



**UNIVERSIDAD ESTATAL DE MILAGRO  
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y COMERCIALES**

**TRABAJO DE TITULACIÓN DE GRADO PREVIO A LA  
OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE INGENIERO EN CONTADURIA  
PÚBLICA Y AUDITORIA – CPA**

**PROPUESTA PRÁCTICA DEL EXAMEN COMPLEXIVO**

**TEMA: IMPUESTOS DIFERIDOS: ANALISIS COMPARATIVO DE  
LAS NIC'S Y DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DE ECUADOR**

**Autores:**

**BRYAN ANTONIO DUME CANDELARIO  
JESSICA MABEL CANDELARIO AREVALO**

**Acompañante:**

**ING. XAVIER ORTEGA HARO, MCA**

**Milagro, Septiembre de 2017  
ECUADOR**

## CONTENIDO

DERECHOS DE AUTOR .....	1
APROBACIÓN DEL ACOMPAÑANTE DE LA PROPUESTA PRÁCTICA .....	2
APROBACIÓN DEL TRIBUNAL CALIFICADOR.....	3
DEDICATORIA.....	4
AGRADECIMIENTO.....	5
INDICE DE FIGURAS .....	6
RESUMEN .....	7
ABSTRACT .....	8
INTRODUCCIÓN .....	9
MARCO TEÓRICO .....	10
DESARROLLO .....	14
CONCLUSIONES .....	17
Bibliografía .....	18

## DERECHOS DE AUTOR

Ingeniero.

Fabrizio Guevara Viejó, PhD.

**RECTOR**

**Universidad Estatal de Milagro**

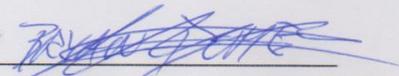
Presente.

Yo/Nosotros, JESSICA MABEL CANDELARIO AREVALO y BRYAN ANTONIO DUME CANDELARIO en calidad de autor(es) y titulares de los derechos morales y patrimoniales de la propuesta práctica de la alternativa de Titulación - Examen Complexivo, modalidad presencial, mediante el presente documento, libre y voluntariamente procedo a hacer entrega de la Cesión de Derecho del Autor de la propuesta practica realizado como requisito previo para la obtención de mi (nuestro) Título de Grado, como aporte a la Temática "Impuestos Diferidos" del Grupo de Investigación Modelos De Desarrollo Local Ajustados A Los Enfoques De La Economía Popular Y Solidaria; Y Sostenibilidad de conformidad con el Art. 114 del Código Orgánico de la Economía Social De Los Conocimientos, Creatividad E Innovación, concedemos a favor de la Universidad Estatal de Milagro una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos. Conservamos a mi/nuestro favor todos los derechos de autor sobre la obra, establecidos en la normativa citada.

Así mismo, autorizo/autorizamos a la Universidad Estatal de Milagro para que realice la digitalización y publicación de esta propuesta practica en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

El (los) autor (es) declara (n) que la obra objeto de la presente autorización es original en su forma de expresión y no infringe el derecho de autor de terceros, asumiendo la responsabilidad por cualquier reclamación que pudiera presentarse por esta causa y liberando a la Universidad de toda responsabilidad.

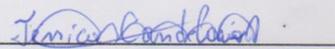
Milagro, a los 28 días del mes de Septiembre del 2017



Firma del Estudiante (a)

Nombre: Bryan Dume

CI: 095388934-2



Firma del Estudiante (a)

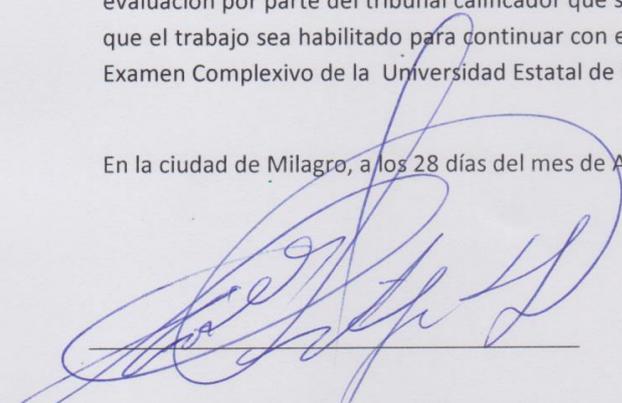
Nombre: Jessica Candelario

CI: 092068907-2

## **APROBACIÓN DEL ACOMPAÑANTE DE LA PROPUESTA PRÁCTICA**

Yo, XAVIER FERNANDO ORTEGA HARO en mi calidad de acompañante de la propuesta práctica del Examen Complexivo, modalidad presencial, elaborado por el/la/los estudiantes JESSICA MABEL CANDELARIO AREVALO y BRYAN ANTONIO DUME CANDELARIO; cuyo tema es: IMPUESTOS DIFERIDOS: ANALISIS COMPARATIVO DE LAS NIC'S Y DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DE ECUADOR, que aporta a la Línea de Investigación MODELOS DE DESARROLLO LOCAL AJUSTADOS A LOS ENFOQUES DE LA ECONOMÍA POPULAR Y SOLIDARIA; Y SOSTENIBILIDAD previo a la obtención del Grado de INGENIERO EN CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA – CPA; considero que el mismo reúne los requisitos y méritos necesarios en el campo metodológico y epistemológico, para ser sometido a la evaluación por parte del tribunal calificador que se designe, por lo que lo APRUEBO, a fin de que el trabajo sea habilitado para continuar con el proceso de titulación de la alternativa de Examen Complexivo de la Universidad Estatal de Milagro.

