

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Tributación

**Incidencia de la aplicación de impuestos diferidos en la presión
tributaria de las empresas**

Caso empresa de servicios logísticos, períodos 2016-2017

Nalda Elisa Balseca Lema

Tutor: Nilo Antonio Narváez Grijalva

Quito, 2018



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Nalda Elisa Balseca Lema, autora de la tesis titulada *Incidencia de la aplicación de impuestos diferidos en la presión tributaria de las empresas – caso empresa de servicios logísticos, períodos 2016-2017*, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autoría de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

01 de octubre de 2018

Firma: _____

Resumen

Para conocer como incide la determinación del impuesto a las ganancias bajo la metodología requerida por la *NIC 12 Impuesto a las Ganancias* en el nivel de presión tributaria ejercida por el Estado sobre las empresas, la presente investigación se condujo en base a dos ejes centrales: por un lado, la aplicación de impuestos diferidos y por otro el cálculo de la presión tributaria, para luego conjugar los dos temas en una aplicación práctica que nos permita medir la incidencia de los impuestos diferidos en la carga tributaria de una empresa.

En el tema de impuestos diferidos, la investigación enfatiza la aplicación del método del pasivo basado en el balance requerido por la NIC 12 para la determinación del impuesto a las ganancias, se resumen y simplifican las reglas y procedimientos descritos en la norma contable internacional. En el ámbito tributario, se analiza la aplicación de la norma internacional en el contexto de la normativa tributaria ecuatoriana, desarrollando ejemplos prácticos que muestran el tratamiento contable y tributario de cada uno de los casos admitidos por la administración tributaria y su impacto en el cálculo de la tasa efectiva del impuesto a las ganancias.

Asimismo, se realiza un análisis doctrinario de la presión tributaria, se describe la metodología y los elementos que intervienen en el cálculo de este indicador para el caso ecuatoriano, comparando los cálculos de los índices locales con los obtenidos por organismos internacionales tales como el CIAT y la OECD. Para evaluar el impacto del impuesto a las ganancias en la presión fiscal se complementó la investigación llevando a la práctica todo lo investigado en una empresa de servicios logísticos, y se demostró que la falta de aplicación de los impuestos diferidos o su aplicación restrictiva inciden en una mayor presión tributaria sobre los contribuyentes, por lo cual se recomienda a los actores del sistema contable – tributario avanzar hacia una aplicación integral de la NIC 12.

Palabras clave: impuestos diferidos, presión tributaria, incidencia, impuesto, diferido, método del balance, presión fiscal, impuesto a las ganancias, NIC 12.

En este mundo a la luz de mi vida, Jeremy
y allá en el cielo a la luz que me ilumina, Héctor

Agradecimientos

Infinitas gracias a Dios y a mi familia por el apoyo de siempre, y de manera especial a ti Jeremy, que a tu corta edad hasta derramaste lágrimas porque debiste aceptar mis ausencias, me animaste y oraste junto conmigo para que esta meta se cumpla.

A mi Tutor, por su eficaz guía y aporte a esta investigación.

Tabla de contenidos

Lista de ilustraciones	15
Abreviaturas.....	17
Introducción.....	19
Capítulo primero Impuesto a las ganancias	21
1. Antecedentes de la obligatoriedad de su aplicación	21
1.1. Panorama mundial de la aplicación de las NIIF	21
1.2. Base legal sobre la aplicación de las NIIF en el Ecuador	23
1.3. Antecedentes e introducción de la contabilización del Impuesto a las Ganancias en Ecuador	24
2. Objetivo y alcance de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias	25
3. Del método tradicional al diferido	25
3.1. El método tradicional	26
3.2. El método diferido	28
3.3. Diferencias entre el método diferido y el tradicional.....	29
4. Los impuestos diferidos y su nuevo método basado en el balance.....	30
4.1. Método del pasivo basado en el estado de resultados.....	30
4.2. Método del pasivo basado en el balance.....	32
4.3. Diferencias entre ambos métodos	35
4.4. Base fiscal y las reglas prácticas para su determinación.....	36
5. Reconocimiento	38
5.1. Pasivos y activos por impuestos corrientes.....	38
5.2. Pasivos y activos por impuestos diferidos	38
5.3. Impuestos corrientes y diferidos en el resultado o fuera de él.....	47
6. Medición	48
6.1. Tasas para la medición del impuesto a las ganancias	48
6.2. Uso de tasas graduales o progresivas.....	49
6.3. Cambio de tasas fiscales	49
6.4. Tasas aplicables en Ecuador	50
7. Tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias	53
7.1. Factores que influyen en el cálculo de la tasa efectiva	53

7.2.	Conciliación entre la tasa efectiva y nominal	54
8.	Presentación	55
8.1.	Activos y pasivos por impuesto a las ganancias en el estado de situación financiera	55
8.2.	Gastos (ingresos) por el impuesto a las ganancias	56
9.	Información a revelar sobre el impuesto a las ganancias.....	56
9.1.	Principales componentes del gasto (ingreso).....	56
9.2.	Información complementaria	57
10.	Los impuestos diferidos desde la óptica de la administración tributaria ecuatoriana	58
10.1.	Cronología de disposiciones tributarias relativas a impuestos diferidos	58
10.2.	Casos en que la autoridad fiscal admite los impuestos diferidos.....	60
10.3.	Otros casos de activos por impuestos diferidos admitidos por el SRI	90
10.4.	Otros pasivos por impuestos diferidos admitidos por el SRI.....	107
10.5.	Activos por impuestos diferidos excluidos de la aceptación del SRI	113
Capítulo segundo Presión tributaria originada en los impuestos internos.....		117
1.	Análisis doctrinario.....	117
2.	La presión tributaria.....	118
3.	La presión tributaria individual	119
4.	La presión financiera	120
5.	Índice de medición y coeficientes de la presión tributaria	121
5.1.	Fórmulas de cálculo de la presión tributaria	121
5.2.	Coeficientes de la presión tributaria	124
6.	Elementos a considerarse para el cálculo de la presión tributaria	124
6.1.	Impuestos	125
6.2.	Tasas	126
6.3.	Contribuciones especiales.....	127
6.4.	Otros elementos	128
6.5.	Elementos considerados bajo la metodología del CIAT	128
7.	Límites de la imposición.....	129

8.	Conclusiones acerca de la validez e importancia del cálculo de la presión tributaria.....	130
9.	Breve análisis de la presión tributaria en el Ecuador.....	131
9.1.	Metodología de cálculo.....	131
9.2.	La presión tributaria en el Ecuador y el resto de América Latina	132
Capítulo tercero Incidencia de los impuestos diferidos en la presión tributaria de una empresa de servicios logísticos, períodos 2016-2017		
1.	Antecedentes y objeto social de la empresa	135
2.	Identificación de los principales rubros y causas que originan impuestos diferidos	135
3.	Aplicación del método del pasivo basado en el balance para la determinación de impuestos diferidos	139
4.	Registro de los nuevos saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos y del impuesto a las ganancias determinado	141
5.	Cálculo de la tasa efectiva del impuesto a las ganancias.....	143
6.	Conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal.....	144
7.	Notas a los estados financieros relativas a impuesto a las ganancias	146
8.	Cálculo de la presión tributaria del año 2017 con la aplicación de NIIF.....	149
9.	Cálculo de la presión tributaria del año 2017 sin la aplicación de NIIF.....	151
10.	Análisis de la incidencia de la aplicación de los impuestos diferidos sobre los índices de presión tributaria	151
Capítulo cuarto Conclusiones y recomendaciones		
Bibliografía.....		
Anexos.....		
	Anexo 1 Definiciones de la NIC 12.....	169
	Anexo 2 Ejemplos prácticos del método tradicional	171
	Anexo 3 Ejemplo práctico del método del pasivo basado en resultados	172
	Anexo 4 Ejemplo práctico del método del pasivo basado en el balance	176
	Anexo 5 Casos de impuestos diferidos reconocidos por la normativa tributaria ecuatoriana.....	180
	Anexo 6 Tabla del devengamiento de costos de transacción en la emisión de deuda.....	182
	Anexo 7 Resumen del proceso de perfeccionamiento de las fórmulas de la presión financiera.....	184

Anexo 8 Presión fiscal en América Latina, años 2004 a 2015 según el SRI (abr-2018)	187
Anexo 9 Presión fiscal del Ecuador, años 2000 a 2015, según el BID -CIAT (ago-2017).....	188
Anexo 10 Ingresos tributarios detallados del Ecuador, años 1990 a 2016 según la OECD (mar-2018)	190
Anexo 11 Ingresos tributarios del Ecuador en % del PIB, años 1990 a 2016 OECD (mar-2018)	193
Anexo 12 Comparativo de la presión tributaria en América Latina, años 2015- 2016	194
Anexo 13 Aplicación del método del balance en la determinación de impuestos diferidos	195
Anexo 14 Conciliaciones tributarias.....	197

Lista de ilustraciones

Tabla 1 Perfiles de jurisdicciones completados por el IFRS	22
Tabla 2 Jurisdicciones que usan NIIF.....	23
Tabla 3 Cronograma de aplicación de las NIIF	24
Tabla 4 Procedimiento del método de impuestos diferidos basado en resultados.....	31
Tabla 5 Procedimiento del método de impuestos diferidos basado en el balance.....	34
Tabla 6 Diferencias entre el método basado en resultados y el basado en el balance....	35
Tabla 7 Esquema de determinación de la base fiscal	37
Tabla 8 Reconocimiento de impuestos diferidos en el resultado o fuera de él	48
Tabla 9 Metodología de cálculo de la presión fiscal equivalente.....	128
Gráfico 1 Clasificación de las diferencias temporarias por su efecto en resultados.....	34
Gráfico 2 Identificación de las diferencias temporarias impositivas	40
Gráfico 3 Identificación de las diferencias temporarias deducibles	41
Gráfico 4 Identificación de las diferencias temporarias impositivas y deducibles	41
Gráfico 5 Composición de la presión tributaria en América Latina 2015.....	133
Gráfico 6 Evolución de la presión tributaria equivalente del Ecuador 2000-2015	134

Abreviaturas

AID	Activo por impuesto diferido
BCE	Banco Central del Ecuador
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CEF	Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
COOTAD	Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización
DE	Decreto Ejecutivo
Formulario 101 o F101	Formulario 101 Declaración del impuesto a la renta y presentación de estados financieros formulario único de sociedades y establecimientos permanentes.
Fundación IFRS	Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera (acrónimo de International Financial Reporting Standards)
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (acrónimo de International Accounting Standards Board), organismo emisor de normas de la Fundación IFRS.
IASC	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (acrónimo de International Accounting Standards Committee), organismo predecesor del IASB.
IASCF	Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (acrónimo de International Accounting Standards Committee Foundation), organismo predecesor de la Fundación IFRS.
ID	Impuestos diferidos
IG	Impuesto a las Ganancias
ISD	Impuesto a la Salida de Divisas
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
NEC	Norma Ecuatoriana de Contabilidad
NIC 12	Norma Internacional de Contabilidad N° 12: Impuesto a las Ganancias
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF para PYMES	Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades
NU	Naciones Unidas
OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (acrónimo de Organisation for Economic Cooperation and Development)
ORI	Otros resultados integrales

PIB	Producto interno bruto
PID	Pasivo por impuesto diferido
RAI	Resultados antes de impuestos
RLORTI	Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
RO	Registro Oficial
Superintendencia de Compañías o SC	Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador
SRI	Servicios de Rentas Internas del Ecuador

Introducción

El cálculo del impuesto a las ganancias desde un punto de vista contable puede diferir del realizado desde un punto de vista tributario, por una parte, el objetivo de las normas contables y en particular de las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* es lograr una mejor correlación de ingresos y gastos, para que las empresas reflejen la realidad de sus operaciones y por otro lado están las normas tributarias que deben ser acatadas por los contribuyentes para tributar de acuerdo a lo que ellas establezcan, sin que eso signifique menoscabar el principio contable fundamental del devengado. Para armonizar el ámbito contable y el tributario dentro de las NIIF encontramos la *NIC 12 impuesto a las ganancias* (o la Sección 29 de las NIIF para las PYMES) la cual nos permite obtener una tasa efectiva de ese impuesto libre de distorsiones, para que sea considerada dentro de la presión tributaria de las empresas en su verdadera magnitud.

