

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES

LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR

DIPLOMADO EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Autor: Acaro Robles Irma Cecilia

TÍTULO DE LA MONOGRAFIA

Establecer la metodología para la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad “Impuestos sobre Ganancias” , en las empresas PYMES, en el cálculo de impuesto a la renta

Quito, Septiembre 2013

INTRODUCCIÓN

Con la influencia de la tecnología y la apertura de mercados globalizados era irreversible que en un mediano plazo se introdujeran en los países de todo el mundo normas de contabilidad que regulen la presentación de los informes financieros de los entes comerciales sean empresas grandes o PYMES; con el objetivo de lograr uniformidad en los principios contables.

Por ello se ha creado el IASB: International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad(Fundación) y el CINIIF: Comité de Interpretaciones de Normas internacionales de Información Financiera, los cuales son los organismos internacionales encargados de emitir, modificar o eliminar normas contables financieras de aplicación general para todos los países del mundo.

El presente trabajo está orientado a presentar la metodología de trabajo para el tratamiento de la norma para el impuesto a las ganancias debido a que los conceptos de aplicación de las NIIF'S casi nunca van a coincidir con los principios fiscales de cada país, por tanto nuestro país no es la excepción.

CAPÍTULO I.- DEFINICIÓN DEL TEMA Y ANTECEDENTES DE LA OBLIGATORIEDAD DE LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y NORMAS FINANCIERAS NIIF´S.

1.1 Tema Propuesto

Establecer la metodología para la aplicación de la Sección 29 de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES “Impuesto sobre las Ganancias”, en el cálculo de Impuesto a la Renta.

1.2 Planteamiento del problema

El presente trabajo está enfocado a interpretar y establecer la metodología y procesos para la aplicación de la Sección 29 de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES, que trata sobre el impuesto a las ganancias o en nuestro país denominado IMPUESTO A LA RENTA; el alcance de este estudio se ha establecido para las empresas que se dedican a actividades comerciales de compra y venta de bienes, actividad de comercio al por mayor y menor calificadas como PYMES “Pequeñas y medianas empresas”, según el criterio de la Superintendencia de Compañías.

El estudio se ha centrado en la Sección 29 de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES, debido a su conceptualización teórica y muy especializada de la norma en su marco teórico emitido por el IASB: International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad(Fundación) encargado de publicar las normas internacionales.

1.3 Justificación del tema

Según Resolución No. 08.G.DSC.10 del 20 de noviembre del 2008, de la Superintendencia de Compañías, publicada en el Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre de 2008, el Superintendente de Compañías estableció el cronograma de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la superintendencia de compañías; determinando en tres grupos.

Con Resolución No. SC-INPA-UA-10-005 del 5 de noviembre de 2010, publicada en el Registro Oficial No, 335 del 7 de diciembre de 2010 establece la obligatoriedad de la adopción de las Normas Internacionales para el Tercer Grupo de empresas calificadas como PYMES, las cuales durante el año 2011, año de transición de NEC a NIIF'S, deberán presentar en las fechas señaladas por el organismo de control el plan de implementación; así como los avances respectivos dentro del cual se enfoca a los impactos relevantes que tienen estas normas al adoptar las normas internacionales de información financiera.

Cabe mencionar que los grupos uno y dos entraron en esta obligación desde el 1 de enero del año 2010 y 2011 respectivamente.

Para efectos de este proceso de transición la Superintendencia de Compañías ha calificado como PYMES a las empresas que cumplan con los siguientes lineamientos:

1. Activos Inferiores a cuatro millones de dólares.
2. Registren un valor bruto en ventas inferior a cinco millones de dólares.

3. Tenga menos de doscientos trabajadores

Debido a que la mayor población de empresas reguladas por la Superintendencia de Compañías son PYMES, se hace necesario establecer procedimientos de ayuda práctica para la adopción de las normas internacionales de información financiera.

En esta misma resolución se establece el año de transición y año de implementación según el siguiente esquema:

CLASIFICACIÓN	PERIODO COMPARATIVO	AÑO DE TRANSICIÓN	AÑO DE IMPLEMENTACIÓN
* Entidades reguladas por la Ley de Mercado de Valores. * Empresas auditoras.	2008	2009	01-01-2010
* Activos superiores a 4'000.000. * Holding o tenedoras de acciones * De economía mixta.	2009	2010	01-01-2011