En la ciudad de Milagro, a los 28 días del mes de Agosto de 2017.



XAVIER FERNANDO ORTEGA HARO  
ACOMPAÑANTE  
CC. 1709532475

## APROBACIÓN DEL TRIBUNAL CALIFICADOR

El tribunal calificador constituido por:  
ROSA ESPINOZA, DENIS MENDOZA y XAVIER ORTEGA HARO

Luego de realizar la revisión de la propuesta práctica del Examen Complexivo, previo a la obtención del título (o grado académico) de INGENIERO EN CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA – CPA presentado por JESSICA MABEL CANDELARIO AREVALO y BRYAN ANTONIO DUME CANDELARIO

Con el título:

IMPUESTOS DIFERIDOS: ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS NIC'S Y DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DE ECUADOR

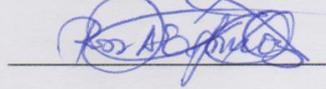
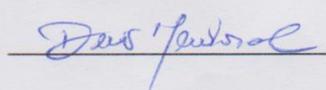
Otorga al presente la propuesta práctica del Examen Complexivo, las siguientes calificaciones:

MEMORIA CIENTÍFICA	[85]
DEFENSA ORAL	[5]
TOTAL	[100]
EQUIVALENTE	[50]

Emite el siguiente veredicto: (aprobado/reprobado) APROBADO

Fecha: 28 de 09 del 2017.

Para constancia de lo actuado firman:

	Nombres y Apellidos	Firma
Presidente	<u>XAVIER ORTEGA HARO</u>	
Vocal 1	<u>ROSA ESPINOZA TOMAYSO</u>	
Vocal 2	<u>DENIS MENDOZA CABRERA</u>	

## APROBACIÓN DEL TRIBUNAL CALIFICADOR

El tribunal calificador constituido por:  
ROSA ESPINOZA, DENIS MENDOZA y XAVIER ORTEGA HARO

Luego de realizar la revisión de la propuesta práctica del Examen Complexivo, previo a la obtención del título (o grado académico) de INGENIERO EN CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA – CPA presentado por JESSICA MABEL CANDELARIO AREVALO y BRYAN ANTONIO DUME CANDELARIO

Con el título:

IMPUESTOS DIFERIDOS: ANALISIS COMPARATIVO DE LAS NIC'S Y DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DE ECUADOR

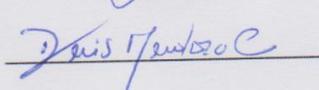
Otorga al presente la propuesta práctica del Examen Complexivo, las siguientes calificaciones:

MEMORIA CIENTÍFICA	[95]
DEFENSA ORAL	[233]
TOTAL	[97,33]
EQUIVALENTE	[48,67]

Emite el siguiente veredicto: (aprobado/reprobado) APROBADO

Fecha: 28 de 09 del 2017.

Para constancia de lo actuado firman:

	Nombres y Apellidos	Firma
Presidente	<u>XAVIER ORTEGA HARO</u>	
Vocal 1	<u>ROSA ESPINOZA TOALAYZO</u>	
Vocal 2	<u>DENIS MENDOZA CABRERA</u>	

## DEDICATORIA

Este trabajo se lo dedico a mis padres Aurelio y Clarita, quienes son el pilar fundamental en mi vida.

A mi hermano Robinson quien desde el cielo me inspiro a continuar y seguir adelante en nuestro sueño compartido de verme realizada como profesional.

A mi esposo José por creer en mi capacidad y su constante motivación a lo largo de mi carrera.

A mis hermanas Roxana y Mireya, a mi familia por estar conmigo en todos los momentos de mi vida.

Jessica Candelario Arévalo

El presente trabajo se lo dedico a mis padres, mi hermano quienes fueron los principales apoyo en mi carrera universitaria con quienes tuve que dejar pasar momentos familiares por mis estudios, pero al final todo valió la pena.

A mis tías, tíos, primos, abuelos y mi familia por haberme ayudado a mantener constante el curso de mis estudios

Bryan Dume Candelario

## AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios quien me ha dado la fortaleza para seguir constante día a día y poder cumplir mi meta ya que sin su ayuda no hubiese sido posible.

A mi Alma Mater Universidad Estatal de Milagro por su contribución a mi formación profesional y al ejercicio de mi derecho a la educación.

A nuestro docente tutor Ing. Xavier Ortega por su acompañamiento en la elaboración de nuestro caso práctico, de igual manera a cada uno de mis maestros que a lo largo de mi formación académica me han transmitido su conocimiento y dejaron la semilla de aprendizaje en mí.

A mis compañeros con quienes formamos grupos para los proyectos y compartimos grandes momentos, por ese verdadero compañerismo que nos mantuvo juntos hasta el final. ¡Gracias!