El tema de la presente investigación se centra en analizar si existe o no incidencia, y en caso de haberla qué tanto influye la metodología de cálculo del impuesto a las ganancias sobre la determinación de la presión fiscal de una empresa, considerando que el impuesto a las ganancias es uno de los elementos incluidos dentro de la carga tributaria de los contribuyentes, que será usada para calcular el índice de presión tributaria. Para lograr ese objetivo, este trabajo presenta en primer lugar un análisis basándose en la NIC 12 y en la normativa tributaria ecuatoriana relacionada con la aplicación de impuestos diferidos y por otra parte analiza la literatura existente en materia de presión tributaria, para luego relacionarlas y medir a través de un caso práctico su incidencia, por ese motivo ha sido estructurada de la siguiente forma:

Se empieza el análisis resumiendo, a manera de introducción metodológica, los principios y esquemas del sistema de impuestos diferidos con el objetivo de conocer las bases conceptuales en que se apoya el sistema para lograr el emparejamiento contable correcto de ingresos y costos, y así evitar la distorsión que puede ejercer el aspecto impositivo. Este primer capítulo comienza con los antecedentes de la aplicación de la NIC 12, aborda los métodos para el tratamiento del impuesto a las ganancias, destacando al método del balance como el requerido por las NIIF, se analizan las condiciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias y se

culmina examinando los casos de impuestos diferidos admitidos por la legislación tributaria ecuatoriana a través de ejemplos prácticos que muestran su efecto contable y tributario.

En el segundo capítulo se reúne información doctrinaria respecto a la presión tributaria con el objetivo de conocer su significado como carga fiscal soportada por un contribuyente en relación a su renta global, se exploran sus metodologías de cálculo, los elementos que deben ser considerados y se concluye este capítulo analizando la presión fiscal del Ecuador calculada tanto a nivel interno como por organismos internacionales.

En el tercer capítulo, tomando como base la información de una empresa de servicios logísticos se lleva a la práctica en dos períodos contables la aplicación del sistema de impuestos diferidos bajo el método del balance. Se evalúa luego, la incidencia en la presión tributaria de esta empresa bajo tres ópticas: usando el dato del impuesto a las ganancias sin la aplicación de la NIC 12, con la aplicación de esta norma en el contexto ecuatoriano y se plantea un tercer escenario hipotético en el que se usa el dato del impuesto a las ganancias calculado omitiendo las actuales restricciones tributarias a la plena aplicación de esta norma en el país.

Finalmente, el cuarto capítulo presenta las conclusiones a las que se llegó respecto a la aplicación de los impuestos diferidos y la incidencia de los mismos en la presión tributaria de una empresa, y se emiten las recomendaciones pertinentes en base a los resultados obtenidos.

Capítulo primero

Impuesto a las ganancias

1. Antecedentes de la obligatoriedad de su aplicación

Actualmente las *Normas Internacionales de Información Financiera* (en adelante NIIF) constituyen los estándares internacionales de mayor aplicación en el ámbito contable a nivel mundial, y formando parte de ellas se encuentra la *Norma Internacional de Contabilidad N° 12: Impuesto a las Ganancias* (en adelante NIC 12) y la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (en adelante NIIF para las PYMES) con su *Sección 29 Impuesto a las Ganancias*, normas dedicadas exclusivamente al tratamiento del tema objeto de nuestro estudio en el presente capítulo. Partiremos nuestro análisis explorando brevemente el panorama mundial de la aplicación de esta normativa para llegar luego al ámbito local.

1.1. Panorama mundial de la aplicación de las NIIF

El ente encargado de la regulación contable a nivel mundial y por ende de las NIIF, es la *Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera* (en adelante Fundación IFRS¹), corporación sin fines de lucro que opera en Inglaterra y como parte de los organismos que la integran está el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad* (en adelante IASB²), el mismo que es responsable de la emisión de las normas contables de la Fundación IFRS, para atender al interés público de contar con un conjunto único de normas de información financiera mundialmente aceptadas. Por ello la visión de la Fundación IFRS y del IASB se ha enfocado en conseguir y promover el uso de normas globales en los mercados de capitales del mundo, y así lo expresan sus objetivos que dicen:

- (a) Desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta

¹ Por sus siglas en inglés: International Financial Reporting Standards

² Por sus siglas en inglés: International Accounting Standards Board

calidad basado en principios claramente articulados. Estas normas deberían requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.

- (b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.
- (c) Considerar en el cumplimiento de los objetivos asociados con (a) y (b), cuando sea adecuado, las necesidades de un rango de tamaños y tipos de entidades en escenarios económicos diferentes.
- (d) Promover y facilitar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que son las normas e interpretaciones emitidas por el IASB, mediante la convergencia de las normas de contabilidad nacionales y las NIIF.³

Desde que el IASB comenzó sus operaciones en abril de 2001, el número de países que utilizan las NIIF ha aumentado continuamente y la Fundación IFRS se ha centrado en incentivar y apoyar la adopción global de las NIIF. Para evaluar el progreso hacia sus objetivos, la Fundación IFRS desarrolla perfiles de aplicación de las normas NIIF, y según información actualizada a abril de 2018,⁴ se han completado perfiles para 166 jurisdicciones (incluyendo todas las jurisdicciones del G20⁵), las mismas que provienen de todas partes del mundo, como se muestra a continuación:

Tabla 1

Perfiles de jurisdicciones completados por el IFRS

Región	Número de jurisdicciones	Porcentaje del total
Europa	44	27%
África	38	23%
Medio Este	13	8%
Asia y Oceanía	34	20%
América	37	22%
Total	166	100%

Fuente: Fundación IFRS
Elaboración: Elisa Balseca

³ IFRS Foundation, *Constitución: Revisada y aprobada por los Fideicomisarios enero 2013* (Londres: IFRS Foundation Publ. Department, 2013), 7, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/410/ES_Constitution_2013_149_124.pdf.

⁴ IFRS Foundation, «IFRS - Who Uses IFRS Standards? Analysing the Use of IFRS Standards», *The Use of IFRS® Standards around the World*, 25 de abril de 2018, párr. 1-3, <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>.

⁵ El Grupo de los 20, es el principal foro internacional para la cooperación económica, financiera y política. Está compuesto por la Unión Europea y 19 países: Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica y Turquía.

Tabla 2
Jurisdicciones que usan NIIF

Uso de las NIIF	Cantidad de regiones del mundo							%
	Europa	África	Medio Este	Asia y Oceanía	América	Total		
Jurisdicciones que requieren NIIF para todas o la mayoría de las entidades nacionales.	43	36	13	25	27	144	87%	
Jurisdicciones que permiten o requieren las NIIF para al menos algunas (pero no todas o la mayoría) de entidades nacionales.	1	1	0	3	8	13	8%	
Jurisdicciones que no requieren ni permiten las Normas NIIF para entidades nacionales.	0	1	0	6	2	9	5%	
Total jurisdicciones en la región	44	38	13	34	37	166	100%	

Fuente: Fundación IFRS

Elaboración: Elisa Balseca

1.2. Base legal sobre la aplicación de las NIIF en el Ecuador

En Ecuador, conforme lo determina la Ley de Compañías⁶, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (en adelante Superintendencia de Compañías) es el organismo facultado para determinar los principios contables que aplicarán las entidades sujetas a su control. En el año 2006⁷ la Superintendencia de Compañías adoptó las NIIF determinando inicialmente su obligatoriedad de aplicación a partir del año 2009. Posteriormente en el año 2008 ese organismo ratificó⁸ la adopción de las NIIF y estableció un cronograma⁹ para su aplicación entre los años 2010 y 2012 para los tres primeros grupos indicados en la Tabla 3. En el año 2016¹⁰ el cuarto grupo perteneciente al régimen de seguros fue añadido al mencionado cronograma.

⁶ Ecuador, «Codificación de la Ley de Compañías», Cod. s/n, Registro Oficial 312, 5 de noviembre de 1999 § (1999), art.294.

⁷ Ecuador SC, «Resolución No. 06.Q.ICL.004», RO 348, 04 de septiembre de 2006 § (2006).

⁸ Ecuador SC, «Resolución No. ADM. 08199», RO 378, Suplemento, 10 de julio de 2008 § (2008).

⁹ Ecuador SC, «Resolución No. 08.G.DSC.010», RO 498, 31 de diciembre de 2008 § (2008).

¹⁰ Ecuador SC, «Resolución No. SCVS-INC-DNICAI-16-006», SRO835, 07 de septiembre de 2016 § (2016).

Tabla 3

Cronograma de aplicación de las NIIF

N°	Entes obligados	Normativa contable	Año de transición	Primer año de aplicación
1	<ul style="list-style-type: none"> • Entes regulados por la Ley de Mercado de Valores • Compañías de auditoría externa 	NIIF completas	2009	2010
2	<ul style="list-style-type: none"> • Las compañías con activos iguales o superiores a US\$ 4'000.000 • Las compañías holding • Las de economía mixta (y sociedades constituidas por el Estado o entidades del sector público) • Las sucursales de compañías extranjeras 	NIIF completas	2010	2011
3	Resto de compañías	NIIF PYMES o NIIF completas	2011	2012
4	<ul style="list-style-type: none"> • Las compañías intermediarias de reaseguros • Peritos de seguros • Asesoras productoras de seguros. 	NIIF completas	2016	2017

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

Preparado: Elisa Balseca

1.3. Antecedentes e introducción de la contabilización del Impuesto a las Ganancias en Ecuador

Hasta antes de la obligatoriedad de aplicar NIIF en Ecuador, la contabilización del impuesto a las ganancias fue un tema muy poco abordado, la anterior normativa vigente en el país no incluía una Norma Ecuatoriana de Contabilidad (NEC) que normara su tratamiento. Normalmente el criterio adoptado por las compañías en este tema se limitaba a contabilizar el dato del impuesto a la renta corriente que arrojará la conciliación tributaria incluida en el *Formulario 101 Declaración del impuesto a la renta y presentación de estados financieros formulario único de sociedades y establecimientos permanentes* (en adelante Formulario 101 o F101), dato que refleja solo parcialmente el efecto del impuesto a las ganancias. La implementación de las NIIF cambió este panorama porque trajo consigo los requerimientos de la NIC 12, en donde se contempla no solo el impuesto a la renta corriente, sino que lo complementa con el impuesto diferido.

Si bien, en el ámbito ecuatoriano los entes regulados por la Superintendencia de Compañías tienen la obligación de aplicar las NIIF y por ende la NIC 12 a partir del año 2009, según el cronograma resumido en la Tabla 3, sin embargo, aún en la actualidad los organismos de control y los auditores se encuentran con que el método del diferido es todavía desconocido en la mayoría de empresas del país y que en el mejor de los casos el método aplicado en Ecuador es el del pasivo basado en el estado de resultados y como

Contablemente los métodos para la determinación del impuesto a las ganancias han evolucionado desde el método tradicional al diferido, en vista de las deficiencias detectadas en el primero de ellos, en el año 1979 se emitió la NIC 12¹² por parte del *Comité de Normas Internacionales de Contabilidad* (en adelante IASC¹³), la NIC 12 dejaba de lado el método tradicional y exigía a las entidades que en la contabilización del impuesto a las ganancias se utilizase “el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como el método del pasivo basado en el estado de resultados”.¹⁴

En el año 1996 el IASC revisa y emite una nueva NIC 12, la cual sustituye a la NIC 12 original y entra en vigencia a partir del año 1998, uno de los cambios principales que trajo la nueva versión de la NIC 12 es que “prohíbe el uso del método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como el método del pasivo basado en el balance”.¹⁵ Las diferencias entre ambos métodos van más allá de lo conceptual y son abordadas más adelante en el punto 4.3.

En el año 2001, el IASB adoptó la NIC 12 emitida por el IASC en el año 1996 y es la norma que junto con sus modificaciones posteriores rige actualmente. Cabe notar que pese a la antigüedad que tiene esta norma, tal como se indicó en el punto 1.3 en nuestro país muchas empresas continúan aplicando el método tradicional, el mismo que debería estar en desuso desde hace 4 décadas.

Con la finalidad de distinguir las características de uno y otro método, procederemos a analizar de manera muy general cada uno de ellos para luego proceder a compararlos y entender las ventajas de aplicar el método del diferido.

3.1. El método tradicional

El método tradicional de contabilización del impuesto a la renta se caracteriza por cargar a resultados el impuesto causado resultante de la declaración anual de impuesto a la renta, que aparece en el formulario 101, el cual es calculado considerando únicamente las pautas tributarias dadas por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador (en adelante SRI), las que no necesariamente coinciden con los requerimientos de las NIIF. De esta

¹² Originalmente denominada *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*

¹³ Por sus siglas en inglés: International Accounting Standards Committee, organismo predecesor del IASB que operó hasta el año 2001 cuando fue reemplazado por este último.

