



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR
INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

Trabajo de titulación para obtener la Maestría Profesional en
Administración Tributaria

ARTÍCULO CIENTÍFICO

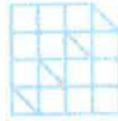
TÍTULO:

**ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA NORMA TÉCNICA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12 Y LOS IMPUESTOS
DIFERIDOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO
INTERNO APLICADO AL IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES,
PERÍODO 2015–2018**

Autor: Diego Gabriel Sierra Tejada

Tutora: Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

Quito, octubre de 2021



No.196 - 2022.

ACTA DE GRADO

En el Distrito Metropolitano de Quito, hoy 24 de enero de 2022, **DIEGO GABRIEL SIERRA TEJADA**, portador del número de cédula: 1716908510, **EGRESADO DE LA MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2018-2020)**, se presentó a la exposición y defensa oral de su Artículo Científico, con el tema "**ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA NORMA TÉCNICA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12 Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO APLICADO AL IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES, PERIODO 2015-2018**", dando así cumplimiento al requisito, previo a la obtención del título de **MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

Promedio Académico:	8.74
Artículo Científico:	9.25
Defensa Artículo Científico:	9.80
Nota Final Promedio:	9.13

En consecuencia, **DIEGO GABRIEL SIERRA TEJADA**, se ha hecho acreedor al título mencionado.

Para constancia firman:

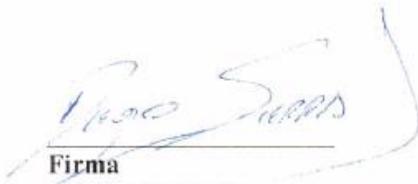
Mgs. Grace Tamayo
PRESIDENTA Y MIEMBRO

Mgs. Leonardo Santos
MIEMBRO

Abg. Juan Maldonado.
DIRECTOR DE SECRETARÍA GENERAL

DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Yo, **DIEGO GABRIEL SIERRA TEJADA**, máster, con C.I. **1716908510**, declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo, así como los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad mía como autor del trabajo de titulación. Asimismo, me acojo a los reglamentos internos de la universidad correspondientes a los temas de honestidad académica.

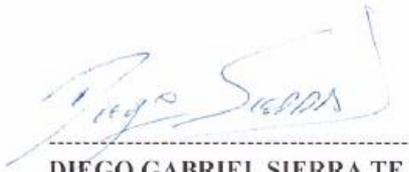


Firma
C.I. 1716908510

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Yo, **DIEGO GABRIEL SIERRA TEJADA**, cedo al IAEN los derechos de publicación de la presente obra por un plazo máximo de cinco años, sin que deba haber un reconocimiento económico por este concepto. Declaro, además, que el texto del presente trabajo de titulación no podrá ser cedido a ninguna empresa editorial para su publicación u otros fines sin contar previamente con la autorización escrita de la universidad.

Quito, septiembre de 2021

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Diego Sierra Tejada', is written over a horizontal dashed line.

DIEGO GABRIEL SIERRA TEJADA

C.I. 1716908510

Resumen

El presente artículo científico realiza un análisis jurídico comparativo entre los impuestos diferidos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad (Norma Internacional de Contabilidad 12) y las aceptadas por la Ley de Régimen Tributario Interno, para lo cual fue importante establecer la separación y la supremacía entre la normativa contable y la tributaria, con la finalidad de determinar el efecto financiero en la carga fiscal del impuesto a la renta. La modalidad de investigación se llevó a cabo mediante un análisis técnico jurídico de la jerarquía de las normas, estudios de casos cualitativos-cuantitativos de empresas y entrevistas. Lo que dio como resultado el diagnóstico de una restricción en el uso de los impuestos diferidos, y el descubrimiento de que la normativa sobre activos por impuestos diferidos fue, y es, emitida tardíamente, por tal motivo, tiene una afectación en la determinación del impuesto a la renta de cada sociedad.

Palabras clave: análisis jurídico, capacidad contributiva, carga fiscal, impuestos diferidos

Abstract

This scientific article make a comparative legal analysis between deferred taxes which are established on the International Accounting Standards (NIC 12) and the Internal Tax Regime Law. In this project was very important to determine the separation and supremacy between accounting and tax regulations in order to determine the financial effect on the income tax. The research methodology was doing a legal and technical analysis of the law, companies' qualitative and quantitative studies and interviews. With all the procedures mentioned before it was possible to verify that there is a restriction to use deferred taxes because the law about deferred tax assets was belatedly issue, therefore it has a direct affectation stablishing the income tax in every company.

Keywords: legal analysis, contributory capacity, tax burden and deferred taxes

Índice

Introducción.....	7
Metodología.....	12
Desarrollo	12
Las pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización.....	13
Las pérdidas esperadas en contratos de construcción.....	14
La depreciación correspondiente al valor activado y actualización financiera de la provisión por concepto de desmantelamiento.....	15
El valor del deterioro de propiedades planta y equipo y otros activos	17
Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento.....	18
Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.....	21
Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos	22
Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria	23
Los créditos tributarios no utilizados	24
Las provisiones efectuadas para cubrir los pagos por desahucio y pensiones jubilares patronales.....	24
Conclusiones	28
Recomendaciones	30
Referencias bibliográficas	31

Introducción

En todo el mundo la Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante Fundación IFRS, por sus siglas en inglés) es el ente encargado de la regulación contable. La corporación, sin fines de lucro, la integra el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante IASB, por sus siglas en inglés), responsable de la emisión de las normas contables de la fundación IFRS. El IASB comenzó sus operaciones en 2001, y su enfoque fue conseguir y promover el uso de normas globales en los mercados de capitales del mundo. Uno de sus objetivos reside en promover y facilitar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, como antecedentes puede mencionarse casos emblemáticos, como la bancarrota de Parmalat o ENRON, coyuntura que hizo preciso exigir a las diferentes instituciones la emisión de normativas contables que permitan delinear estados financieros que puedan ser aplicados en cualquier parte del mundo para proporcionar información financiera real en la toma de decisiones e, incluso para un adecuado control de cada Gobierno.

En Ecuador, el Superintendente de Compañías, mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006, publicada en el Registro Oficial 348, de 4 de septiembre de 2006, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, y determinó que su aplicación sea obligatoria para las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías en el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero de 2009.