Jéssica Candelario Arévalo

Agradezco a mis padres, mi hermano, y toda mi familia, ya que sin su apoyo no hubiese sido posible este logro. Así mismo a los docentes por todos los conocimientos impartidos y los diferentes aportes que han contribuido en mi formación académica y a nuestro acompañante por guiarnos en el caso práctico. Por último a mis amigos y compañeros con quienes inicié la carrera universitaria y con los que fui conociendo en camino, por sus aportes, experiencias y gratos momentos que pasamos juntos en la academia, así como es grato haber empezado y terminados juntos. ¡Gracias por todo!

Bryan Dume Candelario

## INDICE DE FIGURAS Y TABLAS

Figura 1.....	12
Tabla 1.....	15

## **IMPUESTOS DIFERIDOS: ANALISIS COMPARATIVO DE LAS NIC'S Y DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DE ECUADOR**

### **RESUMEN**

La importancia de conocer lo que establece las normas internacionales de contabilidad y la normativa contable y tributaria recogida en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sus reformas, su Reglamento de Aplicación así como las resoluciones del ente rector en materia de recaudación de impuestos, conlleva a la necesidad de hacer este tipo de análisis comparativos.

El impuesto diferido es concepto usual en la contabilidad, producto de las diferencias de tiempo existen en el momento de su reconocimiento. Estas diferencias pueden ser gravables o imponibles, dependiendo del caso.

El reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto diferido afectara directamente al estado de resultado en ejercicios económicos futuros debido a que el rubro que se genere, no solamente puede ser recuperado en algunos casos sino que en otros debe ser compensado.

Cuando el valor es recuperado es por el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. En su defecto un rubro es compensado en ejercicios económicos futuros, cuando con anterioridad se reconoció un pasivo por impuesto diferido.

Es de suma importancia conocer que la contabilidad en base a normas y principios no es la misma que la contabilidad en base a las normas y directrices fiscales que emite un estado. Ahí radica necesidad de saber lo que dicen las normas de contabilidad y la normativa tributaria, momento en el que se aplica el principio de la sustancia sobre la forma, principio que consiste en llevar la contabilidad en base a normas y principios (sustancia) y hacer la declaración de impuesto en base a la legislación vigente (forma).

El presente trabajo nos da una breve explicación y hace un repaso de la literatura académica existen con respecto a las normas internacionales de contabilidad en lo relativo al concepto de impuestos diferidos, así como lo estipulado en la legislación ecuatoriana en materia de impuestos.

**Palabras Claves:** Impuesto Diferidos, NIC, NIIF, principios contables.

## ABSTRACT

The importance of knowing what is established by the international accounting standards and the accounting and tax regulations contained in the Organic Law of the Internal Tax Regime, its amendments, its Implementing Regulations and the resolutions of the governing body on the collection of taxes, entails To the need to make such comparative analyzes.

Deferred tax is the usual concept in accounting, product of time differences exist at the time of recognition. These differences may be taxable or taxable, depending on the case. The recognition of a deferred tax asset or liability will directly affect the statement of income in future financial years because the item that is generated can not only be recovered in some cases but in others it must be compensated.

When the value is recovered it is for the recognition of a deferred tax asset. Failing this, a heading is offset in future financial years, when a deferred tax liability was previously recognized.

It is extremely important to know that accounting based on rules and principles is not the same as accounting based on the rules and fiscal guidelines issued by a state. Therein lies the need to know what accounting norms and tax regulations say, at which point the principle of substance is applied to form, the principle of keeping accounts based on rules and principles (substance) and doing The tax return based on current legislation (form).

This paper gives a brief explanation and makes a review of the academic literature exist with respect to the international accounting standards regarding the concept of deferred taxes, as well as stipulated in Ecuadorian tax legislation.

**Key Words:** Deferred Tax, IAS, IFRS, accounting principles.

## INTRODUCCIÓN

La Contabilidad se lleva en base a normas y principios generalmente aceptados como lo es el principio de la sustancia sobre la forma, el devengado o el de la partida doble, y su objetivo es emitir información financiera de calidad que sirva de base para una correcta toma de decisiones. Sin embargo la contabilidad no siempre se puede llevar en base a dichas normas y principios sino que se debe cumplir con las leyes, normas, directrices y regulaciones societarias que emiten los estados sobre la forma y el tratamiento contable de determinados hechos económicos, en los que hay casos tan palpables como es el caso de la NIC - 12 impuestos a las ganancias que determina que la base imponible para la determinación del ingreso son la totalidad de los ingresos menos la totalidad de los costos y gastos, sin embargo la normativa ecuatoriana crea conceptos como los gastos deducibles, ingresos exentos o utilidad gravable. El mismo caso se suscita en los activos no corrientes, como lo son la propiedad, planta y equipo que trata la NIC - 16 que estipula que la depreciación se estimará en base a la vida útil y dicho valor se cargara como un gasto al estado de resultado; no obstante el régimen tributario ecuatoriano establece límites y porcentajes para el tratamiento de la depreciación y establece ciertos límites para que una parte o la totalidad de esta forme parte del gasto deducible para el impuesto a la renta. Mismo caso para el tratamiento de las provisiones que abarca la NIC - 37, denominada provisiones, activos y pasivos contingentes en la cual estipula que una sociedad puede provisionar recurso cuando exista la probabilidad de desprenderse de activos o de recursos económicos en el futuro, sin establecer límites, dejando a discrecionalidad y a criterio de una empresa dicha provisión, sin embargo la legislación ecuatoriana establece límites y porcentajes para dicho caso y en la parte que exceda dichos límites, constituirá un gasto no deducible y por ello aumentará la base imponible para la determinación del impuesto sobre las ganancias.