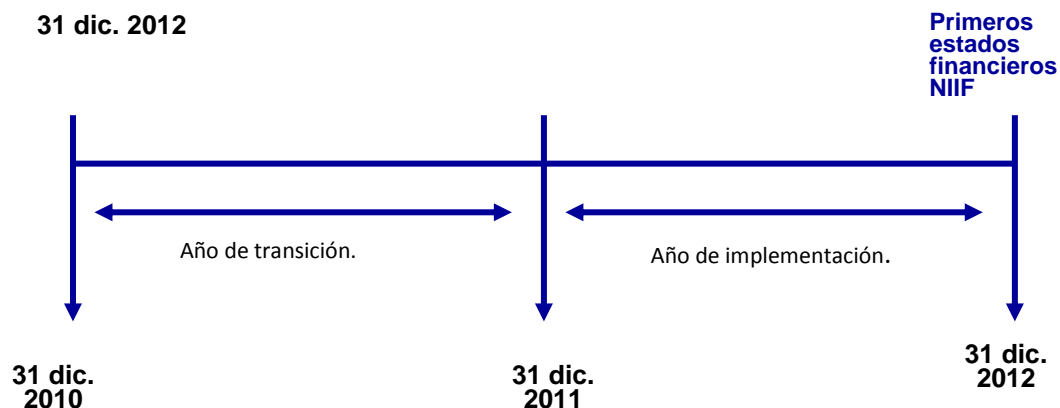
* Sucursales de compañías extranjeras.			
* No contempladas en los anteriores. * Activos inferiores a 4'000.000. *Ventas inferiores a 5'000.000. *Empleados en nómina inferior a 200.	2010	2011	01-01-2012

El siguiente gráfico muestra el curso lógico del proceso para la adopción de las normas internacionales de contabilidad y NIIF'S, para lo cual se ha establecido en primera instancia el año de transición en el cual de manera extracontable se realizarán los ajustes necesarios producto de aplicar los nuevos criterios de las norma a los estados financieros del años anterior a este año de transición que para las empresas del tercer grupo este año será el 2011.

El siguiente es el año de adopción en el cual se trabajará las transacciones al día bajo NIIF'S para ello es necesario que al igual que el año 2010 en este caso del tercer grupo convertir o re expresar los estados financieros del 2011 a NIIF'S y obtener saldos que para la apertura del año 2012 serán los saldos iniciales bajo la nueva normativa.

El 31 de diciembre del año 2012 serán los primeros estados financieros que se emitan bajo NIC y NIIF'S.

AÑO DE TRANSICIÓN Y DE IMPLEMENTACIÓN PARA PYMES



RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS.

Registro Oficial del 4 septiembre de 2006

[Resolución No. 08.G. DSC.010](#) – Noviembre 2008

[Resolución No.SC.Q.ICL.CPAIFRS.11.01](#) – Enero 2011.

1.4 Objetivos del Estudio

1.4.1 Objetivo General

- Establecer los procedimientos prácticos para la de la Sección 29 de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES dedicadas al comercio al por mayor y menor.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Determinar los principales impactos en la contabilidad actual bajo las Normas Ecuatorianas de Contabilidad luego de aplicar la Norma Internacional de Contabilidad
- Determinar la terminología y cuentas contables adecuadas para el manejo de la Sección 29 de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES en Ecuador.
- Interpretar y traducir los conceptos teóricos – técnicos de la Sección 29 de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES en Ecuador.

CAPITULO II.- GENERALIDADES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

2.1 Contenidos de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 12 y sección 29 de la NIIF'S para PYMES.

Las NIIF establecen los requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de información relacionados con hechos económicos que son importantes en los estados financieros de propósito general. Igualmente establece requisitos de hechos económicos en sectores económicos específicos. La base de las NIIF es el marco conceptual que se refiere a conceptos y criterios de la información presentada en los estados financieros.

Son aplicables a cualquier tipo de entidad con ánimo de lucro que estén organizadas como personas jurídicas o bajo cualquier otra forma. Pueden ser aplicadas por entidades sin ánimo de lucro y por empresas del sector público.

Dentro de este gran grupo de normas se ha clasificado en NIC - NIIF'S completas y NIIF para PYMES.

NIC – NIIF'S COMPLETAS:

Está conformado por 41 NIC'S y 9 NIIF'S emitidas.

CONTENIDOS DE LA NIIF PARA PYMES.

Secciones con conceptos simplificados tomados de las NIC'S / NIIF'S Completas.

- 1 *PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES*
- 2 *CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES*
- 3 *PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS*
- 4 *ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA*
- 5 *ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS*
- 6 *ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS
Y GANANCIAS ACUMULADAS*
- 7 *ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO*
- 8 *NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS*
- 9 *ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS*
- 10 *POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES*
- 11 *INSTRUMENTOS FINANCIEROS BÁSICOS*
- 12 *OTROS TEMAS RELACIONADOS CON LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS*
- 13 *INVENTARIOS*
- 14 *INVERSIONES EN ASOCIADAS*
- 15 *INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS*
- 16 *PROPIEDADES DE INVERSIÓN*
- 17 *PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO*
- 18 *ACTIVOS INTANGIBLES*
- 19 *COMBINACIONES DE NEGOCIO Y PLUSVALÍA*
- 20 *ARRENDAMIENTOS*
- 21 *PROVISIONES Y CONTINGENCIAS*

22	<i>PASIVOS Y PATRIMONIO</i>	
23	<i>INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS</i>	
24	<i>SUBVENCIONES DEL GOBIERNO</i>	
25	<i>COSTOS POR PRÉSTAMOS</i>	
26	<i>PAGOS BASADOS EN ACCIONES</i>	
27	<i>DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS</i>	
28	<i>BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS</i>	
29	<i>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i>	
30	<i>CONVERSIÓN DE LA MONEDA EXTRANJERA</i>	
31	<i>HIPERINFLACIÓN</i>	
32	<i>HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE</i>	<i>INFORMA</i>
33	<i>INFORMACIONES A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS</i>	
34	<i>ACTIVIDADES ESPECIALES</i>	
35	<i>TRANSICIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES</i>	

2.2 BENEFICIOS DE ADOPTAR LAS NIIF'S

- Estados financieros más reales y objetivos, sin la sobreestimación o subestimación de operaciones (activos, pasivos, ingresos y gastos)
- Utilizar un lenguaje común globalizado para la preparación de Estados Financieros.
- Mejores relaciones con Instituciones Financieras, clientes, proveedores, accionistas extranjeros.
- Comparación de la información financiera entre empresas de un mismo sector o grupo.