Mediante Resolución 08199, emitida por la Superintendencia de Compañías y publicada en Registro Oficial 378, Suplemento, de 10 de julio de 2008, el Superintendente de Compañías ratificó el cumplimiento y aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera a partir del 1 de enero de 2009.

Las Normas Internacionales de Información Financiera aluden a un conglomerado de 41 normas, entre las cuales se encuentra la Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuesto a las Ganancias, de ahora en adelante NIC 12, la que es motivo de estudio del presente artículo, el cual tiene por objetivo establecer el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, ya sean estas nacionales o extranjeras.

La NIC 12 (Anexo 1) detalla los dos métodos para el reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes:

1. La NIC 12, en su párrafo 15, señala lo siguiente referente a las diferencias temporarias imponibles: “Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa

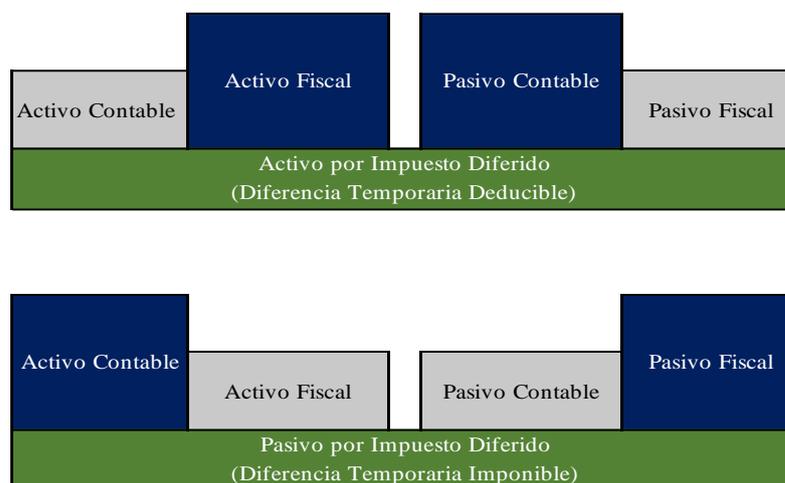
de cualquier diferencia temporaria imponible” (Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las ganancias, 2020).

- De igual manera, en su párrafo 24, indica lo siguiente respecto a las diferencias temporarias deducibles: “Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, s.f.).

Los dos métodos antes mencionados se pueden observar en el Gráfico 1:

Gráfico 1.

Método de reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos



Fuente: Elaboración propia en función del método aplicado

Fecha de elaboración: Septiembre de 2021

A partir de los datos señalados, el presente artículo científico pretende demostrar que existe limitación para la aplicación íntegra de los impuestos diferidos, la cual incide en la carga fiscal de las empresas, afectando los principios básicos de la tributación, como es la capacidad contributiva.

El sistema tributario está regido por los principios constitucionales de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. En el Ecuador, el artículo 300 de la Constitución de la República no reconoce explícitamente a la capacidad contributiva como un principio (Asamblea Constituyente, 2008); sin embargo, sí se establece la equidad y la priorización de la progresividad. Por ello, para analizar la incidencia de la aplicación de la Norma

Internacional de Contabilidad de Impuesto a las Ganancias en la carga fiscal de los contribuyentes es necesario comprender el principio de la capacidad contributiva desde la doctrina.

En este contexto, los principios constitucionales constituyen un límite del poder tributario. Así, Villegas considera que: “La justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago” (2000, p. 203). En este sentido se comprende la también llamada capacidad de pago, que puede ser entendida como la aptitud económica de los contribuyentes para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

En cuanto a la capacidad de pago, este ha sido definido como “un límite al poder fiscal, por cuanto no se viola el principio de legalidad cuando el impuesto es proporcionado a la capacidad contributiva” (Jarach, 1980, p. 42). De este modo, puede colegirse que la contribución o pago de impuestos debe hacerse respetando los principios de equidad y justicia, esto explica por qué no se puede exigir el pago de tributos a personas que no tengan la capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva es un fundamento jurídico relacionado con la legalidad y a la igualdad, ambos permiten la legitimación del poder para imponer tributos de acuerdo a la capacidad de pago de los ciudadanos, por un lado, promoviendo sistemas redistributivos y progresivos, y por otro, implica la garantía para los sujetos pasivos de contribuir al gasto público respetando su derecho de propiedad y a la promoción de una actividad útil a la sociedad bajo el esquema de sacrificio de recursos, según la situación económica del contribuyente.

Desde el punto de vista económico, la característica de los tributos es su exacción, que sería la financiación del gasto público en base a la capacidad contributiva de sus deudores. Considerándose así la coercitividad como parte de los elementos constitutivos del tributo. Tal y como lo indican González, Amatucci y Trzaskalik:

Análogamente se dice -siempre ejemplificando- en materia de liquidación inductiva de las rentas empresariales o profesionales: cuando la norma prescinde total o parcialmente del resultado del balance o de los documentos contables y utiliza presunciones privadas de los requisitos de “gravedad, precisión y concordancia”, debe ser interpretada en orden a determinar la capacidad contributiva de cada contribuyente con base en argumentaciones lógicas, de modo que no se consienta que estas modalidades particulares de liquidación suponga un castigo para el contribuyente (González, Amatucci y Trzaskalik, 2001, p. 34).

El régimen tributario ecuatoriano, en la actual Constitución, está sustentado en sólidos fundamentos y enmarca en sus principios a las demás normas jurídicas que regulan los tributos. Basados en la pirámide invertida de Kelsen, el sistema jurídico es un orden de normas donde existen diversos niveles, esto es, que están jerarquizadas en superiores e inferiores, la Ley de

Régimen Tributario Interno perdió su calidad de orgánica mediante Resolución de la Corte Constitucional No. 10, publicada en Registro Oficial 57, Suplemento, de 24 de Julio del 2018.

La Ley de Régimen Tributario Interno indica que la contabilidad se llevará por el organismo de control, y en el caso de sociedades es la Superintendencia de Compañías. El Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 39, señala que los estados financieros serán preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigidos por el organismo de control. Para el caso de las compañías sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, mediante resolución N° 10, publicada en Registro Oficial 498 de 31 de diciembre de 2008, en su artículo 1, establece el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) dirigido a las compañías que están bajo su control.

Tabla 1.