Estos conflictos entre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Régimen Tributario ecuatoriano, suele producir que se creen en un determinado momento el concepto de impuestos diferidos, debido a las diferencias temporarias que existe al momento de su reconocimiento, recuperación o compensación. Dependiendo si es recuperación o compensación, constituirá un activo por impuesto diferido o un pasivo por impuesto diferido respectivamente.

En el presente trabajo se nos muestra el conflicto existente entre las normas contables y las normas fiscales y tributaria que rigen a las sociedades. El sistema tributario ecuatoriano si bien es complejo, a su vez es explícito, estableciendo que en caso de conflicto con las normas contables y la normativa tributaria, prevalecerá la segunda. En cuanto a los impuestos diferidos la normativa tributaria es clara al estipular que solo se podrán reconocer únicamente en los casos y condiciones que establezca la Ley y el Reglamento. A la ley y reglamento a los que se hace mención es a la Ley Orgánica de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación, y en ocasiones al Código de Tributario que en última instancia en materia tributaria es el que prevalece.

El presente trabajo nos detalla también la forma del reconocimiento del impuesto diferido, así como sus condiciones y casos en los que se puede y debe aplicarse.

## MARCO TEÓRICO

El impuesto diferido es un concepto que nace a partir de la publicación de la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), específicamente de la NIC 12 – Impuesto a las ganancias, que rige el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias o en Ecuador conocido como el Impuesto a la Renta. La misma norma reconoce que el principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras, cuando se produce un activo o pasivo por impuesto diferido (IRFS, 2008).

Sin embargo este tema del impuesto diferido ha sido objeto de gran debate académico incluso en el seno de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) centrándose en su reconocimiento impositivo y las formas de recuperar o compensar dicho impuesto. (Zamora Ramírez, Moreno Rojas, & Rueda Torres, 2014).

Para ser más específico un impuesto diferido es aquel que surge de las diferencias temporarias en el hecho generador del impuesto y la fecha de pago, creándose así un activo o pasivo por impuesto diferido, que dependiendo de la situación y condiciones podrá ser recuperado o compensado en periodos contables futuros. (Tributos.net, 2016) Una diferencia temporaria es según Gallego (1997) citado por Kronbauera (2012) aquellas que se originan por el distinto tratamiento contable y fiscal en el reconocimiento y medida de activos, pasivos, ingresos y gastos. Para Casillo (2004) estas diferencias se clasifican en imponibles y deducibles.

Las imponibles son las que en un futuro resultarán en valores imponibles a efectos del Impuesto sobre Beneficios, originando los Pasivos Fiscales Diferidos en el ejercicio en el cual se produzcan y las diferencias temporarias deducibles, son aquellas que resultarán en valores deducibles en el cálculo del resultado imponible de períodos futuros, generando los Activos Fiscales Diferidos en el ejercicio corriente.

Los profesores Cardona Montoya & Ochoa Flórez (2014) establecen la necesidad de contabilizar dichas diferencias temporarias para tener una mayor precisión de la contabilidad debido al uso de principios contables y directrices fiscales que en casos suelen ser opuestas y prevalecen las normas legales de un estado.

El nombre de la cuenta del impuesto diferido puede cambiar dependiendo del Plan General de Cuentas que use la entidad, pudiéndolo denominar Activo por Impuesto Diferido o Impuesto diferido por cobrar o en su defecto Pasivo por impuesto diferido o impuesto diferido por pagar. De acuerdo a Martínez-Vargas, (2014) al momento de la determinación del impuesto corriente, que es la cantidad que una entidad dispone para el pago efectivo del impuesto sobre las ganancias, es cuando en la contabilidad de una entidad, surge un impuesto diferido debido a las diferencias temporarias que da lugar al reconocimiento del activo o pasivo por concepto de impuesto diferido. Esto debido a que en el estado de resultados hay gastos que la administración tributaria puede considerar no deducibles y por ello aumenta la base imponible del impuesto a la renta.

La Superintendencia de Compañías del Ecuador que es la entidad que controla, vigila, promueve, regula y asesora a las compañías de toda índole del Ecuador, mediante resolución 0902 del año 2008 establece un cronograma de obligatoriedad de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad para la emisión y presentación de estados financieros (Superintendencia de Compañías, 2012).