2.3 CONCEPTOS PRINCIPALES EN NIIF'S

2.3.1 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*.

- Son las cuentas o valores sobre los que los socios a accionistas tienen derecho a su disposición.

Estados Financieros NEC

**Primeros estados
financieros NIIF**

2.3.2 Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos económicos.

- Son las obligaciones económicas que la empresa tiene pendiente por cumplir o pagar.

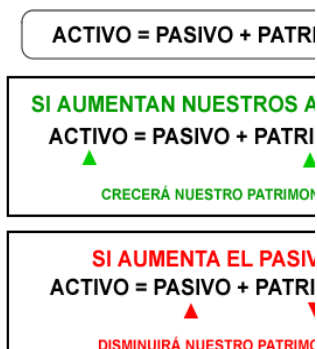


2.3.3 **Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.



2.3.4 **Ingresos** son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones.

2.3.5 **Gastos** son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos.



2.3.6 **La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros**

El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la entidad.

2.3.7 **Fiabilidad de la medición**

El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido. En otros casos debe estimarse.

2.4 BASES DE MEDICIÓN

2.4.1 **Costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición.

Valor de la compra se registra en libros de contabilidad y no se actualiza.

2.4.2 **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Valor de mercado, valor justo por el que puede intercambiarse un bien o servicio.

2.4.3 **Base contable de acumulación (o devengo)**

Una entidad elaborará sus estados financieros utilizando la **base contable de acumulación (o devengo)**. De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

DEVENGO.- *transacciones y hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente.*

2.4.4 Compensación

Una entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que se requiera o permita por esta NIIF.

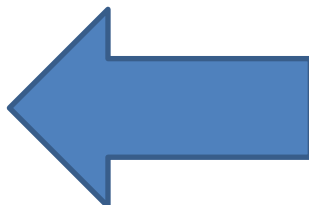
(a) La medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas—por ejemplo correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas por cobrar incobrables—no constituyen compensaciones.

(b) Si las actividades de operación normales de una entidad no incluyen la compra y venta de activos no corrientes—incluyendo inversiones y activos de operación—, la entidad presentará ganancias y pérdidas por la disposición de tales activos, deduciendo del importe recibido por la disposición el **importe en libros** del activo y los gastos de venta correspondientes.

2.5 SECCIÓN 10.- *POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES*

Son **políticas contables** los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

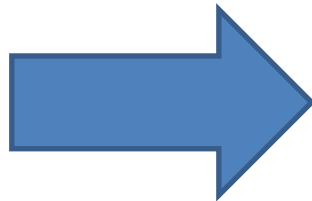
Los cambios de políticas contables se efectúan de manera retroactiva.



La aplicación retroactiva: consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

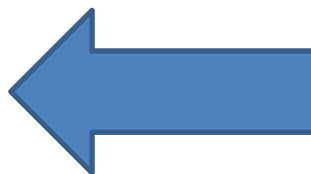
Estimaciones Contables: son cálculos aritméticos hechos por la administración de una entidad bajo condiciones de incertidumbre. Las estimaciones contables usualmente se basan en juicios, experiencia, proyecciones y supuestos, usualmente son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos, y en consecuencia, no son correcciones de errores.

El efecto de un cambio en la estimación contable, se reconocerá en forma prospectiva



Errores de períodos anteriores: son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable.

Las correcciones de errores se efectúan de manera retroactiva.



CAPITULO III.- PRINCIPALES FUNDAMENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA EL TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Dentro de la Norma Internacional de Información Financiera para empresas PYMES; la Sección 29 es la encargada de dar tratamiento especial al “Impuesto a la Ganancias”, que para nuestra legislación fiscal lo llamamos “*Impuesto a la Renta*”

3.1 Alcance de esta sección

Para el propósito de esta NIIF, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa. ¹

Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. ²

1.- Norma Internacional de Información Financiera para PYMES, emitida por el IASB año 2009.

2.- Norma Internacional de Información Financiera para PYMES, emitida por el IASB año 2009.

Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus **activos** y **pasivos** por su importe en libros actuales, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedente de periodos anteriores.

Partiendo desde el principio que en la mayoría de casos la normativa financiera contable no va a coincidir con la normativa tributaria fiscal del país, es necesario recurrir a darle tratamiento a esas diferencias que surgen por la aplicación de diferentes criterios.

Lo fundamental para lograr un buen entendimiento es que básicamente tengamos un perfecto conocimiento de la normativa fiscal que rige en nuestro país, que para el Ecuador es la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, así como su Reglamento y demás reglamentos vigentes.