Cronograma de aplicación de la NIIF

No.	Empresas obligadas	Norma contable	Año de aplicación	Año de transición
1	Entes reglados por la Ley de Mercado de Valores Compañías de auditoría interna Las compañías holding o tenedoras de acciones Las de economía mixta (y sociedades contenidas por el Estado o entidades del sector público)	NIIF completas	2010	2009
2	Las sucursales de compañías extranjeras estables, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y asociaciones que estas formen y que ejerzan actividades en el Ecuador	NIIF completas	2011	2010
3	Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) Las compañías intermediarias de reaseguros	NIIF Pymes NIIF completas	2012	2011
4	Peritos de seguros Asesoras productoras de seguros	NIIF completas	2017	2016

Fuente: Superintendencia de Compañías, Resolución No. 08.OG.DSC.010 y reformas

El 29 de diciembre de 2014, mediante Registro Oficial 405, Suplemento, se publicó la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en ella se reconocieron los impuestos diferidos que constan en la Ley de Régimen Tributario Interno. Mediante Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 (Anexo 2), emitida el 21 de diciembre de 2015, publicada en Registro Oficial 653, Suplemento, la administración tributaria aclaró que los gastos no deducibles reconocidos en un período fiscal no podrán ser considerados como deducibles para ejercicios fiscales futuros, y únicamente se reconocerá la aplicación por impuestos diferidos establecidos en la normativa tributaria a partir del 1 de enero del 2015.

Con lo anteriormente citado, se puede analizar que el reconocimiento de los impuestos diferidos y su aplicación por parte de la administración tributaria fue hecho recién en el año 2015, cinco años después de la fecha en la que debían implementarse obligatoriamente las NIIF en el primer grupo. Así, el 21 de diciembre del 2015, mediante la Circular NAC-DGECCGC15-00000012, la administración tributaria precisa que los impuestos diferidos únicamente se reconocerán a partir de ese año. Entonces, la interrogante que surge es la siguiente: ¿Cuál es el tratamiento contable-tributario entre los períodos 2010 a 2014?

La Resolución de la Superintendencia de Compañías n.º 6 (Anexo 3), publicada en el Registro Oficial 94, Suplemento, de fecha 23 de diciembre de 2009, en su artículo 2 señala lo siguiente: “Todas las transacciones u operaciones económicas de las compañías serán contabilizadas bajo los principios contables vigentes, independientemente del tratamiento que sobre determinada transacción u operación establezca la legislación tributaria, lo que corresponderá sólo para efectos impositivos” (Superintendencia de Compañías, 2009).

De igual forma, el inciso 2 del artículo 3 del cuerpo legal *ibídem* indica lo siguiente: “Cuando la legislación tributaria describa una forma diferente de registrar transacciones, será considerada como un ajuste en la conciliación tributaria y aplicada solo para efectos tributarios” (Superintendencia de Compañías, 2009).

Las dos resoluciones, emitidas, por el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías, no brindan seguridad jurídica tributaria ni contable al realizar la aplicación de las NIC-NIIF, en ningún caso se considera la carga fiscal por parte del contribuyente. Y esto porque el hecho generador revela la aptitud económica del contribuyente y debe ser identificado desde el parámetro de capacidad contributiva, de tal manera que la carga fiscal se individualice según elementos económicos reales. Para ello es importante definir la carga fiscal, entendiéndose a esta como la relación existente entre los impuestos que se pagan y el valor agregado que produce cada año el país.

En el desarrollo del presente artículo se hará referencia específicamente al índice de carga fiscal sobre la renta global de las sociedades, siendo esta uno de los reflejos de la capacidad contributiva y el efecto por la emisión de las leyes antes detalladas. Debe mencionarse que es muy importante conocer los aspectos necesarios para examinar los efectos de la ley en el espacio, el tiempo, a las personas y las cosas. Sin embargo, el Código Orgánico Tributario solo reconoce las dos primeras, por tal motivo, se debe acudir a las normas generales del Código Civil.

El análisis jurídico no se enfocará únicamente en leyes independientes, se incluye también el Código Orgánico Tributario, que en su artículo 14 hace referencia a la aplicación de normas supletorias siempre que no contraríen los principios básicos de tributación.

Metodología

Para precisar un análisis jurídico sobre la controversia en la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuesto a las Ganancias y la Ley de Régimen Tributario Interno, es importante considerar el impacto en la capacidad contributiva de los contribuyentes, por tal motivo se realizó -en primera instancia- un análisis descriptivo y cualitativo, el cual se caracteriza por posibilitar interpretaciones contables y jurídicas que sirvan al momento de aplicar impuestos diferidos.

Después, en segunda instancia, se llevó a cabo una comparación de normativas contables y jurídicas y se analizó el principio de capacidad contributiva respecto a la NIC 12, asimismo, se indagó sobre su limitación en el transcurso del tiempo y respecto de las afectaciones económicas a través del pago del impuesto a la renta.

Desarrollo

A continuación, se presentan el análisis comparativo entre la aplicación de impuestos diferidos establecidos en la NIC 12 y la Ley de Régimen Tributario Interno y sus leyes conexas, específicamente en diez puntos, que a criterio del autor son más relevantes. Se espera que algunos de los resultados y conclusiones a los que se arribe sirva a próximas investigaciones.

Las pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización

De acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad NIC-12 en su párrafo 28 señala lo siguiente:

Valor neto realizable

28. El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, s.f.).

Se toma como ejemplo el desarrollado en la guía de sociedades publicado por el Servicio de Rentas Internas:

Un contribuyente posee un inventario por un valor en libros de USD 100. Originalmente, el precio de venta al público del mismo era por un valor de USD 120. Al 31 de diciembre de 2017, el inventario presenta indicadores de deterioro en su valor. Después de un exhaustivo análisis, la entidad estima que, para el 31 de diciembre de 2017, el “precio de venta menos los costos de terminación y venta” del inventario es de USD 80 (valor neto realizable). Por tanto, el valor en libros del inventario se ha deteriorado, desde USD 100 a USD 80, generándose una pérdida por deterioro del valor de USD 20. El contribuyente vende el inventario en 2018 por un valor de USD 80 (Servicio de Rentas Internas, 2015).