Es así como las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad, empiezan a formar parte del ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia de principios contables de general aceptación. La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y sus reformas establece que la contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación (SRI, 2017). La obligatoriedad de que se disponga la adopción de las normas internacionales es importante no solo para la homologación de la información financiera sino para evitar que estas normas y principios sean usadas a discrecionalidad y conveniencia por parte de las empresas y sociedades. También hay que partir de la premisa de que el derecho Público exige hacer únicamente lo que está escrito, principio consagrado en la Constitución de la República (R.O., 2008)

Así mismo los Impuestos diferidos son reconocidos como tales en la Ley Orgánica de Prevención del Fraude Fiscal en casos como pérdidas o deterioro de inventarios, pérdidas en contratos de construcción, deterioro de propiedad, planta y equipo, provisiones de cuentas incobrables, pérdidas tributarias, créditos tributarios utilizados en periodos anteriores, entre otros (R.O. No 405, 2014)

Estos principios son nuevamente reconocidos por la Administración Tributaria de Ecuador, que es el Servicio de Rentas Internas (SRI, 2015) que mediante una circular a las sociedades contribuyentes ratifica que solo se podrá reconocer como impuestos diferido los casos y condiciones que se establece en la normativa tributaria vigente.

Sin embargo las normas del ordenamiento jurídico interno de los estados, en opinión de expertos como Alonso Carrillo y Nevado Peña (2013) no siguen las normas internacionales de contabilidad y por ello es que se crean las diferencias temporarias originando como es el caso de los impuestos diferidos, para lo cual es necesario una conciliación tributaria a efectos de determinar el valor efectivo a pagar del impuesto sobre las ganancias que en ocasiones la tasa efectiva es mayor a la tasa impositiva original. En Ecuador el Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del (SRI, 2016) establece este mecanismo denominado conciliación tributaria<sup>1</sup> que después de varias operaciones matemáticas, se establece la base imponible<sup>2</sup> para la determinación del impuesto a la renta (Impuesto a las ganancias) que está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos. (SRI, 2016)

---

<sup>1</sup> Artículo. 46.- Conciliación tributaria.- Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno a Junio de 2016.

<sup>2</sup> Artículo. 47.-Base Imponible.- Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno a Junio de 2016.

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				
UTILIDAD DEL EJERCICIO	6999-7999>0	801	=	
PÉRDIDA DEL EJERCICIO	6999-7999<0	802	=	
CÁLCULO DE BASE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES	(+) AJUSTE POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA	097	+	
	BASE DE CÁLCULO DE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES	098	=	
(-) PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES		803	(-)	
(-) DIVIDENDOS EXENTOS <small>campo 6082</small>		804	(-)	
(-) OTRAS RENTAS EXENTAS		805	(-)	
(-) OTRAS RENTAS EXENTAS DERIVADAS DEL COPCI		806	(-)	
(+ GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES		807	+	
(+ GASTOS NO DEDUCIBLES DEL EXTERIOR		808	+	
(+ GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS		809	+	
(+ PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLE A INGRESOS EXENTOS Fórmula $((804*15\%) + [(805+806-809)*15\%])$		810	+	
(-) AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		811	(-)	
(-) DEDUCCIONES POR LEYES ESPECIALES		812	(-)	
(-) DEDUCCIONES ESPECIALES DERIVADAS DEL COPCI		813	(-)	
(+ AJUSTE POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA		814	+	
(-) DEDUCCIÓN POR INCREMENTO NETO DE EMPLEADOS		815	(-)	
(-) DEDUCCIÓN POR PAGO A TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD		816	(-)	
(-) INGRESOS SUJETOS A IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO		817	(-)	
(+ COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS SUJETOS A IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO		818	+	
UTILIDAD GRAVABLE		819	=	

FIGURA 1 – Formulario 101, Conciliación Tributaria - Copyright 2016 por Servicio de Rentas Internas

De acuerdo a la opinión López (2014) el objetivo de la contabilidad se pierde debido a la legislación en materia tributaria que aplique cada estado, produciéndose así un problema de gran magnitud cuando la normativa legal obliga a las empresa a registrar en su contabilidad ciertas transacciones y operaciones aplicando reglas y criterios fiscales que van en contra de los principios y de las normas internacionales de contabilidad. Esto produce de cierta manera un tipo de información híbrida debido a la aplicación de criterios fiscales en determinadas transacciones y principios contables en otras de acuerdo al criterio de Moreno Rojas (2012) que cita su trabajo de investigación (1997); En el caso de Ecuador si se produce un conflicto entre las normas de contabilidad, serán las normas fiscales que dicte el Servicios de Rentas Internas las que prevalezcan.

Según Kronbauera et al. (2012) lo ideal es calcular el impuesto a las ganancias sobre la utilidad del ejercicio, las ganancias menos la totalidad de los costos y gastos y es ahí

donde debido a la utilización oportunista de las normas y principios contables por lo que los estados a través de sus entes recaudadores establecen criterios fiscales para la deducibilidad de costos y gastos y sobre la aplicación de la contabilidad.