Por otro lado el buen entendimiento de los conceptos de las demás secciones de la NIIF para PYMES, nos van a arrojar las diferencias que van a existir entre las dos normativas.

Recordemos que por la estructura jerárquica legal las leyes Orgánicas como las de Régimen Tributario están por sobre los Reglamentos, resoluciones, expendios, y demás emitidos en el orden legal por tanto esta Ley Orgánica no puede someterse o cambiar su estructura en base a lo que establece la normativa NIIF'S. Entre tanto lo correspondiente es darle tratamiento a esas diferencias según el siguiente proceso.

Fiscalmente las diferencias en nuestro país las llamamos:

- Gastos no deducibles,
- Ingresos exentos
- Deducciones especiales, etc.

Los ingresos exentos siempre generan diferencias permanentes así como las deducciones especiales vigentes en el país.

Desde el tratamiento contable las diferencias se llaman:

- Diferencias permanentes.
- Diferencias temporarias.

3.2 Diferencias permanentes.- se liquidan en el impuesto **corriente**, su aplicación o tratamiento se extingue una vez que se cierra el ejercicio económico fiscal. Son ejemplos de estas diferencias:

El pago de nómina no aportada al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, en el presente fiscalmente es un gasto “NO DEDUCIBLE”, y financieramente es una “DIFERENCIA PERMANENTE”, en el año fiscal se liquidará esta diferencia pagando el impuesto que corresponda por la penalidad de ser un gasto sin soporte fiscal, pero contablemente es permanente porque la Ley Tributaria no reverá en períodos futuros esta aplicación, es decir no podremos recuperar este pago de impuesto a la renta.

El anterior ejemplo es una aplicación de lo que efectivamente venimos realizando en la conciliación tributaria para depuración de la base imponible sobre la que pagamos el

impuesto a la renta; en otras palabras el tratamiento a las diferencias permanentes sigue igual.

3.3 Diferencias Temporarias.- surgen tras la divergencia entre la base fiscal y la normativa financiera, no se liquidan en el ejercicio económico actual y contablemente generan **impuestos diferidos**, originando cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos que se liquidarán a través de tiempo en uno o más ejercicios económicos siguientes.

Las diferencias temporarias surgen cuando:

- (a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos.
- (b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente.
- (c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo. ³

Cuando se reconoce impuestos diferidos se contabiliza como activo o pasivo el impuesto a la renta de la diferencia temporaria.

Son ejemplos de estas diferencias:

- Los gastos de organización o apertura de un negocio, en el presente ejercicio económico se la denominan “GASTOS NO DEDUCIBLES”, porque la normativa financiera indica que este tipo de gasto no se puede activar debe ser enviado todo el valor a resultados “gasto”, se crea entonces una diferencia que la llamamos temporarias, a decir en este ejercicio pagaremos el impuesto a la renta de lo que la ley fiscal no nos permite deducirnos, pero en períodos futuros en los siguientes cuatro años podremos recuperar este pago y la diferencia se liquidará o se hará cero.

3.4 Reconocimiento de impuestos diferidos.- Definiciones fundamentales.

La esencia del reconocimiento de los impuestos diferidos lo encontramos citados textualmente en la Norma Internacional para PYMES en la sección 29 y su párrafo 3.

Una entidad contabilizará el impuesto a las ganancias, siguiendo las fases siguientes:

- (a) Reconocerá el impuesto corriente, medido a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales (párrafos 29.4 a 29.8).
- (b) Identificará qué activos y pasivos se esperaba que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente (párrafos 29.9 y 29.10).
- (c) Determinará la base fiscal, al final del periodo sobre el que se informa, de lo siguiente:

- (i) Los activos y pasivos del apartado (b). La base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente (párrafos 29.11 y 29.12).
 - (ii) Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos; como por ejemplo, partidas reconocidas como ingreso o gasto que pasarán a ser imposables o deducibles fiscalmente en periodos futuros (párrafo 29.13).
- (d) Calculará cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado (párrafo 29.14).
- (e) Reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados (párrafos 29.15 a 29.17).
- (f) Medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos (párrafos 29.18 a 29.25).
- (g) Reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras (párrafos 29.21 y 29.22).

(h) Distribuirá los impuestos corriente y diferido entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral y patrimonio (párrafo 29.27).

(i) Presentará y revelará la información requerida (párrafos 29.28 a 29.32).

Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedente de periodos anteriores.

Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos diferidos como gasto por el impuesto a las ganancias en resultados, excepto si el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos, reconocida de conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también se deba reconocer en otro resultado integral.

Entonces las diferencias temporarias originan impuestos diferidos a través de las cuentas de activos o pasivos por impuestos diferidos como lo explica el siguiente numeral:

3.5 Argumento del método basado en el balance.- Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo comparando entre el saldo del balance de situación financiera y el saldo tributario del activo y pasivo y esta diferencia registrarla como gasto por el impuesto a las ganancias en resultados, excepto si el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos, reconocida de conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también se deba reconocer en otro resultado integral.

La NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en la cuenta de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

Dándole tratamiento al ejemplo de los gastos de organización o apertura de un negocio cuyo valor es de \$ 120.000,00, el análisis sería el siguiente:

La ley fiscal al respecto manifiesta lo siguiente:

Art. 12 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.- 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 pre operacionales, 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.³

Para la normativa NIIF'S el principio básico de registro es afectar todo lo que sea gasto o ingreso que cumpla con las condiciones de reconocimiento al resultado indistintamente de lo que la normativa fiscal trate al respecto.

Como queda claro existe una diferencia entre las dos normativas y para el tratamiento podemos seguir el siguiente cuadro:

CONCEPTO	Años	CONTABILIDAD FINANCIERA	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIAS
GASTOS DE APERTURA DE NEGOCIO	1	120.000,00	24.000,00	96.000,00
	2		24.000,00	-24.000,00
	3		24.000,00	-24.000,00
	4		24.000,00	-24.000,00
	5		24.000,00	-24.000,00
	TOTAL	120.000,00	120.000,00	0

3.6 Pasivos por impuestos diferidos.- Son diferencias temporarias a que tienen que liquidarse favor del Fisco en períodos futuros, cuando aplicamos nuestra tabla de control la diferencia al final del tiempo no se hará cero.

Para la aplicación de este ejemplo tomaremos una maquinaria que se revaluó en \$ 150.000,00 con un valor residual de cero y una vida útil de tres años, que en libros contables su importe neto era cero.

Analicemos al respecto de esta transacción que dice la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

Art. 27 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.- 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:

“ART. 28 numeral 6 literal f) del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Cuando un contribuyente haya procedido al revalúo 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 revalúo; ⁴

4.- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

El primer paso es la contabilización del revalúo:

Activo Maquinaria	\$ 150.000,00
Superávit por revaluación de propiedad, planta y equipo	\$ 150.000,00

El siguiente paso es la contabilización del impuesto a la renta por el revalúo.

Superávit por revaluación de propiedad, planta y equipo	\$ 34.500,00
Pasivo por impuestos Diferidos	\$ 34.500,00

Procedemos a elaborar el cuadro de control:

CONCEPTO	Años	CONTABILIDAD FINANCIERA	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL
MAQUINARIA REVALUADA	1	50.000,00	0	50.000,00
	2	50.000,00	0	50.000,00
	3	50.000,00	0	50.000,00
	TOTAL	150.000,00	0	150.000,00

--	--	--	--	--

3.7 Tasas impositivas

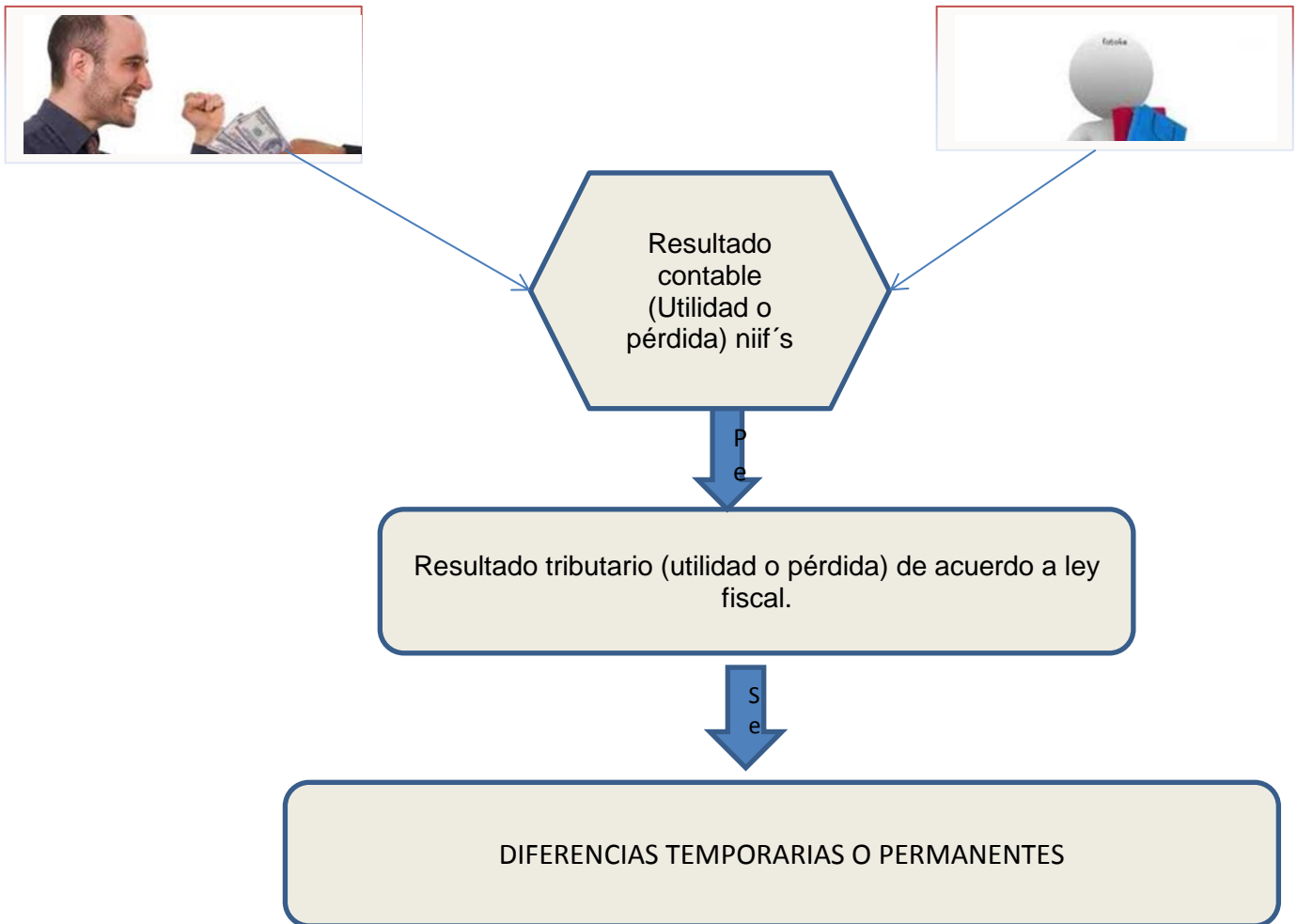
Una entidad medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa.

Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

3.8 Medición de impuestos corrientes y diferidos

Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.

Las incertidumbres sobre si las autoridades fiscales correspondientes aceptarán los importes que la entidad les presenta afectarán al importe del impuesto corriente y del impuesto diferido. Una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos utilizando el importe medio ponderado por la probabilidad de todos los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la entidad, de información que estuviese anteriormente disponible.⁵



CAPITULO IV.- DESARROLLO DE EJERCICIO PRÁCTICO

4.1 Ejemplos de diferencias permanentes y temporarias:

CONCEPTO	CONTABILIDAD FINANCIERA	CONTABILIDAD TRIBUTARIA / BASE FISCAL	DIFERENCIA	NOMBRE TRIBUTARIO	NOMBRE CONTABLE
Gasto de nómina aportado 100% al IESS	Resta	Resta	NO	-	-
Gasto de viaje 100% soportado y no supera el 3%	Resta	Resta	NO	-	-
Pago de multas e intereses al SRI	Resta	No Resta	SI	Gasto no deducible	Diferencia permanente
Recibe un rendimiento financiero de 14 meses de plazo	Suma	No Suma	SI	Ingreso exento	Diferencia permanente
Decide enviar los gastos de constitución al gasto	Resta 100%	Resta el 20% anual	SI	100%	Diferencia temporal
		Resta el 20% anual		-20%	
		Resta el 20% anual		-20%	
		Resta el 20% anual		-20%	
		Resta el 20% anual		-20%	
Deprecia un equipo caminero en 3 años según NIIF'S	Resta 33,33%	Resta el 20% anual	SI	13,33%	Diferencia temporal
		Resta el 20% anual		13,33%	
		Resta el 20% anual		13,33%	
		0		-20%	
		0		-20%	
Gastos registrados en el 2010 que son del 2009	Resta	No Resta	SI	Gasto no deducible	Diferencia permanente
Recibe dividendos de La Favorita S.A	Suma	No Suma	SI	Ingreso exento	Diferencia permanente
Reversión de una provisión que fue considerada como gasto no deducible en el 2009.	Suma	No Suma	SI	Ingreso exento	Diferencia permanente
Gastos de caja chica bien sustentados	Resta	Resta	NO	-	-
Ingreso por venta de bienes	Suma	SI Suma	NO	-	-
Nómina no aportada al IESS	Resta	No Resta	SI	Gasto no deducible	Diferencia permanente
deprecia un software a un año	Resta 100%	33,33%	SI	66,67%	Diferencia temporal
		33,33%		-33,33%	
		33,33%		-33,33%	

4.2 Ejercicio de cierre fiscal con impuestos corrientes y diferidos:

La empresa APOYO S.A, presenta los siguientes saldos en su estado de Resultados Integral al 31-12-2012:

APOYO S.A

Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2012

Ventas	1.560.530,00
Costo de Ventas	<u>936.318,00</u>
Utilidad Bruta en Ventas	624.212,00
Gastos de Operación	
Gastos de Administración y Finanzas	165.000,00
Gastos de Producción	185.380,00
Gastos de Mercadeo y de Ventas	<u>190.800,00</u>
Total Gastos de Operación	541.180,00
Utilidad de Operación	83.032,00
Gastos Financieros	9.000,00
Otros Ingresos	15.000,00
Otros Gastos	<u>8.000,00</u>
Utilidad Neta antes de impuestos	81.032,00

Datos a considerar:

1. Dentro del rubro del costo de ventas el monto de \$ 50.000 fue disminuido por efecto de la aplicación del valor neto de realización, este valor fue enviado a resultados en la cuenta de “Deterioro por Inventarios”. La fecha de registro de este ajuste fue el 30-12-2012. El inventario aún no está vendido.