¹⁴

¹⁵ Ibid.

forma, el criterio tradicional utilizado hasta ahora carga a los resultados del período el monto a pagar por impuesto, con el conocido asiento:

Gasto impuesto a la renta	-----	
Impuesto a la renta por pagar		-----

Si bien un estado de resultados, por un período determinado, refleja la gestión de la empresa, la misma no tributa sobre dicho resultado, sino que lo hace de acuerdo a pautas impositivas reguladas por las leyes tributarias vigentes en ese período fiscal, en el caso ecuatoriano, principalmente en base a lo normado por la *Ley Orgánica de Régimen tributario Interno* (en adelante LORTI) y su reglamento. Aquí nace el principal problema, pues existen operaciones que se contabilizan y reflejan en el estado de resultados de un período, mientras que para determinar el impuesto a la renta que debe tributar dicha empresa, se consideran en otro u otros períodos.

Esa falta de compatibilidad hace que el impuesto que pagan las empresas no siempre represente el impuesto que se deriva de las operaciones incluidas en el estado de resultados del período en cuestión, y obviamente esto se genera porque el resultado contable se lo obtiene aplicando las reglas contables que traen las NIIF, en tanto que para efectos fiscales ese mismo resultado contable debe someterse al proceso denominado de conciliación tributaria en donde las reglas aplicables utilizan los criterios recaudatorios y de política tributaria y económica dictaminados por las autoridades tributarias competentes de cada país.

La característica relevante de este método es que el gasto por impuesto a las ganancias surge de la declaración anual de impuesto a la renta. Esta situación, según indica Jorge Gil, muestra dos importantes defectos del método tradicional:

- a. La imputación en resultados no se relaciona con los resultados contables, sino con los resultados impositivos; y
- b. Si los resultados fiscales del ejercicio fueron un quebranto, no se reconoce en el estado de resultados, el ahorro que permitirá esta situación en las futuras declaraciones impositivas.¹⁶

¹⁶ Jorge José Gil, *Impuesto diferido: nuevo método basado en el balance* (Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, 2009), 32.

Para comprender mejor esas afirmaciones, en el Anexo 2 se presentan dos casos prácticos: en el *caso A*, partiendo de una conciliación tributaria se puede apreciar como la contabilización del impuesto a las ganancias por el método tradicional incrementa excesivamente la tasa del mismo en el estado de resultados en relación a la tasa nominal. En el *caso B*, se observa, como la determinación del impuesto a las ganancias a través de este método distorsiona las tasas de impuesto a las ganancias de varios períodos cuando el resultado contable de una empresa es una pérdida y la misma es objeto de amortización en los períodos siguientes.

Una vez analizadas las mencionadas desventajas se concluye que el uso del método tradicional en la contabilización del impuesto a las ganancias es inapropiado porque distorsiona las tasas de impuesto a las ganancias y resulta ser de poca utilidad para efectos de planificación o proyección de resultados, por ser un método que no respeta el principio del devengado, lo que se hace aún más evidente cuando omite el reconocimiento del ahorro impositivo que generan las pérdidas tributarias sujetas a amortización en períodos subsiguientes y en su lugar disminuye inapropiadamente la tasa en aquellos años en que se amortizan tales pérdidas.

3.2. El método diferido

La aplicación del método del diferido tiene algunas variantes, de las cuales las más utilizadas son la del pasivo basado en el estado de resultados y la del pasivo basado en el balance, las mismas que se analizan comparativamente en el punto 4, sin embargo, para familiarizarnos con este método conviene realizar en primera instancia un análisis genérico del mismo, sin perder de vista que el método del pasivo basado en el estado de resultados, fue el primer método requerido por las NIIF para luego migrar al actual método exigido por las mismas, el del pasivo basado en el balance.

Autores como Flavio Mantovan indican que “para corregir los defectos de la contabilización tradicional surge el método del impuesto diferido, por el que se asocian adecuadamente en el tiempo el ingreso con el gasto relacionado”.¹⁷ En este caso, el ingreso es la utilidad contable del ejercicio y el gasto relacionado es el gasto impuesto a la renta calculado sobre la mencionada utilidad, el cual debe ser contabilizado en el mismo

¹⁷ Flavio A. Mantovan, *Impuesto diferido: contabilización del impuesto a las ganancias*, 2da. edición (Buenos Aires: Errepar, 2003), 3.

período contable. El principal objetivo del método de impuestos diferidos es reflejar razonablemente los resultados de cada período, para ello calcula el impuesto a las ganancias sobre una base del devengado, “la diferencia entre el impuesto así calculado y el impuesto a pagar [el que aparece en el formulario 101], se contabiliza en una cuenta de impuestos diferidos, que representa las diferencias temporarias a reversar en períodos futuros”.¹⁸

La corrección que se logra a través del uso de este método evita la distorsión de la tasa de impuesto a las ganancias en relación a los resultados contables antes de impuestos, reflejando con ello una tasa real denominada *tasa efectiva*¹⁹ del impuesto a las ganancias. Una regla simple para comprobar el cálculo del monto a ser contabilizado en resultados a través del método del diferido es la siguiente:

$$\begin{array}{rcl}
 & \text{Resultado contable antes de Impuesto a las Ganancias} & \\
 +/\text{-} & \text{Diferencias permanentes} & \\
 = & \text{Resultado imponible} & \\
 * & \% \text{ Tasa de Impuesto a las Ganancias} & \\
 = & \text{Impuesto a las Ganancias del período} &
 \end{array}$$

3.3. Diferencias entre el método diferido y el tradicional

Características	Método tradicional	Método diferido
Tasa	<ul style="list-style-type: none"> La que arroja la declaración fiscal anual 	<ul style="list-style-type: none"> Tiene como objetivo determinar la tasa efectiva
Base contable	<ul style="list-style-type: none"> No aplica el concepto del devengado a cabalidad 	<ul style="list-style-type: none"> Utiliza la base de acumulación o devengo
Alcance	<ul style="list-style-type: none"> No considera el efecto del impuesto a las ganancias sobre todos los hechos económicos 	<ul style="list-style-type: none"> Considera las consecuencias fiscales actuales y futuras de las operaciones.

Una vez consideradas las particularidades de cada método, podemos concluir que la principal virtud del método diferido es que, tal como lo requieren las NIIF, logra una mejor correlación de ingresos y costos, atribuyendo a cada ingreso el impuesto que debe tributar o a cada costo la deducción correspondiente.²⁰

¹⁸ Orlando Salvestrini y Mario Hugo Mera, *Impuestos diferidos: tratamiento teórico - práctico* (Buenos Aires: El Coloquio, 1977), 12.

¹⁹ Para mayor referencia de este concepto remítase al numeral 7 del presente capítulo.

²⁰ Salvestrini y Mera, *Impuestos diferidos: tratamiento teórico - práctico*, 11.

4. Los impuestos diferidos y su nuevo método basado en el balance

Tal como se mencionó anteriormente, la variante del diferido denominada *método del pasivo basado en el balance*, es la metodología exigida por las NIIF para la contabilización del impuesto a las ganancias, esto debido a que como veremos más adelante es la que mejor refleja los efectos que provocan los hechos económicos en la tasa efectiva. Decir que el método adoptado es el del pasivo basado en el balance y no el basado en resultados es una diferencia que va más allá de ser “simplemente terminológica, sino que implica dos fuertes aspectos distintivos: a) los conceptos involucrados dentro de las diferencias temporarias [...] son diferentes en uno y otro método; y, b) el procedimiento de cálculo es distinto”.²¹

Para entender mejor esta afirmación, partiremos del análisis de las particularidades del predecesor, el método del pasivo basado en el estado de resultados para luego tratar las particularidades del nuevo método del pasivo basado en el balance y concluir con un análisis comparativo de ambos métodos.

4.1. Método del pasivo basado en el estado de resultados

Este método como su nombre lo indica se basa en las diferencias de carácter temporal provenientes de la comparación entre las cuentas de resultados consideradas para fines contables en relación a las mismas cuentas consideradas para fines impositivos, es decir, ajustadas o conciliadas de acuerdo a la normativa tributaria.

4.1.1. Diferencias permanentes y temporales

En la comparación de los resultados contables vs los fiscales aparecen dos tipos de diferencias, las que son de carácter permanente y las temporales, estas últimas son la base de este método.

Diferencias	Permanentes.- Corresponden a operaciones que se consideran contable o impositivamente, no se reversan en el tiempo
	Temporales.- Representan operaciones que se reflejan contablemente en un período e impositivamente en otros, pero siempre ante el transcurso del tiempo serán consideradas contable e impositivamente, es decir, se reversan en el tiempo. ²²

²¹ Gil, *Impuesto diferido*, 26.

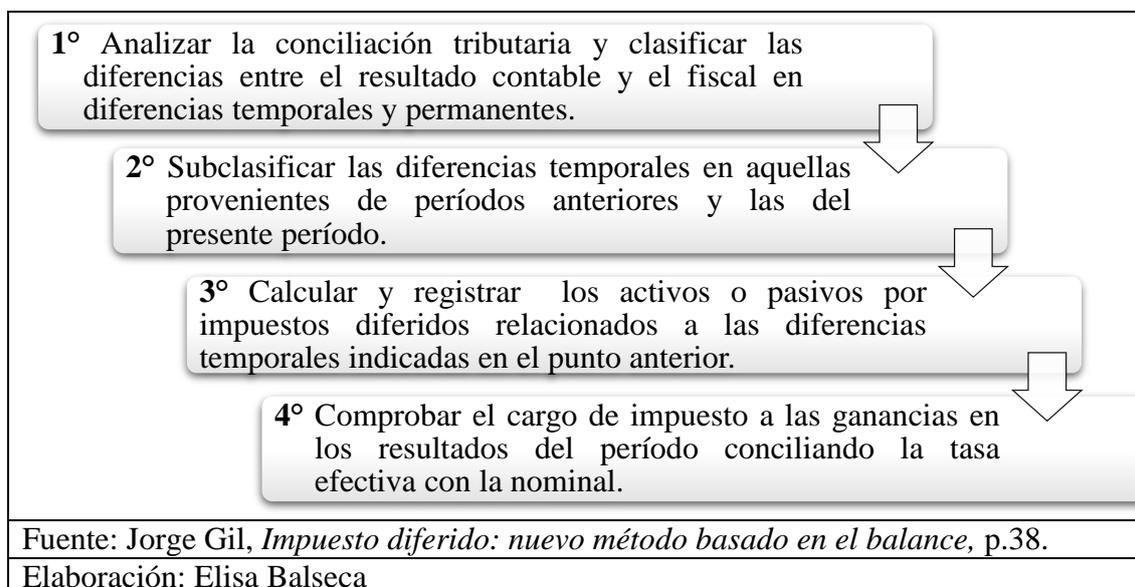
²² Salvestrini y Mera, *Impuestos diferidos: tratamiento teórico - práctico*, 12.

4.1.2. Procedimiento

Una vez preparada la declaración anual de impuesto a la renta y su correspondiente conciliación tributaria, se procede a la contabilización del impuesto causado y para aquellos contadores que se quedaron en la vieja corriente tradicional allí finaliza su labor en lo concerniente a la determinación del impuesto a las ganancias. Sin embargo, para aquellos que avanzaron al siguiente paso en la evolución de los métodos de contabilización de este impuesto, es decir llegaron al método del pasivo basado en el estado de resultados, la aplicación del mismo según indica Jorge Gil,²³ contempla básicamente los siguientes procedimientos adicionales:

Tabla 4

Procedimiento del método de impuestos diferidos basado en resultados



Los procedimientos descritos han sido desarrollados a través de un ejemplo práctico en el Anexo 3, se usaron los mismos datos del *caso A* presentado en el Anexo 2, con la finalidad de apreciar la diferencia con el método tradicional; el mencionado ejemplo se aplica en dos períodos para ilustrar la generación y reversión de diferencias temporales a través de este método.

²³ Gil, *Impuesto diferido*, 38.

4.2. Método del pasivo basado en el balance

Como expresamos anteriormente, el método elegido por las NIIF para el cálculo del impuesto diferido es el del pasivo basado en el balance, mediante el mismo tal como lo requiere la NIC 12 se procede a reconocer impuestos diferidos, salvo pocas excepciones,²⁴ cuando en el futuro la recuperación de activos o el pago de pasivos tengan consecuencias fiscales que se expresen en mayores o menores pagos del impuesto a las ganancias.