Si se toma un enfoque para el desarrollo local y sostenibilidad de la economía popular y solidara, el (IFRS, 2015) emite las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF) para las pyme's (pequeña y medianas empresas) el cual reconoce en su sección 29.7 el impuesto diferido el cual lo define como reconocimiento de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones definen como pyme a toda persona natural o jurídica que, como una unidad productiva, ejerce una actividad de producción, comercio y/o servicios, y que cumple con el número de trabajadores y valor bruto de las ventas anuales siempre y cuando cumpla las condiciones que se establezca en la normativa permitente (S-R.O. No 351, 2010)

Para fines tributarios las PYMES de acuerdo al tipo de RUC que posean se las divide en personas naturales y sociedades. De acuerdo a cual sea el caso se podrá encontrar información específica para cumplir con las obligaciones tributarias, pudiendo escoger el tipo de contribuyente bajo el cual se desea opera. (SRI, 2011).

Según Fernández & Martínez, (2016) la medición de los pasivos y activos corrientes y diferidos de impuestos se basa en las disposiciones de las leyes fiscales promulgadas o substancialmente promulgadas; los efectos de cambios futuros en las leyes o tasas fiscales no se anticipan.

Para el contador público y especialista en gerencia financiera y tributación Acosta-Plaza (2016) existen dos métodos para el cálculo del impuesto diferido y estos son el método diferido y el método del pasivo.

Una vez realizada y analizada la literatura académica y de investigación así como parte de la literatura respecto a las normas internacionales de contabilidad (NIC 12 – Impuesto a las Ganancias) y las Normas Internacionales de Información Financiera para pymes (NIIF para pymes) se procede al desarrollo de la propuesta práctica

## DESARROLLO

La investigación es del tipo cualitativa pues abarca la búsqueda y comparación de la información de las investigaciones ya existentes. De manera cuantitativa debido a que a través de un ejercicio de aplicación se explicara de manera precisa pero prevé el efecto contable que origina un reconocimiento por concepto de impuestos diferidos.

Cuando se haga referencia a alguna “normativa tributaria”, entiéndase por esto la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de aplicación de la citada ley, así como las resoluciones que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas como ente recaudador y rector en materia tributaria.

Como ya se había mencionado la prevalencia de las normas y directrices fiscales ecuatorianas sobre las normas internacionales de contabilidad y de información financiera crean pequeñas “distorsiones” en cuanto a la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias. Una situación muy típica es el reconocimiento de gasto por concepto de depreciación que de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad No 16 – Propiedad Planta y Equipo determina que la depreciación se calculara sobre la base de la estimación de la vida útil del activo (IFRS, 2008), mientras que la NIC 12, permite calcular el impuesto a las ganancias sobre el resultado de la totalidad de los ingresos menos los costos y los gastos. Sin embargo el régimen tributario ecuatoriano establece límites y condiciones para los diferentes tipos de activos por concepto de propiedad planta y equipo.

En cuanto a las provisiones también existe un conflicto entre la NIC 17 – Provisiones y Contingentes y la normativa tributaria, puesto que la norma establece<sup>3</sup> que se debe provisionar cuando exista la probabilidad de desprendimiento de recurso y no establece límites ni porcentajes de provisión. Dicha provisión debe ser tratada como un gasto para efectos de determinación de impuesto sobre las ganancias. Sin embargo la normativa tributaria establece el tipo de provisión que puede ser tratada como gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta que tal como dice la normativa que solo, las provisiones para créditos incobrables... a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales..., sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.<sup>4</sup> La normativa tributaria es muy explícita para el caso que una sociedad deba realizar el pago de desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, puesto que estas no serán deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión<sup>5</sup>

El siguiente tabla se muestra un ejercicio de aplicación explicara el efecto contable por reconocimiento de un activo o pasivo por concepto de impuesto diferido, en el estado de resultado de la empresa AGROFARM S.A. al 31 de Diciembre de 2013

<sup>3</sup> Norma Internacional de Contabilidad 36 – Provisiones y Contingentes. Párrafos 2 y 3.

<sup>4</sup> Artículo. 10.- Deduciones.- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno a Junio de 2016.

<sup>5</sup> Artículo. 28.1.-Impuestos Diferidos.- Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno a Junio de 2016.

Tabla 1 - Estado de Resultado al 31 de diciembre de 2013 de AGROFARM S.A. adaptado al tema.  
Fuente. Superintendencia de Compañías. Elaboración Propia