2. Dentro de los gastos de administración \$ 20.000,00 de los sueldos pagados corresponden a personal nuevo que se empleó en el ejercicio económico, según nuestra legislación el incremento neto de empleados tiene un incentivo del 100% de agregación adicional al gasto efectuado.
3. En el rubro de producción se cargó un valor por \$ 15.000,00, producto del tiempo ocioso y desperdicio de material proveniente del proceso de producción, de un inventario que aún no está vendido.
4. En los gastos de administración están cargados los gastos de viaje que exceden en \$ 5.000 al 3% como referente sobre las ventas que estipula la ley tributaria.
5. Se revaluó la maquinaria de producción que estaba dada de baja según libros contables, este avalúo totalizó \$ 100.000,00 sin valor residual y una vida útil de 5 años, se lo realizó el 1 de julio de 2012.
6. En el rubro de mercadeo se cargó \$ 50.000,00 que corresponden a los gastos de investigación para el lanzamiento del nuevo producto.
7. Se realizó el cálculo técnico para jubilación patronal, desahucio e indemnizaciones para el personal de administración aunque no cumplan con los 10 años que la Ley tributaria estipula para que sea deducible; los empleados tienen 3 años trabajando en la empresa. Este cálculo arrojó una provisión de \$ 12.000.
8. Dentro de los gastos financieros se cargó un valor de \$ 5.000,00 que corresponde a una baja de una cuenta por cobrar a un cliente que ya ha perdido su condición normal de cobro.
9. El rubro de otros ingresos corresponden a intereses a ganados sobre instrumentos financieros a largo plazo.

Desarrollo.

4.3 Paso 1. Cuadro analítico.

No.	CONCEPTO	CONTABILIDAD FINANCIERA	CONTABILIDAD TRIBUTARIA / BASE FISCAL	DIFERENCIA	NOMBRE TRIBUTARIO	NOMBRE CONTABLE
1	Deterioro inventarios	Resta	Suma	SI	Gasto No Deducible	Diferencia temporal
2	Incentivo incremento empleados	Resta	Resta	NO	Incentivo Tributario	Diferencia permanente
3	Gasto por cantidades anormales de utilización en el proceso de producción	Resta	Suma	SI	Gasto No Deducible	Diferencia temporal
4	Excedente gastos de viaje	Resta	Suma	SI	Gasto No Deducible	Diferencia permanente
5	Reevalúo maquinaria	Resta	Suma	SI	Gasto No Deducible	Diferencia temporal
6	Gastos de investigación	Resta	Suma	SI	Gasto No Deducible	Diferencia temporal
7	Jubilación patronal desde los 3 años	Resta	Suma	SI	Gasto No Deducible	Diferencia temporal
8	Baja de cuenta por cobrar	Resta	Suma	SI	Gasto No Deducible	Diferencia temporal
9	Intereses por instrumentos financieros a largo plazo	Suma	Resta	SI	Ingresos Exentos	Diferencia permanente

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA

Utilidad Neta antes de impuestos	81.032,00
15% Trabajadores	12.154,80
	<hr/>
Base Imponible	68.877,20
Deterioro inventarios	50.000,00
Gasto por cantidades anormales de utilización en el proceso de producción	15.000,00
Excedente gastos de viaje	5.000,00
Revaluó maquinaria	10.000,00
Gastos de investigación	40.000,00
Jubilación patronal desde los 3 años	12.000,00
Baja de cuenta por cobrar	5.000,00
Incentivo incremento empleados	-20.000,00
Intereses por instrumentos financieros a largo plazo	-15.000,00
	<hr/>
BASE IMPONIBLE DEPURADA	170.877,20
Impuesto a la Renta Causado	39.301,76

4.5 Paso 3 .- Comparamos las bases de los activos según estado de situación financiera y la base fiscal del activo y pasivo y como se demuestra el proceso paso a paso en con la aplicación al ejercicio práctico.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera revolucionará los conceptos contables que en nuestra legislación manejamos porque hasta el momento se han alejado en muchos de los conceptos a la realidad financiera y su registro se ha basado en las leyes tributarias y otras normas propias. Su aplicación conlleva un registro real de las transacciones cuando cumplen los criterios propios de contabilización como Activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto independiente de su forma legal o documento tributario, esto marca la diferencia y cambio revolucionario de criterio y normalmente vamos a encontrarnos con diferencia entre el criterio contable y el fiscal para ello una correcta aplicación y control de los impuestos diferidos es el camino de convivir las dos normativas, sin que ello signifique una mayor o menor carga fiscal a través de tiempo que se recuperan o liquidan los activos y pasivos diferidos.

Mi recomendación es un llamado a la pronunciación oficial por parte de la administración tributaria, así como a los demás recaudadores de tributos basados en los estados financieros a que se regule el proceso de su cálculo en el caso del anticipo del impuesto a la renta, 1.5 por mil de activos totales, patentes municipales, contribuciones ya que desde el año 2012 una vez que se adopten las normas NIIF'S las cifras de los balances se verán afectadas y por ende estos cálculos también.

Por último una pronunciación o regulación a lo que compete en materia laboral referente a las utilidades a trabajadores por posibles utilidades no reconocidas en los estados financieros en años anteriores al 2011 y además por el registro de las diferencias permanentes y temporarias llamadas “Gastos No Deducibles”.