La metodología de cálculo del impuesto diferido a través de este método se basa principalmente en las diferencias de carácter temporario provenientes de la comparación entre las cuentas de activos y pasivos del balance consideradas para fines contables en relación a las mismas cuentas consideradas para fines impositivos, es decir, de acuerdo a la normativa tributaria. A más de las diferencias temporarias, en este método se consideran también dos fuentes adicionales de impuestos diferidos, como son las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados de años anteriores.

4.2.1. Diferencias temporarias

Dentro de las definiciones de la NIC 12 (ver Anexos

Anexo 1) consta la definición de diferencias temporarias y en la misma se destaca que surge de la comparación entre los importes en libros y las correspondientes bases fiscales. Por otra parte, en la literatura acerca de impuestos diferidos, observamos que comúnmente los autores utilizan diversas denominaciones al referirse a las mismas, así tenemos, por ejemplo:

Paula Bulnes cuando las define dice “las diferencias temporales o temporarias son las que se derivan de operaciones que se reconocen contablemente en un ejercicio, pero impositivamente en otro u otros. En estos casos existe un problema de época en la consideración contable e impositiva de las partidas, es decir, las mismas se computan tanto en forma contable como impositiva, pero en distintos períodos”.²⁵

²⁴ Las excepciones planteadas en la NIC 12 se encuentran en los párrafos: 15, 24 y 39 de la mencionada norma.

²⁵ Paula Bulnes, *Impuesto diferido: regulación contable*, 1º edición (Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A., 2008), 14.

Favio Mantovan, las denomina *transitorias* y dice “se motivan en la existencia de hechos generadores de ingresos o gastos que la legislación impositiva obliga o admite tratar en ejercicios distintos de aquellos en los que inciden contablemente. Esto implica que una diferencia producida en un ejercicio estará sujeta a reversión en otro”.²⁶

En este punto conviene precisar que el término más adecuado para denominar las diferencias que se determinan en este método es *diferencias temporarias* y no temporales como se las denominaba en el método basado en resultados, esto porque es la terminología actualmente usada en la NIC 12 y sobre todo porque “son abarcativas de una mayor cantidad de diferencias”,²⁷ es decir las unas y las otras no incluyen exactamente las mismas consideraciones. Independientemente del término usado por los citados autores, de esas definiciones podemos destacar dos aspectos fundamentales:

- Las diferencias temporarias tienen iguales consideraciones tanto desde el punto de vista contable como del tributario, lo único que difiere es el momento en que las mismas se aplican.
- El principio fundamental de las diferencias temporarias es que están sujetas a reversión porque desaparecerán cuando los activos que las dieron origen desaparezcan, es decir cuando la entidad reciba los beneficios económicos asociados a esos activos. Igualmente, si las diferencias temporarias tienen su origen en pasivos, las mismas desaparecerán cuando las obligaciones asociadas a esos pasivos se paguen o desaparezcan.

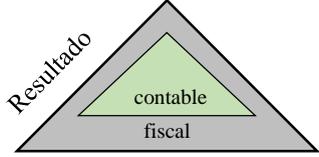
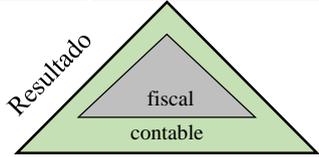
Por otra parte, desde la óptica de los resultados fiscales futuros que generen y dependiendo del efecto que causen sobre ellos al desaparecer o reversar las diferencias temporarias, las mismas se clasifican en 2 tipos las que son de carácter imponible y las deducibles, tal como podemos apreciar en el gráfico siguiente:

²⁶ Mantovan, *Impuesto diferido*, 5.

²⁷ Gil, *Impuesto diferido*, 48.

Gráfico 1

Clasificación de las diferencias temporarias por su efecto en resultados

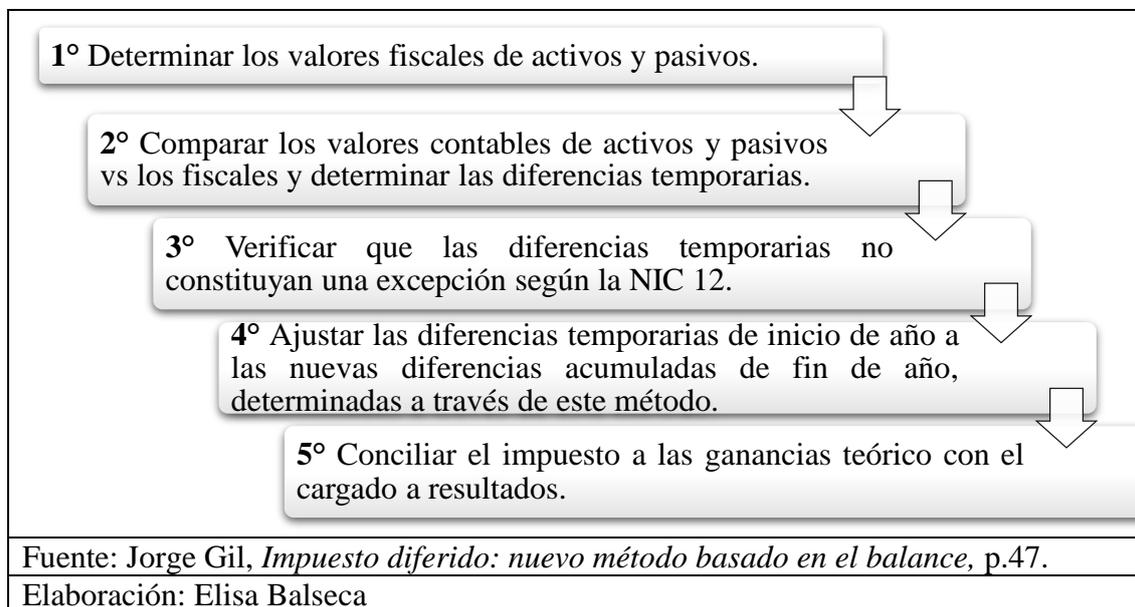
Diferencias temporarias ²⁸	Imponibles. - Generan un mayor resultado fiscal futuro.	
	Deducibles.- Generan un menor resultado fiscal futuro.	
Fuente: NIC 12, párr. 5		
Elaboración: Elisa Balseca		

4.2.2. Procedimiento

Luego de la contabilización del impuesto a la renta que surge de la declaración anual, tal como se hace en el método tradicional y en el diferido basado en resultados, la aplicación de este nuevo método basado en el balance, contempla básicamente los siguientes procedimientos adicionales:²⁹

Tabla 5

Procedimiento del método de impuestos diferidos basado en el balance



²⁸ Para mayor referencia respecto al reconocimiento de las diferencias temporarias imponibles y deducibles como parte de los activos o pasivos por impuestos diferidos, refiérase a los numerales 5.2.1 y 5.2.2.

²⁹ Gil, *Impuesto diferido*, 47.

Al igual que se hizo con el método del pasivo basado en resultados, en el Anexo 4 se desarrolla un ejemplo práctico del método basado en el balance siguiendo los procedimientos descritos, se usan además los mismos datos que sirvieron de base en el método anterior con la finalidad de identificar posibles diferencias entre uno y otro método.

4.3. Diferencias entre ambos métodos

Las diferencias conceptuales entre el método del pasivo basado en el estado de resultados y el basado en el balance según lo indicado en la NIC 12 pueden resumirse así:

Tabla 6

Diferencias entre el método basado en resultados y el basado en el balance

Tema	Método del pasivo basado en	
	Resultados	Balance
Base	Diferencia entre resultados contables y fiscales	Diferencias entre bases contables y fiscales de activos y pasivos.
Denominación de las diferencias	Temporales	Temporarias
Relación entre las diferencias	Todas las diferencias temporales son a su vez temporarias	No todas las diferencias temporarias son temporales
Subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus utilidades.	Sin ser diferencia temporal, se la considera como tal.	Es diferencia temporaria
Revaluación de bienes	Sin ser diferencia temporal, se la considera como tal.	Es diferencia temporaria
Costo de combinación de negocios distribuida en activos y pasivos.	Sin ser diferencia temporal, se la considera como tal.	Es diferencia temporaria
Medición de activos y pasivos no monetarios en moneda funcional, la cual difiere de la fiscal (local).	No es diferencia temporal	Es diferencia temporaria
Reexpresión de activos y pasivos no monetarios.	No es diferencia temporal	Es diferencia temporaria
Fuente: Jorge Gil, <i>Impuesto diferido: nuevo método basado en el balance</i> , p.57		
Elaboración: Elisa Balseca		

La obtención de diferencias temporales o temporarias dependiendo del método utilizado, debe ser efectuada en cada ejercicio, la diferencia está en que en el caso de las diferencias obtenidas mediante la comparación de resultados contables e impositivos (método del pasivo basado en el estado de resultados) es indispensable llevar un historial

de las diferencias para cerrar las que correspondan y controlar las que se mantienen. En cambio, en el método del pasivo basado en el balance, debido a que la obtención de las diferencias es través de la comparación entre los activos y pasivos contables vs los impositivos se evita esa laboriosa tarea, por lo cual resulta ser un método más práctico, aparte de eso, con este método se identifican más diferencias en el tiempo que permiten una mayor precisión en la aplicación del método del diferido en el tratamiento del impuesto a las ganancias.

4.4. Base fiscal y las reglas prácticas para su determinación

La obtención del valor contable de activos y pasivos es sumamente sencilla, no es más que trasladar los saldos finales de las cuentas contables (antes de la contabilización del impuesto a las ganancias), procesadas según las normas contables. La clave de este método está en determinar correctamente la base fiscal, conceptualmente dentro de las definiciones de la NIC 12 (ver Anexos

Anexo 1), esta norma dice que “la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo y pasivo”,³⁰ entendiéndose por tanto que su determinación se supeditarán a las normas tributarias de cada país.

Como dijimos, el valor contable de activos y pasivos son los saldos contables medidos según las NIIF y su obtención no reviste ningún problema, no así para el caso de los correspondientes valores fiscales, dependiendo de la complejidad de las operaciones de las entidades, se hace necesario en muchos casos llevar un balance fiscal que sirva de base para la obtención de los mencionados saldos o al menos para su comprobación. Sin embargo, ese no es un requerimiento de la NIC 12, según esta norma la determinación de la base fiscal debe realizarse siguiendo principalmente las pautas dadas en sus párrafos 7 y 8 que indican lo siguiente:

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

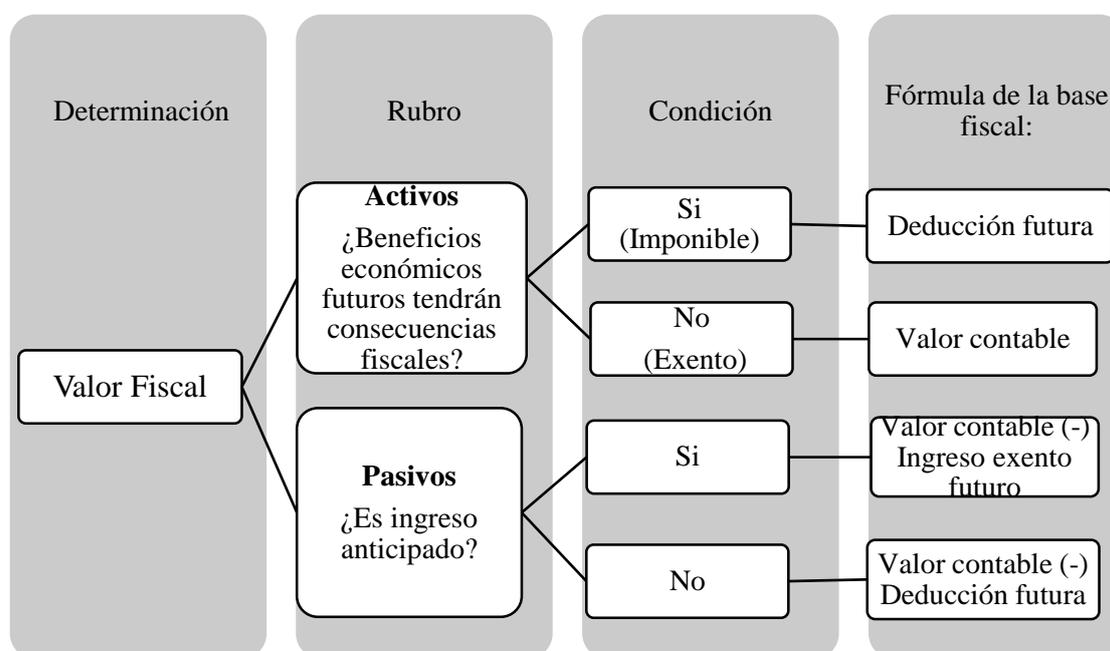
³⁰ IFRS Foundation, *Las Normas NIIF*®, Parte A:A1082.