AGROFARM S.A.		
ESTADO DE RESULTADO		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013		
<b>INGRESOS</b>		\$ 466.403,60
INGRESOS POR VENTAS	\$348.108,53	
OTRAS RENTAS	\$118.295,07	
<b>COSTOS</b>		\$ 234.950,80
Inventario inicial de bienes no producidos por el sujeto pasivo	\$ 12.358,40	
Compras netas locales de bienes no producidos por el sujeto pasivo	\$242.635,79	
(-) Inventario final de bienes no producidos por el sujeto pasivo	(\$20.043,39)	
<b>GASTOS</b>		\$ 195.277,26
<b>GASTOS ADMINISTRATIVOS</b>		\$187.277,26
Sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS	\$113.211,85	
Beneficios sociales, indemnizaciones y otras remuneraciones que no constituyen materia gravada del IESS	\$ 5.806,20	
Aporte a la seguridad social (incluye fondo de reserva)	\$7.883,15	
Arrendamientos	\$ 6.017,27	
Mantenimiento y reparaciones	\$ 2.416,28	
Combustibles y lubricantes	\$ 4.619,20	
Suministros, materiales y repuestos	\$ 1.586,95	
Gastos de viaje	\$ 3.196,36	
Depreciación acumulada	\$ 3.694,64	
Servicios públicos	\$ 3.722,48	
Pagos por otros servicios	\$ 33.004,57	
Impuestos, contribuciones y otros	\$ 2.118,31	
<i>Gastos de provisión</i>	<i>\$ 8.000,00</i>	
<i>Para jubilación patronal</i>	<i>\$ 1.000,00</i>	
<i>Para desahucio</i>	<i>\$ 1.000,00</i>	
<i>Por deterioro del valor de los activos</i>	<i>\$ 6.000,00</i>	
<b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b>		\$ 36.175,54
(+) Gastos no deducibles locales	\$ 8.000,00	
Utilidad antes participación trabajadores	\$ 44.175,54	
(-) Participación a trabajadores	\$ 6.626,33	
Utilidad antes de Impuesto	\$37.549,21	
(-) 22% tasa de impuesto a la renta	\$8.260,83	
<b>UTILIDAD NETA</b>		\$ 29.288,38

En el ejercicio se muestra un estado de resultado compacto sobre el cual se puede calcular un activo por concepto de impuesto diferido puesto que hay valores sobre los cuales se está pagando impuesto, pero en el futuro pueden ser compensado. En este caso las cuentas de "Provisión para Jubilación Patronal", "Provisión por Desahucio", "Provisión por deterioro del valor de activos" (están en letra cursiva) son gastos considerados no deducibles, para la legislación ecuatoriana, y por tanto aumentan la base imponible para la determinación del impuesto a la renta y por tanto sobre ellos se está pagando impuesto a la renta, pero si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo innumerado que está a continuación del artículo 28 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, pueden ser compensados en ejercicios futuros, para lo cual es necesario realizar el cálculo por concepto de dicho activo de la siguiente manera:

(+) Gasto NO deducible	\$8000
Tasa del Impuesto a la Renta	22%
(=) Valor del Impuesto Diferido	\$1760

Dicho cálculo genera un asiento contable que sin perjuicio del plan de cuenta que una empresa y/o sociedad lleve, puede quedar de la siguiente manera:

DETALLE	DEBE	HABER
Activo por Impuesto Diferido	\$1760	
Gasto de Impuesto a la Renta		\$1760
P/r de reconocimiento de activo diferido en el ejercicio económico		

Es decir dicho activo podrá ser compensado en ejercicios económicos futuros cuando se cumplan las condiciones establecidas en la ley y en el momento de un nuevo ejercicio económico liquide el impuesto a la renta.

## CONCLUSIONES

La aplicación de la técnica del impuesto diferido es bajo ningún concepto una forma de pagar menos impuestos, sino que como surge a partir de las diferencias temporarias que existen al momento de su reconocimiento, lo que hace es de alguna manera regular el desfase que surge producto del reconocimiento de ingresos y gastos que una empresa y sociedad puede reconocer bajo la legislación fiscal de un estado.

Este reconocimiento es fundamental, debido a que le permite a la empresa determinar no solo el impuesto diferido sino los impuestos corrientes. Estos nacen a partir de las diferencias ya sean estas gravables o imposables, dependiendo del caso, puede generarse un concepto de por activos por diferidos o un pasivo por impuestos diferidos.

El impuesto diferido puede generar un pago mayor o un pago menor del impuesto a las ganancias, por ello la necesidad de un adecuado reconocimiento contable.

De acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad y las de Información Financiera, las diferencias temporarias imposables disminuyen la utilidad fiscal, lo que provoca el efecto de un reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, mientras que las diferencias temporarias cuando son grabables incrementa la utilidad fiscal, dando como resultado un activo por impuesto diferido

Al momento de determinar un activo o pasivo por impuesto diferido, en el siguiente ejercicio contable, al momento de cierre se debe acreditar o debitar el rubro que se reconoció por impuesto diferido.

El tratamiento contable de ciertas cuentas es diferente al tratamiento fiscal, por lo que es necesario una comprensión del tratamiento fiscal debido a que este prevalece sobre los principios y normas contables. Se debe tener en cuenta el principio contable de esencia sobre la forma, ya que este establece que la contabilidad debe ser llevada a base de normas y principios generalmente aceptados y la declaración de impuesto se hace en base a la normativa tributaria que rija al momento de que ocurren los hechos económicos.

El inadecuado reconocimiento del impuesto diferido o en su defecto la falta de reconocimiento de este, puede ocasionar pérdida de recurso a una empresa debido a que no va a poder recuperar los valores cuando genere un activo por impuesto diferido.

El principio del devengado resulta compatible con el concepto de impuestos diferidos. Este tratamiento contable, debe ser visto más allá del enfoque tradicional y siempre tener en cuenta que a través de la contabilidad se debe expresar de manera precisa y verídica la realidad económica de la empresa.