APOYO S.A
ANALISIS DE DIFERENCIAS TEMPORIAS POR EL MÉTODO DEL BALANCE

ACTIVO REALIZABLE

INVENTARIOS PRODUCTOS TERMINADOS

BODEGA GRAFINAL

	Activo Financiero	Activo Tributario	Diferencia Temporal
Inventario de Mercaderías	39.572,06	89.572,06	-50.000,00

CONTABILIZACIÓN DE DIFERENCIA

.-----X-----			
Activo por Impuestos Diferidos		11.500,00	
Ingreso por Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)			11.500,00

ACTIVO REALIZABLE

INVENTARIOS PRODUCTOS TERMINADOS

BODEGA GRAFINAL

	Activo Financiero	Activo Tributario	Diferencia Temporal
Inventario de Mercaderías	74.572,06	89.572,06	-15.000,00

CONTABILIZACIÓN DE DIFERENCIA

.-----X-----			
Activo por Impuestos Diferidos		3.450,00	
Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)			3.450,00

ACTIVO NO CORRIENTE

ACTIVO FIJO

ACTIVO DEPRECIABLE

MAQUINARIA Y EQUIPO

	Activo Financiero	Activo Tributario	Diferencia Temporal
Maquinaria y Equipo	114.424,89	14.424,89	100.000,00

CONTABILIZACIÓN DE DIFERENCIA REVALUO

.-----X-----			
Superávit por Revaluación de Propiedad, plata y equipo		23.000,00	
Pasivo por Impuestos Diferidos			23.000,00

CUADRO DE DEPRECIACIÓN DE MAQUINARIA

AÑO

2012	10.000,00
2013	20.000,00
2014	20.000,00
2015	20.000,00
2016	20.000,00
2017	10.000,00
	100.000,00

ACTIVO NO CORRIENTE

ACTIVO FIJO				
ACTIVO DEPRECIABLE				
MAQUINARIA Y EQUIPO	Activo Financiero	Activo Tributario	Diferencia Temporal	
DepreciaciónMaquinaria y Equipo	11.212,41	1.212,41	10.000,00	

CONTABILIZACIÓN DE DIFERENCIA DEPRECIACIÓN

-----X-----

Pasivo por Impuestos Diferidos		2.300,00		
Ingreso por Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)			2.300,00	

ACTIVO DIFERIDO

GASTOS PREOPERACIONALES		Activo Financiero	Activo Tributario	Diferencia Temporal
Gastos de Investigación	Costo	50.000,00	50.000,00	
	Depreciac. Acumulada	-50.000,00	-10.000,00	
		-	40.000,00	-40.000,00

Saldo inicial diferencia	0
Saldo final diferencia	40.000,00
Diferencia Neta	40.000,00

CONTABILIZACIÓN DE DIFERENCIA

-----X-----

Activo por Impuestos Diferidos		9.200,00		
Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)			9.200,00	

PROVISIONES BENEFICIOS A LARGO PLAZO

BENEFICIOS EMPLEADOS				
JUBILACIONES Y DESAHUCIOS	Pasivo Financiero	Pasivo Tributario	Diferencia Temporal	
Jubilación Patronal	12.000,00	-	12.000,00	

CONTABILIZACIÓN DE DIFERENCIA

-----X-----

Activo por Impuestos Diferidos		2.760,00		
Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)			2.760,00	

ACTIVO EXIGIBLE

CUENTAS POR COBRAR NO RELACIONADAS

CUENTAS POR COBRAR		Activo Financiero	Activo Tributario	Diferencia Temporal
Cientes	Costo	45.000,00	45.000,00	
Provisión Cuentas Incobrables	Provis. Acumulada	-5.350,00	-350,00	
		39.650,00	44.650,00	-5.000,00

Saldo inicial diferencia	0
Saldo final diferencia	5.000,00
Diferencia Neta	5.000,00

CONTABILIZACIÓN DE DIFERENCIA

-----X-----

Activo por Impuestos Diferidos		1.150,00		
Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)			1.150,00	

APOYO S.A
MAYORIZACIÓN

Activo por Impuestos Diferidos		Ingreso / Gasto por Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)	
11.500,00		11.500,00	
3.450,00		3.450,00	
9.200,00		9.200,00	
2.760,00		2.760,00	
1.150,00		1.150,00	
28.060,00		2.300,00	
		30.360,00	
Superávit por revaluación de Propiedad, planta y equipo		Pasivo por Impuestos Diferidos	
23.000,00	100.000,00	2.300,00	23.000,00
	77.000,00		20.700,00

ASIENTOS DE CIERRE

Gasto Impuesto a la Renta Corriente	8.941,76		
Gasto Impuesto a la Renta Diferido	30.360,00		
Impuesto a la Renta por pagar (Corriente)		8.941,76	
Impuesto a la Renta por pagar (Diferido)		30.360,00	
Ingreso / Gasto por Impuesto a la Ganancias (Impuesto Diferido)		Gasto por Impuesto a la Ganancias (Impuesto Corriente)	
30.360,00	11.500,00	8.941,76	
	3.450,00		
	9.200,00		
	2.760,00		
	1.150,00		
	2.300,00		
30.360,00	30.360,00	8.941,76	