Al 31 de diciembre del 2017, el contribuyente deberá realizar los siguientes registros contables:

Contabilización del gasto	Debe	Haber
(Gasto) Pérdida por deterioro del valor de inventarios	20	
(Activo) Deterioro acumulado del valor de inventarios		20

Contabilización activo por impuesto diferido	Debe	Haber
Activo por impuestos diferidos	4,4	
Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		4,4

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

La sección 13, Inventarios, y la NIC-12, Inventarios, no incluyen especificaciones sobre el registro contable de las ventas de los inventarios deteriorados. En la práctica, se hace uso de una cuenta correctora (para la acumulación del deterioro del inventario en el estado de situación financiera). Otra alternativa podría ser disminuir directamente la cuenta de costo histórico del

inventario hasta su valor neto realizable. En cualesquiera casos, cuando el inventario deteriorado sea vendido, su saldo deberá darse de baja teniendo en cuenta su deterioro del valor (al igual que la baja de una cuenta por cobrar deteriorada).

En el ejercicio fiscal siguiente, en el 2017, cuando el contribuyente vende su inventario deteriorado, deberá realizar los siguientes registros contables (de acuerdo a los antecedentes, el inventario fue vendido efectivamente en USD 80):

Contabilización de la venta		
	Debe	Haber
Efectivo	80,00	
Ingresos por ventas de bienes		80,00

Contabilización costo de ventas		
	Debe	Haber
Costo de ventas	80,00	
(Activo)Deterioro acumulado del valor de inventarios	20,00	-
Inventarios		100,00

Contabilización activo por impuesto diferido		
	Debe	Haber
Gasto por Impuesto a la Renta diferido	4,4	
Activo por impuestos diferidos		4,4

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

Al generarse una diferencia temporaria deducible, la entidad calcula el impuesto diferido aplicando el método del pasivo basado en el balance.

Las pérdidas esperadas en contratos de construcción

Para el presente caso se detalla el siguiente ejemplo: La empresa Constructora S.A. gana una licitación para construir un puente, cuya duración será de la construcción será de tres años. El precio final acordado es de USD 100 000. El contrato inicia el 1 de enero del 2015 y concluye el 31 de diciembre del 2017.

Para el 31 de diciembre del 2016 los costos totales del contrato ya se exceden, por lo que sus pérdidas ascienden a USD 15 000, razón por la cual se debe contabilizar la “Pérdida esperada en contrato de construcción” equivalente a USD 15 000, siendo este valor una diferencia temporaria.

Contabilización del gasto	Debe	Haber
(Gasto) Pérdidas esperadas en contratos de construcción	15.000,00	
(Pasivo) Provisión por pérdidas esperadas en contratos de construcción		15.000,00

Contabilización activo por impuesto diferido	Debe	Haber
Activo por impuestos diferidos	3.750,00	
Ingreso por Impuesto a la Renta diferido	-	3.750,00

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

La pérdida registrada se recuperará cuando finalice la obra, y se determinará si efectivamente se produce la pérdida. La NIC 11 estuvo vigente hasta el 31 de diciembre 2017, la cual fue sustituida por la NIIF 15, “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, vigente a partir del 1 de enero de 2018 (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2020).

La depreciación correspondiente al valor activado y actualización financiera de la provisión por concepto de desmantelamiento

El párrafo 16; inciso c) de la Norma Internacional de Contabilidad 16, “Propiedades, Planta y Equipo”, señala que la estimación inicial del costo de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar donde se instalan es parte del componente del costo, el cual debe depreciarse acorde a su vida útil (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, s.f.).

El 1 de enero del 2015 la empresa petrolera adquiere un equipo de tratamiento y depuración de residuos que genera su actividad, sus rubros son:

El costo de la maquinaria	100.000,00
Flete	2.000,00
Costo de Instalación	5.000,00
Costo para desmantelar	8.000,00
Costo total de maquinaria	115.000,00

La vida útil por política de la empresa es de diez años, se reconoce un activo por impuesto diferido por el costo de desmantelamiento, al cual se lo recuperará al momento del desmantelamiento estipulado en la obligación contractual y concluya su vida útil.

Depreciación Anual 10 años	11.500,00
Depreciación por desmantelamiento	800,00

Contabilización depreciación	Debe	Haber
Gasto Depreciación maquinaria	10.700,00	
Gasto Depreciación maquinaria demantelamiento	800,00	-
Depreciación acumulada		11.500,00

Activo por impuestos diferidos	200,00	
Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		200,00

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

Al finalizar el periodo, cuando se efectivicen los gastos y puedan ser considerados como deducibles, la administración tributaria percibiría pagos que financieramente serán mayores al 18% sobre la recuperación del activo por impuesto diferido.

Tabla 2

Gastos del período

Descripción	USD
Desmantelamiento estimado según estudio técnico (a)	8.000,00
Provisión estimada anual, para un contrato de 10 años (b)	800,00
Carga fiscal anual 25% (c)	200,00
Carga fiscal por 10 años (d)	2.000,00
Valor futuro efecto financiero a una tasa del 3.64% (e)	2.362,51
Efecto financiero (valor del dinero en el tiempo) (f)=(e-d)	361,51
Efecto financiero (g)= (f) /(d)	18%
Carga fiscal (g)= (f) /(d)	30%

Fuente y elaboración: Propia.

Fecha de elaboración: Septiembre de 2021.

El efecto financiero es, pues, una ganancia para la administración tributaria, y parte del cumplimiento de la norma y el valor del dinero en el tiempo. Al término de diez años se reconoce un activo por impuesto diferido de USD 2 000, que se espera recuperar al año décimo, cuando se incurra en los gastos reales. Pero, ¿qué pasa si en el último año no existiere base imponible? La empresa no podría recuperar el activo por impuesto diferido.

Tabla 3.

Aplicación norma legal tributaria: desmantelamiento

Estado de pérdidas y ganancias	2015	2025
Ventas	500 000,00	100 000,00
(Gastos)	480 000,00	95 000,00
Utilidad / (Pérdida) Contable	20 000,00	5 000,00
Participación trabajadores 15%	3 000,00	750,00
Utilidad antes de impuestos	17 000,00	4 250,00
Conciliación tributaria 2015-2025		
Utilidad / (Pérdida contable)	20 000,00	000,00
(+) Gastos no deducibles	200,00	
(-) Participación laboral	– 3 000,00	– 750,00
(-) Diferencia temporaria deducible	–	– 8 000,00
Base imponible tributaria	17 200,00	– 3 750,00
Tasa impositiva IR	22%	25%
Impuesto causado	3 784,00	–

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Septiembre de 2021

La carga fiscal podría llegar hasta un 30%, por lo cual se debería permitir la compensación del activo por impuesto diferido, o -en su defecto- su devolución como un pago indebido o exceso, de tal manera que la carga tributaria sea del 25%.