- 8 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en períodos futuros.³¹

Considerando que lo expresado por la norma en los dos párrafos precedentes puede resultar algo confuso especialmente para los lectores que no están muy familiarizados con esta norma, se ha procurado esquematizar y resumir la determinación de los valores fiscales a través de la tabla siguiente:

Tabla 7

Esquema de determinación de la base fiscal



Fuente: NIC 12, párrafos 7 y 8

Elaboración: Elisa Balseca

Así mismo, el párrafo 9 de la norma contable aclara que “algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera”,³² y pone como ejemplo los costos de investigación contabilizados como gasto, sin embargo, observamos que el mismo no se presenta en el caso ecuatoriano

³¹ Ibid., Parte A:A1082-84, párr. 7 y 8.

³² Ibid., Parte A:A1084, párr. 9.

debido a que la amortización de activos intangibles según las normas tributarias³³ deben ser realizadas observando lo indicado por la técnica contable.

5. Reconocimiento

El reconocimiento del impuesto a las ganancias debe ser realizado por una parte como activo o pasivo, el que a su vez puede ser corriente o diferido y por otra será reconocido dentro de resultados o fuera de ellos, dependiendo del reconocimiento que haya tenido la partida que lo origina.

5.1. Pasivos y activos por impuestos corrientes

Una vez efectuada la liquidación o declaración tributaria, normalmente existe un impuesto a la renta por pagar o un saldo a favor del contribuyente, resultante de la acumulación del impuesto a las ganancias proveniente del presente período y al arrastre de saldos de años anteriores.

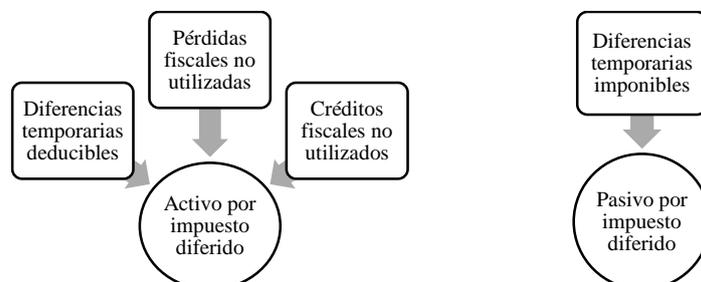
En cualquiera de los casos, lo importante es que el saldo se presente neto en el estado de situación financiera, y será reconocido como un pasivo en la medida en que el mismo no haya sido pagado, pero si por el contrario si a través de los anticipos de impuesto a la renta pagados durante el período o vía retenciones en la fuente efectuadas a la Compañía en el presente período y en los anteriores la misma ha pagado un monto superior al impuesto causado, el monto neto del saldo a favor debe ser reconocido como un activo.

5.2. Pasivos y activos por impuestos diferidos

Recordemos que los impuestos diferidos provienen de tres fuentes: las diferencias temporarias, las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados. En lo que se refiere a las diferencias temporarias, el reconocimiento de los impuestos diferidos como activos o como pasivos dependerá de si las diferencias temporarias identificadas son de carácter imponible o deducible. “Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos, cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados y

³³ De conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con los numerales 7 y 17 del artículo 28 de su Reglamento.

de activos cuando los disminuya”.³⁴ Por su parte, las pérdidas y créditos fiscales no utilizados siempre estarán ligadas a los activos por impuestos diferidos. Lo expresado puede resumirse a través del siguiente esquema:



5.2.1. Diferencias temporarias imponibles

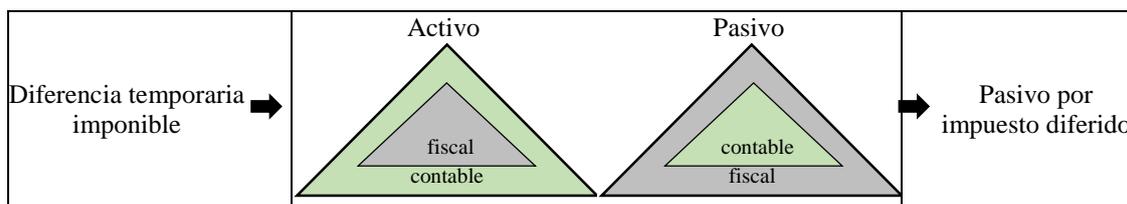
Una diferencia temporaria imponible o gravable es aquella que en el futuro, cuando se recupere el importe en libros del activo o se pague el importe en libros del pasivo, generará una mayor obligación fiscal por impuesto a las ganancias, por tanto, este tipo de diferencia temporaria da origen a un *pasivo por impuesto diferido*.

Tratándose de diferencias temporarias provenientes de la comparación de activos, una regla práctica para saber que estamos frente a un pasivo por impuesto diferido es la que trae el párrafo 16 de la NIC 12, el cual manifiesta que “Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esa diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en períodos futuros será un pasivo por impuestos diferidos”.³⁵ Lo contrario sucede cuando se trata de la comparación de pasivos. Gráficamente lo expresado por la NIC 12 respecto al reconocimiento de las diferencias temporarias imponibles como generadoras de pasivos por impuestos diferidos puede resumirse a través de la siguiente ilustración:

³⁴ Gil, *Impuesto diferido*, 67.

³⁵ IFRS Foundation, *Las Normas NIIF*®, Parte A:A1088, párr. 16.

Gráfico 2
Identificación de las diferencias temporarias imponibles



Fuente: NIC 12, párr. 16.

Elaboración: Elisa Balseca

5.2.2. Diferencias temporarias deducibles

Una diferencia temporaria deducible es aquella que en el futuro, cuando se recupere el importe en libros del activo o se pague el importe en libros del pasivo, generará una menor obligación fiscal por impuesto a las ganancias, por tanto, este tipo de diferencia temporaria da origen a un *activo por impuesto diferido*.

El mencionado reconocimiento está condicionado a que solo sea realizado “en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles”.³⁶ Esta evaluación por parte de la entidad, implica proyectar los resultados fiscales futuros para determinar si existirán ganancias fiscales suficientes contra las cuales se pueda aplicar una diferencia temporaria deducible, considerando a su vez la legislación fiscal en cuanto a posibles restricciones del período en que se permite fiscalmente tal compensación.

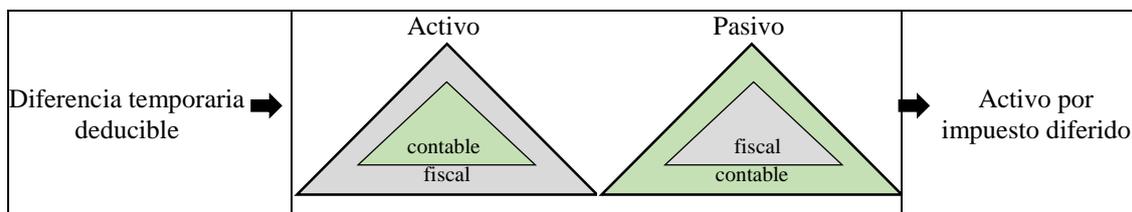
A diferencia de lo indicado respecto a las diferencias temporarias imponibles, sabremos que estamos frente a un activo por impuesto diferido según indica el párrafo 25 de la NIC 12 cuando el importe en libros del pasivo exceda a su base fiscal, lo que quiere decir que cuando la entidad pague sus obligaciones “una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en períodos posteriores al del reconocimiento del pasivo.[...] Por consiguiente, aparecerá un activo por impuestos diferidos [...] cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal”.³⁷ Igualmente, estaremos frente a un activo por impuesto diferido cuando el importe contable de un activo es inferior a que su base fiscal.

³⁶ Ibid., Parte A:A1094, párr 24.

³⁷ Ibid., Parte A:A1094, párr 25.

Gráficamente lo expresado por la NIC 12 respecto al reconocimiento de las diferencias temporarias deducibles como generadoras de activos por impuestos diferidos puede resumirse a través de la siguiente ilustración:

Gráfico 3
Identificación de las diferencias temporarias deducibles

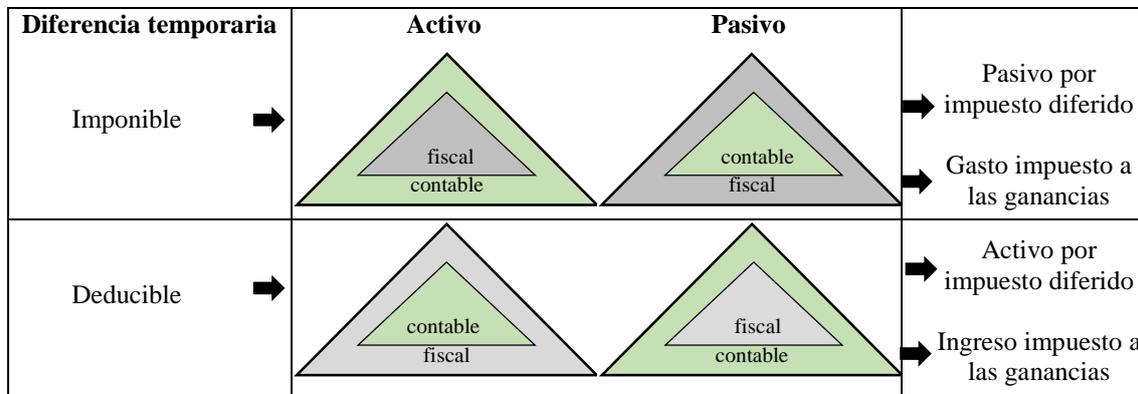


Fuente: NIC 12, párr. 25.

Elaboración: Elisa Balseca

Uniendo este gráfico con lo visto en el punto anterior respecto a las diferencias temporarias imponibles, tendríamos el siguiente gráfico consolidado que nos ayudará a reconocer el tipo de diferencias temporarias ante el que nos encontramos:

Gráfico 4
Identificación de las diferencias temporarias imponibles y deducibles



Fuente: NIC 12, párr. 16 y 25.

Elaboración: Elisa Balseca

5.2.3. Pérdidas fiscales no utilizadas

A más de las diferencias temporarias, sean estas imponibles o deducibles, otra fuente para la generación de un activo por impuesto diferido lo constituyen las pérdidas no utilizadas provenientes años anteriores, cuando la legislación fiscal permite su compensación o amortización contra las ganancias fiscales futuras.

Las consideraciones para tal reconocimiento son las mismas que en el caso de las diferencias temporarias deducibles, es decir, solo deberán ser reconocidas cuando sea

probable que la entidad disponga de suficientes ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan compensar o reversar. Adicionalmente, se debe analizar las causas que originan la pérdida de la entidad y la probabilidad de que se repitan, se deben analizar también las disposiciones legales respecto a límites tales como porcentajes máximos y períodos de vigencia.

Las leyes fiscales en Ecuador³⁸ permiten a las entidades compensar la pérdida fiscal de un período con las ganancias fiscales de hasta 5 años posteriores, siempre y cuando no se sobrepase el 25%³⁹ de la ganancia fiscal anual. Esta situación de poder aplicar la pérdida al resultado fiscal de un período futuro, permitirá obtener una reducción en los pagos de impuestos futuros, por tanto, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos, ver aplicación práctica de este tipo de origen de impuestos diferidos en 10.2.8.

5.2.4. Créditos fiscales no utilizados

Al igual que en el tema anterior, otra de las fuentes para la generación de un activo por impuesto diferido lo constituyen los créditos fiscales no utilizados, cuando la legislación fiscal permite su compensación o amortización contra las ganancias fiscales futuras, con las mismas consideraciones o condicionantes explicadas para su reconocimiento por diferencias temporarias deducibles.

Este tema, en el ámbito ecuatoriano se ha contextualizado de una manera diferente a la planteada por la NIC 12, esto debido al significado que ese término tiene en nuestro medio, en tal virtud, se procederá a analizar en primera instancia lo indicado por la norma internacional para pasar luego al caso ecuatoriano.

a) Los créditos fiscales en el contexto de la norma internacional

Los créditos fiscales a los que se refiere la norma internacional son aquellos que tienen la figura de beneficios otorgados por el gobierno y que pueden ser compensados con ganancias fiscales futuras, es decir que signifiquen un ahorro o un menor impuesto a

³⁸ Ecuador, «Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno», Cod. 2004-026, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004 § (2004), art.11.

