidas en la presentación de los estados financieros del período 2014, pero esto a su vez no afectó a la administración tributaria y no ha favorecido tampoco a las empresas, ya que existen varias disposiciones legales que regulan y controlan mediante procedimientos de conciliación tributaria; de esta forma el estado no ha dejado de percibir los impuestos que le corresponde, aunque la contabilidad de los contribuyentes no refleje estas obligaciones tributarias en el estado de situación financiera.

Considerando los cambios y avances en la legislación tributaria ecuatoriana, los registros de los impuestos diferidos se vuelven obligatorios para la presentación razonable de los estados financieros, en la aplicación práctica se evidencia que las empresas se vieron obligadas a pagar impuestos adicionales al registrar estimaciones contables y presentarlas como gastos no deducibles para la determinación del impuesto a renta durante el período analizado.

El impacto tributario principalmente por costos y gastos puede llegar a ser muy importante para las empresas, principalmente para aquellas que deben realizar estimaciones por pérdida de valor de inventarios.

## 6. CONCLUSIÓN

Si bien en el año 2014 y anteriores, la legislación tributaria estaba llena de contradicciones en el tema de impuestos diferidos al reconocer de manera general que la contabilidad se lleva de conformidad con la técnica contable que establezca el organismo de control en este caso la Superintendencia de Compañías y mediante resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas se indica que en los temas que existan divergencias entre la técnica contable y la disposición tributaria, prevalecían disposiciones tributarias, lo que volvió incierta la aplicación de impuestos diferidos en Ecuador y como se aprecia en el análisis significativo que las empresas analizadas no registraron activos por impuestos diferidos por el valor de USD 319.449,41, valores que de haber sido aceptados como impuestos diferidos en el año 2014, las empresas podían compensar a futuro cuando esas pérdidas estimadas se conviertan en hechos reales y de acuerdo a la disposición tributaria constituyen gastos deducibles para la determinación del impuesto a la renta. En el caso de los activos por impuestos diferidos no reconocidos por pérdidas de años anteriores sujetas de amortización tributaria por USD 301.99,60, en este caso la disposición legal permite amortizar la pérdida y aprovechar el beneficio tributario mediante la conciliación tributaria y sin la exigencia de un registro contable hasta el año 2014.

Como se aprecia en la determinación económica los valores son materialmente muy importantes, considerando principalmente que las empresas tuvieron que pagar estos valores al estado y no tienen posibilidad alguna de recuperar estos pagos de impuesto a la renta en un futuro y en el caso de las pérdidas acumuladas pudieron llevar a causales de disolución lo cual pudo haberse evitado con el registro de los activos por impuestos diferidos.

Considerando las últimas disposiciones legales contenidas en Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal que reconoce la aplicación de los impuestos diferidos es importante que los contadores, gerentes financieros, gerentes generales, tengan una concepción clara de la importancia de llevar un adecuado registro y control de los impuestos diferidos de tal forma que las empresas no generen pérdidas por falta de control o peor aún por falta de conocimiento.

Con las limitaciones establecidas en las disposiciones legales ecuatorianas y en aparte la convergencia tributaria con la normativa contable hace de la aplicación de impuestos diferidos mucho más sencilla en el caso ecuatoriano.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Congreso Nacional (17 noviembre de 2004) Ley Régimen Tributario Interno

Asamblea Nacional (8 de junio de 2010) Reglamento para aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Asamblea Nacional (29 de diciembre del 2014) Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Asamblea Nacional (31 diciembre de 2014) Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

<http://www.consultasifrs.com/>

<http://www.supercias.gob.ec/portal/>