El valor del deterioro de propiedades planta y equipo y otros activos

Si se considera la Norma Internacional de Contabilidad 36, “Deterioro del Valor de los Activos”, al final de cada periodo la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de algún activo, de haberlo, esta estimará el nuevo valor recuperable del activo (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, s.f.). Se ejemplifica de la siguiente manera: La empresa ABC Cía. Ltda. adquiere un computador para ser usado desde donde se controla el crecimiento de la rosa. Este equipo está valorado en USD 1 500 el 1 de enero de 2015. Su vida útil es de 3 años. El valor recuperable es de USD 850 al 31 de diciembre del 2016.

Depreciación anual (1500/3)	500,00
Depreciación acumulada al 31 diciembre 2016	1.000,00
Valor recuperable	850,00
Deterioro	150,00

El valor de USD 150 será considerado como activo por impuesto diferido, el cual podrá ser recuperado al momento de la transferencia o al concluir la vida útil del activo fijo.

Contabilización deterioro	Debe	Haber
Gasto Deterioro en el valor de propiedad, planta y equipo	150,00	
Deterioro acumulado de propiedad, planta y equipo	-	150,00
Activo por impuestos diferidos	37,50	
Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		37,50

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento

Las provisiones no consideradas en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 28 de su Reglamento deberán reconocer un activo por impuesto diferido, el cual podrá ser utilizado al momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación que efectuó la provisión.

La Norma Internacional de Contabilidad 37, “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”, en su párrafo 10, determina el concepto de provisión en los siguientes términos:

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2019).

La empresa El Bosque se dedica a la fabricación y distribución de muebles, como parte de su estrategia de ventas brinda garantías sobre los contratos de venta que permitan la reparación o sustitución de piezas defectuosas o dañadas durante el período de dos años posteriores a la fecha de entrega del mueble.

Durante los últimos seis años la empresa realizó compensaciones por USD 80 000 a sus clientes. Su contabilización y reconocimiento de impuesto diferido es el siguiente:

Contabilización de la provisión	Debe	Haber
Gastos por garantías a clientes	80.000,00	
Provisiones por garantías a clientes		80.000,00

Contabilización del impuesto diferido	Debe	Haber
Activo por impuestos diferidos	20.000,00	
Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		20.000,00

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

Las provisiones deben distinguirse de otros pasivos, por ejemplo, de acreedores comerciales, obligaciones con empleados, impuestos por pagar y otras obligaciones devengadas que son objeto de estimación, y esto por la existencia de un grado de incertidumbre sobre su vencimiento o pagos futuros para su cancelación.

La norma tributaria es limitada respecto al reconocimiento del deterioro de cartera -en términos impositivos provisión de incobrables- no evoluciona a un cálculo más técnico y acorde a la realidad económica de cada empresa, utilizando instrumentos financieros más adecuados y haciendo uso de un lenguaje financiero global. El reconocimiento de impuestos diferidos por deterioro de cartera en la normativa tributaria permitirá reflejar en los estados financieros datos más apegados a su realidad financiera, y aliviarían la carga fiscal de los contribuyentes.

De manera ejemplificativa, si una compañía otorga créditos comerciales por USD 100 000 durante el año 2017, y al finalizar el ejercicio fiscal 2018, de acuerdo a la norma contable que el porcentaje no recuperable es del 4%, por lo cual deberá reconocer un deterioro de activos financieros. Considerando la normativa tributaria, el exceso del 3% será considerado como gasto no deducible y no podrá reconocerse una diferencia temporaria. A continuación, se detalla la carga fiscal por parte del contribuyente:

Tabla 4.

Efecto actual de norma legal tributaria: incobrables

Provisión de cuentas incobrables (deterioro)	USD
Cadena comercial otorgada en el ejercicio fiscal 2017	100.000,00
% no recuperable según probabilidad estadística para ejercicio 2018	4%

Total cartera no recuperable (deterioro a registrarse en el 2018)		4.000,00
Carga fiscal para ejercicio 2018		880
Estado de pérdidas y ganancias	2017	2018
Ventas	1 000 000,00	1 000 000,00
(Gastos)	882 352,94	882 352,94
Utilidad / (Pérdida) Contable	117 647,06	117 647,06
Participación trabajadores 15%	17 647,06	17 647,06
Utilidad antes de impuestos	100 000,00	100 000,00
Conciliación tributaria	2017	2018
Utilidad / (Pérdida contable)	117 647,06	117 647,06
(+) Gastos no deducibles	4 000,00	
(-) Participación laboral	17 647,06	17 647,06
(-) Diferencia temporaria deducible	–	–
Base imponible tributaria	104 000,00	100 000,00
Tasa impositiva IR	25%	25%
Impuesto causado	26 000,00	25 000,00
Carga fiscal	26%	25%

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Septiembre de 2021

La carga fiscal actual sería del 26%, sin posibilidad de reconocer un activo por impuesto diferido. Si el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario permitiera su reconocimiento, la carga fiscal sería la tarifa de impuesto a la renta, tal como se muestra a continuación:

Tabla 5.

Carga fiscal

Estado de pérdidas y ganancias	2017	2018
Ventas	1 000 000,00	1 000 000,00
(Gastos)	882 352,94	882 352,94
Participación trabajadores 15%	117 647,06	117 647,06
Utilidad antes de impuestos	100 000,00	100 000,00
Conciliación tributaria	2017	2018
Utilidad / (Pérdida contable)	117 647,06	117 647,06
(+) Gastos no deducibles	4 000,00	
(-) Participación laboral	117 647,06	117 647,06

(-) Diferencia temporaria deducible		4 000,00
Base imponible tributaria	104 000,00	96 000,00
Tasa impositiva IR	25%	25%
Impuesto causado	26 000,00	24 000,00
Carga fiscal	26%	24%

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Septiembre de 2021

Es evidente que bajo la normativa tributaria actual no se acepta el deterioro de instrumentos financieros acorde a las Normas Internacionales de Información Financiera, y tampoco según el principio de capacidad contributiva.

Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta

La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 5, “Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas”, señala que las empresas reconocerán una pérdida por deterioro por las reducciones iniciales o posteriores del valor de activo hasta el valor razonable menos los costos de venta. Se detalla el siguiente ejemplo: Una empresa adquiere una maquinaria el 1 de abril del año 2017 por USD 100 000, la misma que se deprecia linealmente en cinco años. El 1 de julio de 2018 deciden ponerlo a la venta por no cumplir la capacidad de producción estimada. El valor razonable de la maquinaria al 1 de julio de 2018 se estima en USD 70 000, al final de año de calcula un valor razonable de USD 70 000 y se vende en el año en el año 2019 por USD 50 000.

Contabilización activo mantenido para la venta	Debe	Haber
Activo mantenido para la venta	70.000,00	
Depreciación acumulada de PPE	25.000,00	
Pérdidas netas por deterioro en el valor de activos mantenidos para la venta	5.000,00	
Maquinaria	-	100.000,00

Contabilización del impuesto diferido	Debe	Haber
Activo por impuestos diferidos	1.250,00	
Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		1.250,00

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

El impuesto diferido de recuperará al momento de la venta de la maquinaria.

Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos

La Norma Internacional de Contabilidad 41, “Agricultura”, en su párrafo 26 señala lo siguiente respecto al reconocimiento de las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial:

26. Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, s.f.).

Durante el ejercicio fiscal 2018 se registra un activo biológico por un valor de USD 100,00. Al 31 de diciembre de 2018 se incurrieron en costo de producción relacionados con la transformación biológica del activo por un monto de USD 500,00. El valor razonable menos los costos de ventas del activo biológico es de USD 1 000. El activo biológico se vende en el año 2019 por un valor de USD 1 000. Durante el 2019 no se incurrió en costos asociados a la transformación biológica.

Contabilización compra activo biológico	Debe	Haber
Activos biológicos	100,00	
Efectivo		100,00

Contabilización costos de producción 2018	Debe	Haber
Costos de producción	500,00	
Cuentas por pagar		500,00

Contabilización actualización activo biológico	Debe	Haber
Costos de producción	900,00	
Ganancias a valor razonable		500,00

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

La transacción antes detallada genera una utilidad de USD 400 (USD 900 - USD 500) en el estado de resultados. En el ejercicio fiscal 2018 la ganancia deberá reconocerse como un ingreso no objeto de impuesto a la renta y los costos asociados (USD 500) serán considerados como gastos atribuibles a ingresos no objeto de impuesto a la renta. Aplicando el método del

pasivo basado en el balance se genera una diferencia temporaria imponible y se reconocerá un pasivo por impuesto diferido.

Valor libros	Base fiscal	Diferencia temporaria	Impuesto diferido
1.000,00	600,00	400,00	100,00

Contabilización del impuesto diferido	Debe	Haber
Costo por impuesto a la renta diferido	100,00	
Pasivo por impuestos diferidos		100,00

Elaboración: Propia

Fecha de elaboración: Agosto de 2021

El pasivo por impuesto diferido se liquidará al momento de su venta o disposición del activo biológico.

Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria

Las pérdidas declaradas después de conciliación tributaria podrán ser amortizadas dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, las cuales no deben exceder del 25% de la utilidad gravable generada en el respectivo ejercicio. Es importante considerar que no basta con reflejar la pérdida en el formulario de impuesto a la renta para compensar la pérdida tributaria, adicionalmente, debe estar contabilizada conforme a la resolución No. NAC-DGECCGC15-00000012. Al respecto, el párrafo 35 de la NIC 12 señala lo siguiente:

35. (...) No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que cargar dichas pérdidas o créditos (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, s.f.).

Al cierre de cada ejercicio fiscal los contribuyentes deberán evaluar la factibilidad de compensar las pérdidas tributarias con ganancias fiscales futuras, y deberá revelarse la cuantía del impuesto diferido. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluyan los cinco años de compensación el saldo no amortizado podrá compensarse en su totalidad en el ejercicio fiscal durante el cual se produzca la terminación de actividades.

Otro aspecto a considerar es que en la declaración de impuesto a la renta no está habilitado el casillero de generación porque no es un concepto que corresponda a gasto y que se

encuentre registrado en el estado de resultados. Únicamente se registrará su amortización acorde a la normativa legal en el casillero de reversión. Su contabilización de reconocimiento y reversión deberán contabilizarse en el estado de resultados. Las pérdidas tributarias son diferentes a las pérdidas contables reflejadas en patrimonio, las cuales no deben ser consideradas para su amortización.

Los créditos tributarios no utilizados

La NIC 12, “Impuesto a las Ganancias”, en su párrafo 34 indica lo siguiente:

34. Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados que la ganancia impositiva futura estará disponible contra la que puedan utilizarse las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, s.f.).

La Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 47 señala que cuando las retenciones sean mayores al impuesto causado, o no exista impuesto, podrá solicitar devolución como pago en exceso o utilizarlo como crédito tributario hasta tres años después en lo referente a retenciones de impuesto a la renta. El crédito tributario por impuesto a la salida de divisas se podrá utilizar para el pago de impuesto a la renta o solicitar su devolución hasta los siguientes cuatro años. Sin embargo, si el saldo diferido se encuentra en libros más del tiempo antes detallado, este valor deberá regular a través de un gasto no deducible, puesto que no se recuperará en ejercicio futuros.

Un ejemplo, si una compañía al 31 de diciembre de 2018 registra en su activo diferido por retenciones de sus clientes acumulado un valor de USD \$ 5 000, de los cuales USD \$ 1 000 corresponden al presente ejercicio y el saldo a los años 2017, por un valor de USD 1 000, año 2016 por USD \$ 1 000, año 2015 por USD \$ 1 000, y finalmente el año 2014 USD \$ 1 000, lo que significa que el año 2014 ya no serán recuperables los USD \$ 1 000 por superar más de tres años como diferido, y la norma no permite usarlo como crédito tributario, razón por la cual se reconocerá como “Gasto no Deducible”.

Las provisiones efectuadas para cubrir los pagos por desahucio y pensiones jubilares patronales

La provisión por jubilación patronal y desahucio a lo largo del tiempo tuvo modificaciones legales en períodos cortos de tiempo, en las cuales se vio afectado la base imponible del impuesto a la renta por parte de las empresas y personas naturales obligadas a

llevar contabilidad, realizamos una remembranza de su evolución legal en la siguiente esquematización.