³⁹ Ecuador, DE, «Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno», DE 374, RO-S 209: 8-jun-2010 § (2010), art.28,nº8,c).

la renta causado en el futuro. Nótese que el uso del término *créditos fiscales* en la mayoría de referencias en la norma viene junto con el término de *pérdidas fiscales*, prescribiendo con ello un tratamiento similar para los dos casos, excepto en la forma de cálculo.

Esta interpretación acerca de los créditos fiscales a los que se refiere la norma puede extraerse de la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* y la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* cuando manifiestan que “las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de ventajas que se materializan al calcular la ganancia imponible o pérdida fiscal, o que se determinan o limitan sobre la base del pasivo por impuestos a las ganancias”,⁴⁰ están excluidas de su alcance y por tanto remiten a la sección 29 *Impuesto a las ganancias* y a la NIC 12 respectivamente, el tratamiento de estos beneficios y ponen como ejemplo las exenciones tributarias y los créditos fiscales por inversiones.

Lo manifestado se ratifica con las explicaciones adicionales que podemos encontrar en el material de formación diseñado para la NIIF para las PYMES y sobre todo con el ejemplo incluido, donde se define al crédito fiscal y a la vez se lo diferencia de las deducciones fiscales manifestando que:

Un crédito fiscal es un incentivo fiscal que adquiere la forma de un importe que reduce los impuestos a las ganancias por pagar (es decir, el crédito fiscal reduce el importe real de impuestos que se debe pagar directamente). Los créditos fiscales son diferentes a las deducciones fiscales, porque éstas reducen las ganancias fiscales (nota: impuesto por pagar en el período = ganancias fiscales × tasa impositiva). En consecuencia, los créditos fiscales dan lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción directa de los impuestos por pagar en períodos futuros.⁴¹

Una adaptación del ejemplo⁴² que trae la norma de la compensación de créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de períodos anteriores, se puede encontrar en 10.2.9, concluyéndose que la característica por excelencia de los créditos fiscales es constituirse en un ahorro o un incentivo fiscal.

⁴⁰ IFRS Foundation, *Guía Ilustrativa NIIF para las PYMES: Una Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES (2009)* (Londres: IFRS Foundation Publ. Department, 2013), 61_G236.

⁴¹ IFRS Foundation, «Fundación IFRS: material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 29: Impuesto a las Ganancias» (IFRS Foundation Publ. Department, 9 de julio de 2009), 41, 29_Impuesto_a_las_Ganancias.pdf.

⁴² *Ibid.*, 44.

Otra de las características de los créditos fiscales, que se encuentra en la solución del caso práctico indicado del material de formación del módulo 29 de la NIIF para las PYMES, es que “para determinar el activo por impuestos diferidos, no es necesario aplicar la tasa impositiva al crédito fiscal, dado que el crédito fiscal está disponible para compensar directamente el impuesto por pagar, y no el resultado fiscal”.⁴³ Lo manifestado se verifica en la solución del caso planteado acerca de un incentivo relacionado a la contratación de nuevos empleados, el cálculo del crédito fiscal se lo realiza multiplicando el número de empleados nuevos contratados por el valor del beneficio fiscal individual otorgado por el gobierno, sin que fuese necesario multiplicar por la tasa impositiva.

b) Los créditos fiscales en el contexto ecuatoriano

Ahora, analizando en el contexto ecuatoriano observamos que en nuestro país no existen casos de los créditos fiscales como los referidos en la norma internacional, es decir no existen beneficios, ventajas o incentivos fiscales que puedan ser compensados directamente contra el impuesto a las ganancias a pagar en períodos fiscales futuros, lo que en nuestro país conocemos como créditos tributarios en realidad son pagos en exceso o pagos anticipados de impuesto a la renta, es decir se originan en pagos previos y nunca constituyeron un incentivo o ahorro de impuesto a la renta.

Si comparamos el caso práctico al cual nos referimos en el punto anterior, con el beneficio por incremento neto de empleos existente en nuestro país, el mismo no entraría en esa categoría debido a dos circunstancias: primero, en nuestro país el mencionado beneficio no está disponible para ser aplicado en períodos futuros y, por otra parte, el mismo tiene la categoría de deducción, es decir disminuye la base imponible y no puede ser aplicado o compensado directamente del impuesto a pagar.

En búsqueda de algún otro caso que pudiera calzar en este tipo de impuesto diferido, nos remitimos al ejemplo dado por Jorge Gil⁴⁴ sobre el Impuesto a la ganancia mínima presunta para el caso Argentino, el cual es calculado sobre la base de los activos y bajo ciertas condiciones puede ser aplicado contra el impuesto a las ganancias hasta un plazo máximo de 10 períodos. Si bien este tipo de impuesto podría asemejarse al anticipo

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Gil, *Impuesto diferido*, 97.

mínimo vigente en nuestro país, la gran diferencia es que en nuestro caso no se permite la compensación futura del mismo.

Del análisis anterior concluimos que los créditos fiscales como fuente de activos por impuestos diferidos no es aplicable en nuestro país, sin embargo, observamos que la autoridad fiscal a través de su guía del formulario 101⁴⁵ y de los formatos para la presentación de los anexos del informe del cumplimiento tributario⁴⁶ ha colocado dentro de esta categoría los remanentes de anticipos y las retenciones de Impuesto a la Renta de años anteriores y/o Impuesto a la Salida de Divisas, obedeciendo este hecho a que en nuestro medio los pagos anticipados o pagos en exceso efectuados por los conceptos indicados entre otros, son los denominados *créditos tributarios*, pero si analizamos, el origen de los mismos son pagos o desembolsos efectuados y no se trata de un incentivo, beneficio o ventaja que tenga consecuencia fiscal, es decir que disminuya la tasa efectiva del impuesto a las ganancias. Es por ello que tanto en su aparición como en su recuperación no interviene la cuenta contable de resultados denominada *impuesto a las ganancias* como contrapartida de esos créditos tributarios.

Los créditos tributarios por impuesto a la renta que el contribuyente haya acumulado en su contabilidad, en realidad son pagos previos del impuesto a la renta que el contribuyente usará como una forma de pago del impuesto a la renta de períodos futuros, es por ello que disminuirá el pasivo *impuesto a la renta por pagar*, pero no afectará a la cuenta de resultados de *impuesto a las ganancias*.

Por otra parte, observamos que el punto de vista de la administración tributaria podría entrar en conflicto con la norma internacional que indica que “si el importe pagado, correspondiente al período actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos períodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes”,⁴⁷ lo expresado se corrobora a través del desarrollo del ejemplo 6⁴⁸ que presenta el material de formación del módulo 29 de la NIIF para las PYMES, en donde se muestran los pagos en

⁴⁵ Ecuador SRI, «Guía para contribuyentes- Formulario 101: Declaración del Impuesto a la renta y presentación de información financiera», 2018, 48, Guía del contribuyente formulario 101_v2018.pdf, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/formularios-e-instructivos>.

⁴⁶ Ecuador SRI, «Anexos del Informe de Cumplimiento Tributario - Servicio de Rentas Internas del Ecuador», 2018, A15, Anexos_ICT_2017.xls, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/ict>.

⁴⁷ IFRS Foundation, «Módulo 29: Impuesto a las Ganancias», 9.

⁴⁸ Ibid., 12.

exceso de impuestos como los existentes en Ecuador como parte de los activos por impuestos corrientes y no como diferidos.

De todas formas, según la interpretación actualmente dada a los créditos fiscales por parte de la autoridad fiscal en nuestro país, los pagos en exceso o anticipados de impuesto a la renta deben ser presentados como un *activo por impuesto diferido* o como un *activo por impuesto corriente* en función de la modalidad de recuperación esperada para los mismos, es decir si se tiene la intención de compensar o aplicar a los pagos futuros debe ser tratada como diferido, pero si se ha optado por reclamar su devolución en el corto plazo bajo la figura de pago en exceso o pago indebido para obtener un reembolso en efectivo, debe ser presentado como corriente.

Esa óptica de tratamiento de los créditos fiscales, no tiene consecuencias fiscales futuras, sino que se convierte en una mera forma de presentación sin efecto en los resultados, es decir bastaría con reclasificar desde activos por impuestos corrientes a activos por impuestos diferidos los montos que vayan a ser usados para compensar o pagar obligaciones fiscales futuras relacionadas al impuesto a la renta. Para una mejor comprensión de lo expresado, en el literal b) del punto 10.2.9, se procede al desarrollo de un caso práctico en el contexto ecuatoriano.

5.2.5. Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

Si como resultado de la proyección de sus resultados futuros, la entidad concluye que existe poca o ninguna probabilidad de obtener suficientes ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan reversar los activos por impuestos diferidos provenientes de diferencias temporarias deducibles o de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, no debe reconocer los activos por impuestos diferidos. Sin embargo, su labor no termina allí, la entidad tiene la obligación de evaluar nuevamente esa probabilidad al final de cada período sobre el que informa, mientras subsista la posibilidad de realizar la mencionada compensación y está obligada además a revelar esta circunstancia y los importes correspondientes en las notas a los estados financieros.

Para ello la entidad debe mantener un control extracontable de los activos por impuestos diferidos no reconocidos, de forma que al cierre de año pueda reevaluar esa probabilidad y proceda a reconocerlo en caso que las circunstancias que anteriormente impidieron su reconocimiento hayan cambiado.

Igualmente, los activos por impuestos diferidos reconocidos deben someterse a revisión al cierre de cada período, para determinar si se mantienen las expectativas de obtener resultados fiscales contra los que puedan revertirse. De no ser así, la entidad procederá a reducir el monto del activo por impuesto diferido, sin embargo, esa reducción tampoco es definitiva porque puede ser objeto de un nuevo reconocimiento si las condiciones cambian y vuelve a ser probable la obtención de ganancias fiscales que permitan la reversión de los activos por impuestos diferidos.

5.3. Impuestos corrientes y diferidos en el resultado o fuera de él

La contabilización de la contrapartida de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos va en función de la transacción o suceso económico que los originó, esto porque la NIC 12 “exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos”.⁴⁹ Este requerimiento es tanto para los impuestos corrientes que afectan al período como para los diferidos, los cuales tendrán efecto en períodos posteriores.

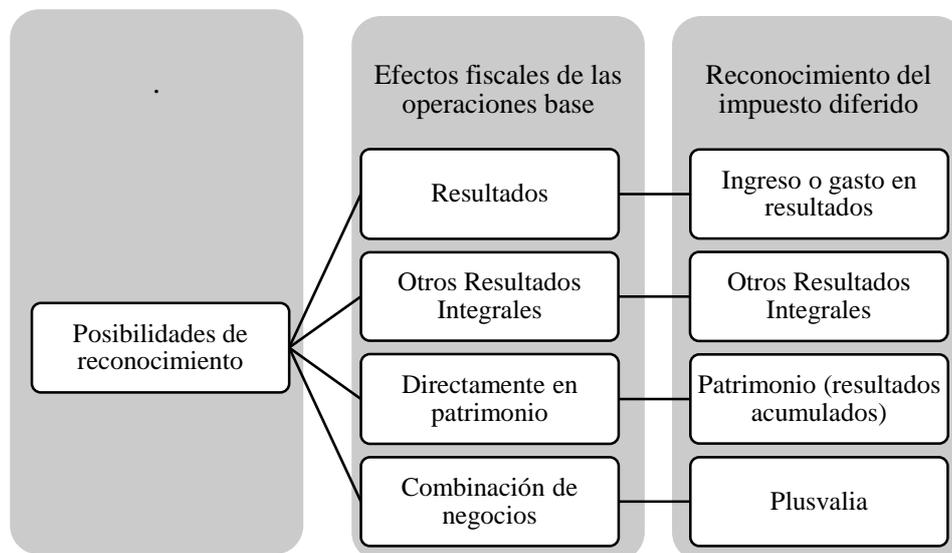
El impuesto corriente es el “equivalente al impuesto determinado, cuyo cálculo habrá de figurar en la declaración jurada correspondiente al ejercicio sobre el cual se informa”,⁵⁰ en el caso ecuatoriano este valor será tomado del formulario 101 para proceder a contabilizar el pasivo por impuesto corriente y el gasto de impuesto a la renta.