## Bibliografía

- Kronbauera, C. A., Moreno Rojasb, J., & Souzad, M. A. (2012). Evidencia de utilización oportunista de normas contables en el reconocimiento de pasivos fiscales diferidos en empresas brasileñas y españolas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 39-48.
- Acosta Plaza, C. J. (2016). *Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá*. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de [www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/Audire/cjap3.pptx](http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/Audire/cjap3.pptx)
- Alonso Carrillo, I., & Nevado Peña, D. (2013). La Reforma Contable y la relación Contabilidad-Fiscalidad. España. Recuperado el 22 de Agosto de 2017
- Cardona Montoya, R., & Ochoa Flórez, J. (2014). Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos. . *IDEAS Working Paper Series from RePEC; St. Louis*.
- Casillo, J. (2014). Impuesto sobre beneficios (NIC 12). Barcelona, España.
- Fernandez, E., & Martinez, A. (2016). La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad* , 621-644.
- Gallego, I. (1997). Análisis del SFAS 109 y consideración contable de los impuestos anticipados:. Madrid, España. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=196698>
- IFRS. (2015). NIIF para las Pymes. Londres, Reino Unido. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de [http://www.nicniif.org/home/descargar-documento/2426-norma-internacional-de-informacion-financiera-para-pymes\\_2016.html](http://www.nicniif.org/home/descargar-documento/2426-norma-internacional-de-informacion-financiera-para-pymes_2016.html)
- IRFS. (2008). Normas Internacionales de Contabilidad. NIC 12 - Impuesto a las ganancias, Ciudad de Mexico, Mexico. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic12.pdf>
- Martinez Vargas, J. (12 de Julio de 2014). Del impuesto sobre beneficios devengado al pagado: una valoración del cálculo del tipo impositivo efectivo. Valencia, España.
- Moreno Rojas, J. (1997). *Contabilidad y fiscalidad: diferencias entre resultado contable y base imponible en el nuevo impuesto sobre sociedades*. Sevilla: Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- R.O. (Octubre de 20 de 2008). Constitución de la Republica del Ecuador. Montecristi, Manabi, Ecuador.
- R.O. No 405. (29 de Diciembre de 2014). Ley Organica de Prevencion del Fraude Fiscal. Quito, Guayas, Ecuador. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de

- [http://www.asambleanacional.gob.ec/es/system/files/ro\\_ley\\_organica\\_de\\_incentivos\\_a\\_la\\_produccion\\_y\\_prevenccion\\_del\\_fraude\\_fiscal\\_ro\\_405\\_suplemento\\_del\\_29-12-2014.pdf](http://www.asambleanacional.gob.ec/es/system/files/ro_ley_organica_de_incentivos_a_la_produccion_y_prevenccion_del_fraude_fiscal_ro_405_suplemento_del_29-12-2014.pdf)
- S-R.O. No 351. (29 de Diciembre de 2010). Código Organico de la Produccion Fomento e Inversiones. Quito, Pichincha, Ecuador.
- SRI. (2011). ¿Qué son las PYMES? Quito, Pichincha, Ecuador. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de <http://www.sri.gob.ec/de/32>
- SRI. (4 de Diciembre de 2015). Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012. Quito, Pichincha, Ecuador. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/8ca55f34-9058-4607-84c6-d35a7f7265a4/NAC-DGECCGC15-00000012+SR.O.+653+de++21-12-2015.pdf>
- SRI. (2016). Formulario 101. Quito, Pichincha, Ecuador.
- SRI. (13 de Junio de 2016). Reglamento de Aplicacion de la Ley Organica de Regimen Tributario Interno. Quito, Pichincha, Ecuador.
- SRI. (Mayo de 2017). Codificacion informal de la Ley Organica de Regimen Tributario Interno y sus reformas. Quito, Pichincha, Ecuador. Recuperado el 22 de Junio de 2017, de [http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/5be3f2eb-3237-4916-ab88-cbca60acbfcf/LEY\\_DE\\_R%C9GIMEN\\_TRIBUTARIO\\_INTERNO\\_-\\_LORTI\\_759\\_INCLUYE+MODIFICACIONES+LEY+ORGANICA+DE+CULTURA\\_mayo+2017.pdf](http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/5be3f2eb-3237-4916-ab88-cbca60acbfcf/LEY_DE_R%C9GIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_-_LORTI_759_INCLUYE+MODIFICACIONES+LEY+ORGANICA+DE+CULTURA_mayo+2017.pdf)
- Superintendencia de Compañías. (20 de Julio de 2012). Estatuto Organico Funcional por Procesos. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Superintendencia de Compañías. (20 de Noviembre de 2008). Cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías. Quito, Pichincha, Ecuador. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de <https://www.iasplus.com/en/binary/americas/0902ecuadorresolution.pdf>
- Tributos.net. (28 de Mayo de 2016). Impuesto Diferido, concepto y ejemplos, ¿En qué te beneficia? Madrid, España. Recuperado el 22 de Agosto de 2017, de <https://www.tributos.net/impuesto-diferido-307/>
- Zamora Ramírez, C., Moreno Rojas, J., & Rueda Torres, J. (23 de Julio de 2014). Contabilidad del impuesto sobre beneficios y resultado global: relevancia valorativa en el mercado financiero español. Sevilla, España. Recuperado el 22 de Agosto de 2017