Tabla 6.

Provisiones

Detalle	Deducible	No deducible	Base legal
Provisión jubilación patronal hasta el 31 de diciembre de 2017	Personal mayor de 10 años en la misma empresa	Personal con menos de 10 años en la misma empresa	Numeral 1: Art. 28, literal f) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno
Provisión de jubilación patronal desde el 1 de enero de 2018	Se reconoce el impuesto diferido a las provisiones efectuadas a partir de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía y Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera		Artículo 1, numeral 10 de Decreto Ejecutivo No. 476
Provisión de jubilación patronal desde el 1 de enero de 2021	Pagos efectuados a administradores de fondos y empleados mayores a 10 años	Personal menor a 10 años Solo se reconoce impuesto diferido las provisiones de personal mayor a 10 años y pagos no efectuados a administradores de fondos	Artículo 14, numeral 1 de Decreto Ejecutivo No. 1114 de Reglamento a la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria

Fuente: Elaboración propia.

Fecha de elaboración: Septiembre de 2021

La jubilación patronal es un gasto en beneficio de los empleados acumulado durante sus diez primeros años de trabajo, relacionado con la generación de ingresos gravados y no se considera para efectos del cálculo de impuesto a la renta.

Si las compañías recuperaran la deducción cuando se efectivice el pago de la jubilación patronal a sus trabajadores al año 25, tendrían una carga tributaria menor.

Tabla 7.

Previsiones de jubilación

Jubilación	Norma tributaria	Norma tributaria
	actual	sugerida
Gasto contable jubilación 25 años	25 000,00	25 000,00
Gasto deducible	15 000,00	25 000,00
Gasto deducible a valor presente	7 970,67	10 217,91
Gasto no deducible	17 029,33	14 762,09
Deducción a valor presente	4 257,33	4 695,52
Pérdida de deducción	561,81	
Pérdida de deducción en % sobre el gasto 3.0%	3.30%	
Carga fiscal	28.30%	25.00%

Fuente: Elaboración propia.

Fecha de elaboración: Septiembre de 2021

Las empresas pueden interpretar de forma errónea la provisión de jubilación patronal, y aplicar a partir del año décimo la deducción completa del gasto acumulado con el objetivo de que la norma tributaria lo valide como deducible, o su reconocimiento por impuesto diferido, esta interpretación -obviamente- está alejada de la legalidad de forma contable y tributaria, ya que la falta de reconocimiento de un beneficio del empleado durante los diez primeros años genera un error contable, y de acuerdo a la NIC 8, “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”, esta indica que los errores deben ajustarse al patrimonio, aún cuando se reconozca como gasto no deducible, la Superintendencia de Compañías no avalaría los estados financieros porque no se sujetan a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Hasta la presentación del presente trabajo no se emiten las resoluciones pertinentes respecto al manejo de los depósitos de la provisión de jubilación patronal en fondos de inversión, generando muchas inquietudes respecto a quién tiene la carga tributaria en lo relativo a los rendimientos que generen dichos depósitos. Cuando el empleado renuncie, al año 16 o 17, ¿qué ocurrirá con los fondos depositados?

A pesar de que se han llevado a cabo diferentes cambios de leyes, teóricamente con el ánimo de tener un adecuado control y manejo de la provisión por jubilación patronal, esto ha ocasionado afectaciones a las empresas en la determinación de su impuesto a la renta y la carga fiscal al reconocer en periodos fiscales como no deducibles, después reconocimiento de impuestos diferidos y ahora únicamente con empleados mayores a diez años de trabajo.

La provisión por jubilación patronal debería ser objeto de análisis entre el Servicio de Rentas Internas, la Superintendencia de Compañías y actuarios, de tal manera que sea un gasto no susceptible a cambios a corto plazo, que esté direccionado directamente a la generación de ingresos gravados y no se incremente la carga tributaria los primeros diez años de gasto. La administración tributaria debería permitir la deducción por jubilación patronal, considerando el pago efectivamente realizado a los trabajadores. Tomando en consideración que la deducción de la provisión es luego del año 25, el impacto financiero intrínseco el interés implícito sería favorable al contribuyente, y es un gasto relacionado al ingreso y verificando la real capacidad contributiva de los contribuyentes.

Conclusiones

El principio de capacidad contributiva no contemplado en nuestra Constitución se sintetiza en la fórmula de *cada uno paga según la capacidad, a cada uno según las necesidades*, y el transgredir este principio provoca inseguridad jurídica y desincentiva la inversión local y extranjera, la cual, en comparación con otros países que acogieron de forma íntegra las Normas Internacionales de Información Financiera y su normativa tributaria local, es inferior.

En nuestra legislación tributaria, a pesar de los avances en la promulgación de normas que aceptan la aplicación de impuestos diferidos, todavía no existe una aceptación de la totalidad de la norma internacional analizada. Sería muy importante desarrollar nuevas propuestas en las cuales los contribuyentes puedan aplicar de forma procedente las Normas Internacionales de Información Financiera y la Ley de Régimen Tributario Interno, con su respectivo Reglamento, de tal forma que cumpla con las leyes de los órganos rectores que controlan el cumplimiento de cada norma, como son la Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas.

El espíritu en el que la NIC 12 fue desarrollada pretendía que no se la utilizara como un escudo fiscal o método de elusión de los cuales pueda aprovecharse el contribuyente, al contrario, exige a las empresas demostrar la verdadera situación fiscal de la entidad hacia los *stakeholders* (partes interesadas) y *shareholders* (accionistas), las administraciones tributarias o terceros interesados. Así, se concluye que es responsabilidad de los entes de control buscar las herramientas necesarias para integrarse a las normas contables que van evolucionando con las transacciones comerciales que se presentan en el ámbito mundial.

Considerando los diez casos de impuestos diferidos ejemplificados, es preciso indicar y concluir que se analizaron desde un punto de vista financiero, utilizando ratios de impuesto a la renta efectivo y calculando el valor presente de los montos reconocidos por impuestos diferidos, demostrando que la carga tributaria afecta directamente al contribuyente y contraviene uno de los principios más elementales, como es la capacidad contributiva. El razonamiento de la carga fiscal no debe centrarse únicamente en el supuesto fáctico de la base gravada, debe procurar la adecuada aplicación de la norma contable verificando que los contribuyentes no se vieren afectados por cambios que afecten la liquidez de la empresa en el medio plazo, considerando que las empresas trabajan bajo un ordenamiento jurídico estable en el que se utilizaron herramientas como planificaciones fiscales, financieras, presupuestos, etc. Donde en cada período se realiza la respectiva evaluación y, basado en ello, la toma de decisiones.