En cuanto al reconocimiento de los impuestos diferidos, la mayoría de las ocasiones las consecuencias fiscales tienen su origen en operaciones relacionadas a los resultados del período, por tanto, el impuesto diferido irá también a resultados. Si ese no fuera el caso, si el impuesto diferido surge de una operación fuera de los resultados del período, como es el caso de operaciones de combinaciones de negocios o por una transacción que se reconoce en Otros Resultados Integrales (ORI) o directamente en el patrimonio, entonces el impuesto diferido relacionado será también contabilizado en ese rubro. Lo manifestado puede ser resumido a través de la siguiente ilustración:

⁴⁹ IFRS Foundation, *Las Normas NIIF*®, Parte A:A1079.

⁵⁰ Alfredo O. Zgaib, *Impuesto diferido: conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos* (Buenos Aires: La Ley, 2012), 12.

Tabla 8

Reconocimiento de impuestos diferidos en el resultado o fuera de él

Fuente: NIC 12, párrafo 58

Elaboración: Elisa Balseca

6. Medición**6.1. Tasas para la medición del impuesto a las ganancias**

Las bases fiscales de los activos y pasivos deben ser medidas por las cantidades que la entidad espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal según sea el caso y las tasas a emplearse normalmente corresponden a aquellas que de acuerdo a la normativa fiscal se encuentren vigentes o casi vigentes, por ser parte de un proceso de aprobación prácticamente terminado. Si se trata de impuestos corrientes la tasa o tasas a emplearse serán aquellas vigentes al final del período que se informa, en cambio si se trata de impuestos diferidos la tasa o tasas a emplearse son aquellas que se espera sean de aplicación cuando se vayan a revertir los activos o pasivos de los que se trate.

$$\boxed{\text{Impuesto corriente} = \text{utilidad gravable} \times \text{tasa fiscal vigente}}$$

$$\boxed{\text{Impuesto diferido} = \text{diferencias temporarias} \times \text{tasa fiscal futura}}$$

La NIC 12 indica también que la tasa a aplicar en los impuestos diferidos es la tasa que corresponda al destino más probable del activo o pasivo que los origina, esto debido a que con la medición de activos y pasivos por impuestos diferidos se busca

siempre reflejar las consecuencias fiscales futuras, por eso al determinar la tasa fiscal futura que estará vigente en la reversión del impuesto diferido se debe considerar la forma como la entidad espera recuperar sus activos (uso o venta) o liquidar sus pasivos, para que la estimación sea congruente con lo que ocurrirá en el futuro; esto toma especial importancia cuando ese hecho implique aplicar una diferente tasa o modificar la base fiscal según sea el caso.

Por otra parte, la norma también dispone que los impuestos diferidos no deben ser descontados debido a que esa labor resultaría ser muy compleja y por tanto impracticable.

6.2. Uso de tasas graduales o progresivas

El uso de tasas graduales o progresivas en impuestos diferidos se presentan cuando “se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, [en ese caso] los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas promedio que se espere aplicar”.⁵¹ Este caso no es aplicable en Ecuador porque los entes regulados por la Superintendencia de Compañías que a su vez tienen la obligación de aplicar NIIF no liquidan su impuesto a la renta aplicando tarifas progresivas como si sucede con las personas naturales y sucesiones indivisas cuya base imponible se somete a las escalas graduales contenidas en la tabla diseñada por la autoridad fiscal para el efecto, contenida en el art. 36 de la LRTI.

6.3. Cambio de tasas fiscales

Partiendo del principio fundamental de que la tasas a emplearse para la medición de impuestos diferidos son aquellas “tasas (y leyes fiscales) que al final del período de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas”,⁵² en caso que durante el período que se informa ocurra un cambio de tasas, se debe cambiar el importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos para ajustarse a las nuevas tasas.

El efecto del mencionado cambio sobre el impuesto diferido debe ser reconocido en el resultado del período, excepto cuando el impuesto a las ganancias se relacione con partidas reconocidas previamente fuera de los resultados del período, tal como se ilustra

⁵¹ IFRS Foundation, *Las Normas NIIF*®, Parte A:A1105.

⁵² *Ibid.*, Parte A:A1105.

en la Tabla 8. El cambio de tasa debe ser revelado en las notas a los estados financieros como parte de los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias.

Cuando en circunstancias excepcionales, según indica el párrafo 63 de la NIC 12, el cambio de tasa o tasas ocasione dificultad para determinar el importe de impuestos corrientes y diferidos aplicables al resultado del período y los que deben ser reconocidos fuera del resultado, la norma permite prorratear o aplicar otro método que permita una distribución más apropiada.

6.4. Tasas aplicables en Ecuador

La tasa a aplicar es diferente según el tipo de contribuyente y también puede llegar a ser diferente sobre una parte de los resultados de la entidad como es en el caso de reinversión de utilidades o cuando parte de la propiedad del capital se encuentra en paraísos fiscales, conforme a lo estipulado por la LRTI en el art. 37 y siguientes innumerados a continuación de ese artículo.

Las tasas aprobadas para el año 2018, incluidas las reformas efectuadas mediante la *Ley orgánica para la reactivación de la economía, fortalecimiento de la dolarización y modernización de la gestión financiera*⁵³ son las siguientes:

⁵³ La “Ley orgánica para la reactivación de la economía, fortalecimiento de la dolarización y modernización de la gestión financiera” fue publicada en el segundo suplemento del RO 150 del 29 de diciembre de 2017.

<p>25% = Tarifa de sociedades en general</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sociedades constituidas en el Ecuador. • Sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país • Establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas
<p>(+) 3% = 28% Paraísos fiscales</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sociedades que tengan accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50%. • Sociedades con menos del 50% del capital social en paraísos fiscales, sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación. • Quienes no informen oportunamente la composición societaria, o entreguen información incompleta o con errores.
<p>(-) 10% = 15% Reinversión de utilidades</p> <ul style="list-style-type: none"> • En activos productivos: <ul style="list-style-type: none"> • Las sociedades exportadoras habituales • Las que se dediquen a la producción de bienes con el 50% o más de componente nacional • Sociedades de turismo receptivo • En proyectos o programas de investigación científica responsable o de desarrollo tecnológico.- Las sociedades productoras de bienes que operen en un territorio del conocimiento
<p>(-) 8% = 17% Reinversión de utilidades</p> <ul style="list-style-type: none"> • En proyectos o programas de investigación científica responsable o de desarrollo tecnológico.- Las sociedades productoras de bienes que operen en otros espacios del conocimiento.
<p>(-) 6% = 19% Reinversión de utilidades</p> <ul style="list-style-type: none"> • En proyectos o programas de investigación científica responsable o de desarrollo tecnológico.- Las sociedades productoras de bienes que sean parte del resto de actores.
<p>(-) 3% = 22% Rebaja para impulso a contribuyentes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Microempresas (adicionalmente, para determinar la base de impuesto a la renta se deducirán una fracción básica de personas naturales) • Pequeñas empresas • Exportadores habituales (a condición de mantener o incrementar el empleo)
<p>(-) 5% = 20% Rebaja para impulso a contribuyentes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Administradores u operadores de zonas especiales de desarrollo económico

La Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal⁵⁴ introdujo reformas a la LRTI, relacionadas a las tarifas de impuesto a la renta, con lo cual las tarifas que estarán vigentes a partir del año 2019 son las siguientes:

⁵⁴ Ecuador, «Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal», RO 309, Suplemento, 21 de agosto de 2018 § (2018), art.35,nº6.

25% = Tarifa de sociedades en general
(LRTI, art. 37, inc.1)

- Sociedades constituidas en el Ecuador.
- Sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país
- Establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas

(+) 3% = 28% Sin información y paraísos fiscales
(LRTI: art. 37, inc. 2-4)

- Las sociedades que incumplan el deber de informar su composición societaria.
- Las sociedades que dentro de la cadena de propiedad de su capital tenga un residente en paraíso fiscal y el beneficiario efectivo sea residente fiscal del Ecuador.
- En cualquiera de los 2 casos anteriores, la tarifa aplica sobre el 100% de la base imponible si la causal se refiere al 50% o más del capital, caso contrario el cálculo será proporcional.

(-) 10% = 15% Reinversión de utilidades y rebaja a ZEDE
(LRTI: art.37, inc.7; art.37.1; art. ...37.2)

- Sobre monto reinvertido en *activos productivos*:
 - Las sociedades exportadoras habituales
 - Las que se dediquen a la producción de bienes, incluido el sector manufacturero con el 50% o más de componente nacional
 - Sociedades de turismo receptivo
- Sobre monto reinvertido en adquisición de *bienes relacionados con investigación y tecnología* que mejoren la productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo.
- Sobre monto reinvertido en proyectos o programas *prioritarios* acreditados por la SENECYT en el ámbito:
 - deportivo
 - cultural
 - investigación científica responsable o
 - de desarrollo tecnológico
- Administradores u operadores de una Zona Especial de Desarrollo Económico por el plazo de 10 años posteriores a su exoneración total.

(-) 8% = 17% Reinversión de utilidades
(LRTI: art.37.1)

- En el resto de proyectos o programas acreditados por la SENECYT en el ámbito:
 - deportivo
 - cultural
 - investigación científica responsable o
 - de desarrollo tecnológico

(-) 3% = 22% Rebaja para micro y pequeñas empresas o exportadores habituales
(LRTI: art. ... (37.3)

- Microempresas (adicionalmente, para determinar la base de impuesto a la renta se deducirán una fracción básica de personas naturales según la LRTI, art.37, inc.6)
- Pequeñas empresas
- Exportadores habituales (a condición de mantener o incrementar el empleo)

7. Tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias

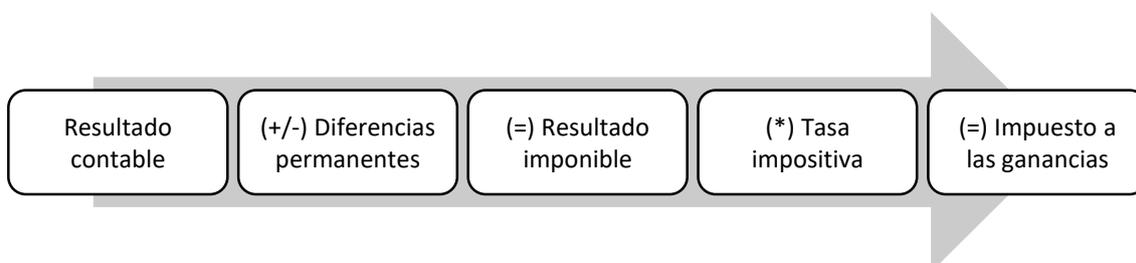
La tasa efectiva de impuesto a las ganancias es un concepto básico del método de impuestos diferidos y constituye “la mejor medida de la incidencia que tiene el impuesto a las ganancias en los resultados de un ejercicio”,⁵⁵ aplicando el método del devengado y se obtiene al calcular la siguiente relación:

$$\frac{\text{Impuesto a las ganancias}}{\text{Resultados contables antes de impuestos}} = \text{Tasa efectiva (\%)}$$

7.1. Factores que influyen en el cálculo de la tasa efectiva

La magnitud de la tasa efectiva depende de dos factores: la tasa nominal de impuesto a las ganancias y el importe de las diferencias permanentes o definitivas, las cuales representarán un mayor o menor gasto de impuesto a las ganancias del período. Las diferencias permanentes son una partida de conciliación entre el impuesto contabilizado en resultados y el que surge de aplicar al resultado contable la tasa nominal.

Como vimos, la tasa efectiva de impuesto a las ganancias se la obtiene dividiendo este impuesto sobre el resultado contable antes de impuesto y una forma simple de comprobar la misma es la siguiente:



El resultado de esta fórmula debe ser igual al impuesto a las ganancias calculado y contabilizado, el cual al ser dividido para el resultado contable antes de impuestos muestra la tasa efectiva. Para este cálculo resulta útil clasificar los resultados del período según la tasa que tributen, considerando que a más de los resultados que tributan la tasa nominal normal se deben considerar las diferencias permanentes, en donde encontraremos resultados que no tributan (que reducirían la tasa efectiva) y también resultados que significan una sobretasa (incrementan la tasa efectiva) que la entidad debe asumir por concepto de los denominados gastos no deducibles. Para ilustrar lo expresado,

⁵⁵ Gil, *Impuesto diferido*, 35.

supongamos el mismo caso planteado para el año 2 en el ejemplo práctico desarrollado en el Anexo 4, la determinación de la tasa efectiva sería así:

Cálculo de la tasa efectiva		
Concepto	Monto	Efecto fiscal
Ganancia contable	4.200	
Tributa tasa 0% (ingresos exentos)	80	-
Tributa tasa normal del 25%	4.120	1.030
Sobretasa del 25% (gastos no deducibles)	115	29
Impuesto a las ganancias		1.059
Tasa efectiva (IG / RAI)		25,2%

El cálculo de la tasa efectiva realizado de forma directa es un medio de comprobación de los valores contabilizados y presentados en el estado de resultados ya que su cálculo permite:

- Comprobar que no existan errores en el cálculo
- Analizar las causas y adoptar decisiones estratégicas para disminuir la tasa efectiva de impuesto a las ganancias
- Realizar proyecciones más acertadas considerando las condiciones esperadas que modifican la tasa efectiva.