Las Normas Internacionales de Información Financiera no forman parte del ordenamiento jurídico ecuatoriano, su promulgación fue a través de una resolución de la Superintendencias de

Compañías, las NIIF son reglas de valor internacional, es así que la Ley de Régimen Tributario Interno señala que ante divergencia entre la normas tributarias y financieras prevalecerán las primeras, esto es un candado que crea una situación en la que es muy difícil realizar cualquier tipo de impugnación judicial. Aún es difícil considerar que las reglas contables no solo sirven para dar información económica sobre la situación patrimonial de la empresa, si no que pueden servir para medir la capacidad económica gravable de esa empresa, por tal motivo las NIIF deben tener mayor valor fiscal.

Recomendaciones

La Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas instituciones, que controlan la aplicación de la normativa contable y la gestión política tributaria, respectivamente, tienen la obligación de establecer estándares conjuntos que permitan la aplicación de los impuestos diferidos desde su reconocimiento hasta su reversión y brindar todas las facilidades a los contribuyentes para su aplicación y declaración.

El Servicio de Rentas Internas debe ampliar la aplicación de los impuestos diferidos como deterioro de cuentas por cobrar, deterioro de instrumentos financieros, etc. Con la finalidad que las empresas presenten estados financieros íntegros y su carga fiscal este acorde a su capacidad contributiva.

Las compañías deben aplicar los impuestos diferidos de forma responsable, de tal manera que no sirva como un vehículo para erosionar la base fiscal o buscar artificios contables que sean muy difíciles de llegar a su determinación, verificación y cuantificación por parte de la administración tributaria.

La administración tributaria está en la obligación de buscar herramientas tecnológicas que permitan el control sistemático de los impuestos diferidos aplicados por las compañías. Es, pues, necesario y hasta imperativo, establecer manuales de aplicación y aclaración de casos especiales o en función de cada sector empresarial.

Los obligados a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera deben definir la valoración, medición y revelación de las diferencias temporarias y permanentes para sustentar decisiones financieras y contables que puedan ser determinadas por parte de la administración tributaria.

Al cierre de cada ejercicio fiscal, el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías deben realizar una actualización de conceptos contables y de las normas de información financiera que rigen desde el 1 de enero del siguiente ejercicio económico, para así simplificar su aplicación y declaración.

Referencias bibliográficas

- Asamblea Constituyente. (20 de octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (17 de noviembre de 2004). Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial 463, Suplemento.
- Asamblea Nacional. (8 de junio de 2010). Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial 209, Suplemento.
- Asamblea Nacional. (29 de diciembre de 2014). Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Registro Oficial, 405, Suplemento.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad Inventarios, NIC 2*. Recuperado el 18 de septiembre de 2021, de nicniif.org: <http://nicniif.org/files/NIC%202%20Inventarios.pdf>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (26 de abril de 2020). *Norma Internacional de Contabilidad, Contratos de Construcción NIC 11*. Obtenido de mef.gob.pe: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/11_NIC.pdf
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (12 de junio de 2019). *Norma Internacional de Contabilidad Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes NIC 37*. Obtenido de incp.org.co: <https://incp.org.co/iasb-propone-enmiendas-la-nic-37-provisiones-activos-contingentes-pasivos-contingentes/>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad Deterioro del Valor de los Activos NIC 36*. Recuperado el 19 de septiembre de 2021, de nicniif.org: http://nicniif.org/files/u1/NIC_36.pdf
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (s.f.). *Norma Internacional de Información Financiera Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas NIIF 5*. Recuperado el 16 de septiembre de 2021, de nicniif.org: http://nicniif.org/files/u1/ternacional_de_Informaci_n_Financiera_n__5.pdf
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad Agricultura NIC 41*. Recuperado el 19 de septiembre de 2021, de nicniif.org: <http://nicniif.org/files/NIC%2041%20Agricultura.pdf>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

- NIC 8. Recuperado el 19 de septiembre de 2021, de [nicniif.org: https://www.nicniif.org/files/u1/NIC_8_1.pdf](https://www.nicniif.org/files/u1/NIC_8_1.pdf)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad Impuesto a las Ganancias NIC 12*. Recuperado el 18 de septiembre de 2021, de [nicniif.org: https://www.nicniif.org/files/u1/Norma_Internacional_de_Contabilidad_n__12.pdf](https://www.nicniif.org/files/u1/Norma_Internacional_de_Contabilidad_n__12.pdf)
- González, E., Amatucci, A. y Trzaskalik, C. (2001). *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad Propiedades, Planta y Equipo NIC 16*. Recuperado el 17 de septiembre de 2021, de [nicniif.org: http://nicniif.org/files/NIC%2016%20Propiedades%20Planta%20y%20Equipo.pdf](http://nicniif.org/files/NIC%2016%20Propiedades%20Planta%20y%20Equipo.pdf)
- H. Congreso Nacional. (14 de junio de 2005). Código Tributario. Registro Oficial 38, Suplemento.
- Jarach, D. (1980). *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: CIMA.
- Servicio de Rentas Internas. (21 de diciembre de 2015). Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012. Registro Oficial 653.
- Superintendencia de Compañías. (21 de agosto de 2006). Valores y Seguros. *Resolución No. 06.Q.ICI.004*. Registro Oficial 348.
- Superintendencia de Compañías. (10 de julio de 2008). Valores y Seguros. *Resolución No. ADM-08199*. Registro Oficial 378.
- Sentencia No. 010-18-SIN-CC (Corte Constitucional 24 de julio de 2018).
- Superintendencia de Compañías. (31 de diciembre de 2008). Valores y Seguros. *Resolución No. 10*. Registro Oficial 498.
- Superintendencia de Compañías. (23 de diciembre de 2009). Valores y Seguros. *Resolución No. 6*. Registro Oficial 94, Suplemento.
- Villegas, H. (2000). *Manual de finanzas públicas*. Buenos Aires: De Palma.