7.2. Conciliación entre la tasa efectiva y nominal

La conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal es un requerimiento de la NIC 12 y nos sirve para explicar los hechos económicos que ocasionaron el cambio en la tasa efectiva, esta conciliación se la puede realizar tanto en montos como en porcentajes, como se muestra a continuación:

Conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal			
Concepto	Importe	Efecto fiscal	%
Impuesto a las Ganancias con tasa efectiva		1.059	25,2%
Impuesto a las Ganancias con tasa nominal		1.050	25,0%
Resultado contable antes de impuesto	4.200		
(*) Tasa nominal	25%		
Diferencias		9	0,2%
Diferencias permanentes:			
Gastos no deducibles	115	29	0,7%
Ingresos exentos	-80	-20	-0,5%
Justificación de diferencias		9	0,2%

8. Presentación

8.1. Activos y pasivos por impuesto a las ganancias en el estado de situación financiera

El primer aspecto a ser considerado en la presentación de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos en el estado de situación financiera es verificar si existe o no la posibilidad de compensar los mismos de tal forma que se los presente por un importe neto. Según indica la NIC 12⁵⁶ en sus párrafos 71 y 74 la compensación de saldos procede según se trate de impuestos corrientes o diferidos únicamente cuando se cumpla con todas y cada una de las siguientes condiciones:

Impuestos corrientes	Impuestos diferidos
<ul style="list-style-type: none"> • Tiene el derecho, exigible legalmente, de compensarlos; y 	<ul style="list-style-type: none"> • Tiene reconocido legalmente el derecho de compensar los impuestos corrientes; y,
<ul style="list-style-type: none"> • Tiene la intención de liquidar por el importe neto o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se derivan del impuesto a las ganancias correspondiente a la misma autoridad fiscal que recaen sobre la misma entidad o en diferentes entidades que pretenden liquidar los activos y pasivos fiscales por su importe neto en cada período futuro.

Las condiciones para la compensación en el caso ecuatoriano se cumplen, el impuesto a la renta se relaciona a una sola autoridad fiscal (el SRI) y la misma permite la compensación de los créditos tributarios de impuesto a la renta tales como las retenciones en la fuente y los anticipos con el impuesto a la renta causado, de forma que el impuesto a la renta se presenta neto en el estado de situación financiera ya sea como un importe neto por pagar o como crédito tributario a favor del contribuyente.

Adicionalmente, la NIC 12 establece que los activos y pasivos por impuestos diferidos son partidas no corrientes, se presentan por tanto como activo no corriente y pasivo no corriente respectivamente.

⁵⁶ IFRS Foundation, *Las Normas NIIF*®, Parte A:A1119.

8.2. Gastos (ingresos) por el impuesto a las ganancias

En el estado de resultados del período y otro resultado integral se presenta el impuesto a las ganancias, dependiendo de la naturaleza de su saldo final como gasto o como ingreso. Cabe anotar que en el mencionado estado aparecerá en la sección de resultados del período únicamente los efectos de partidas originadas en resultados del período y en la sección de resultados integrales lo correspondiente a efectos del ORI, tal como se explicó en la Tabla 8.

Para efectos informativos, el formulario de presentación de estados financieros en Ecuador requiere que el gasto (ingreso) por impuesto a la renta del período sea dividido y se presente por separado el impuesto a la renta corriente y el gasto (ingreso) por impuesto a la renta diferido.

9. Información a revelar sobre el impuesto a las ganancias

9.1. Principales componentes del gasto (ingreso)

Los estados financieros presentarán información por separado de los principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias, y según la NIC 12⁵⁷, los mismos son los siguientes:

Gasto (ingreso):	Revelación separada:
Impuesto corriente	Importe del período
	Importe de ajustes de años anteriores
Impuesto diferido	Nacimiento y reversión de diferencias temporarias
	Cambios de tasas y aparición de nuevos impuestos
Activo por impuesto diferido	No reconocido en períodos anteriores y usado en el actual para reducir: <ul style="list-style-type: none"> • El gasto por impuestos del período • El gasto por impuestos diferidos
	Bajas o reversión de bajas anteriores
	Por cambio de políticas contables y errores
	Importes incluidos en el resultado del período (por no haber podido ser contabilizados retroactivamente)

⁵⁷ Ibid., Parte A:A1120,párr.79-80.

9.2. Información complementaria

La información complementaria que exige la NIC 12⁵⁸ es muy amplia, la misma debe ser presentada mediante explicaciones en notas a los estados financieros de los períodos informados y debe incluir información acerca de:

- Importe total de los impuestos corrientes y diferidos enviados directamente a cuentas patrimoniales y a cada componente del ORI.
- Relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable, por al menos una de las dos formas:
 - Conciliación entre el gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias contable y el impuesto teórico resultante al aplicar la tasa más representativa (nominal).
 - Conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal (ver 7.2).

Esta relación permitirá a los usuarios identificar lo que está fuera de lo normal e identificar los factores que afectan la relación, así como realizar proyecciones más acertadas.

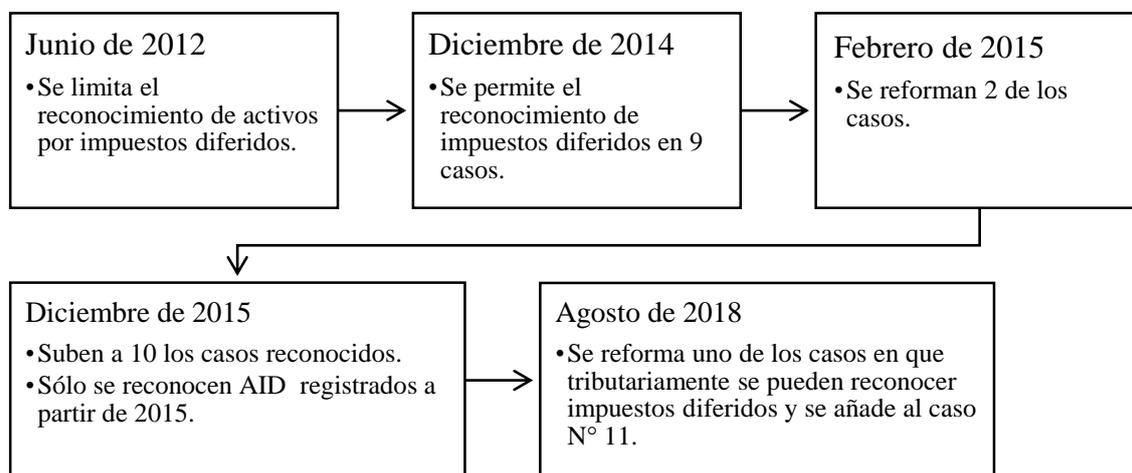
- Cambios de tasas fiscales aplicables
- Montos y vigencia de las bases de activos por impuestos diferidos no reconocidos.
- Montos de las diferencias temporarias relacionadas con inversiones o con participaciones que dan origen a pasivos por impuestos diferidos no reconocidos.
- Las bases, los activos y pasivos por impuestos diferidos y los resultados relacionados de todos los impuestos diferidos.
- El gasto por impuesto a las ganancias relativo a operaciones discontinuadas.
- Importe de las consecuencias fiscales (si las hubiere) de dividendos propuestos o declarados posterior al cierre y antes de la emisión de los estados financieros.
- En una combinación de negocios el importe del cambio de un activo por impuesto diferido anterior a la adquisición;
- Explicación del reconocimiento de beneficios por impuestos diferidos posterior a la fecha de la adquisición de una combinación de negocios.
- El importe del activo por impuestos diferidos junto con la evidencia que sustenta su reconocimiento cuando:

⁵⁸ Ibid., Parte A:A1121,párr.81-82A.

- su realización dependa de ganancias fiscales futuras que superasen las ganancias provenientes de la reversión de pasivos por impuestos diferidos actuales.
- La entidad ha sufrido pérdidas en el período actual y/o el anterior.
- Potenciales consecuencias fiscales por pago de dividendos.
- Cualquier tipo de pasivos contingentes y activos contingentes relacionados con impuestos de acuerdo a la NIC 37. Igualmente se debe revelar los anuncios de cambios en leyes fiscales o cambios en tasas y sus posibles efectos significativos.

10. Los impuestos diferidos desde la óptica de la administración tributaria ecuatoriana

10.1. Cronología de disposiciones tributarias relativas a impuestos diferidos



El primer pronunciamiento de la administración tributaria ecuatoriana en el tema de impuestos diferidos fue en junio de 2012 a través de una circular mediante la cual recordaba a los sujetos pasivos administrados por el SRI que “aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros”.⁵⁹ Esta disposición limitaba básicamente la creación de activos por impuestos diferidos, razón por la cual muchas empresas decidieron adoptar una posición tributaria conservadora y procedieron a reversar los impuestos diferidos que habían contabilizado hasta entonces.

⁵⁹ Ecuador SRI, «Circular No. NAC-DGECCGC12-00009», RO 718, 6 de junio de 2012 § (2012), n.º 3.

En diciembre de 2014, la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal,⁶⁰ vigente a partir del año 2015, reformó a la LORTI y agregó a continuación del artículo 10 el siguiente: “Art. (...).- Impuestos diferidos.- Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento. En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras”.⁶¹ Así mismo, con la emisión del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal⁶² se incorporó en el RLORTI a continuación del artículo 28, inicialmente nueve casos específicos en los que la autoridad tributaria reconocía los impuestos diferidos (ver en el Anexo 5 los numerales del 1 al 9).

En febrero de 2015, se reforma el RLORTI⁶³ y se sustituyen los casos 3 y 6 y en diciembre de ese mismo año se emite una nueva reforma al RLORTI⁶⁴ y se agrega el caso No 10 (ver en el Anexo 5, el numeral 10).

Por su parte el SRI, en diciembre de 2015 realiza también ciertas aclaraciones en relación al reconocimiento tributario de impuestos diferidos, indicando que:

Se reconocerán los efectos de la aplicación de activos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones establecidos en la normativa tributaria pertinente, provenientes de sucesos económicos, transacciones o registros contables, que se produzcan a partir del 1 de enero del 2015; a excepción de los efectos provenientes de las pérdidas y los créditos tributarios conforme la normativa tributaria vigente, según corresponda a cada caso.

⁶⁰ Ecuador, «Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal», RO, Suplemento, 29 de diciembre de 2014 § (2014), art.9. En capítulo II, Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

⁶¹ Ecuador, Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art.10.1.

⁶² Ecuador, DE, «Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal», DE 539, RO No 407, tercer suplemento: 31-dic-2014 § (2014), art.10.

⁶³ Ecuador, DE, «Reformas al reglamento para la aplicación de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal», DE 580, RO No 448, 28 de febrero de 2015 § (2015), art.5.

⁶⁴ Ecuador, DE, «Reformas al reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno», DE 844, RO No 647, Suplemento, 11 de diciembre de 2015 § (2015), art.2.

Los pasivos por impuestos diferidos que hayan sido contabilizados por los sujetos pasivos, en cumplimiento del marco normativo tributario y en atención a la aplicación de la técnica contable, se mantendrán vigentes para su respectiva liquidación.⁶⁵

Continuando con la serie de reformas provenientes de las autoridades tributarias en el tema de impuestos diferidos, en agosto de 2018 se emite el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera⁶⁶ mediante el cual se reforma el RALRTI, cambiando la redacción del caso No 5 y agregando un nuevo caso en que se admiten los impuestos diferidos (ver en el Anexo 5, el numeral 11).

De lo expresado se concluye que pese al paulatino avance que ha tenido la normativa tributaria ecuatoriana para la aplicación de impuestos diferidos, aún sigue siendo restrictiva en cuanto a una aplicación integral de la NIC 12, pues limita el reconocimiento de impuestos diferidos exclusivamente a los casos indicados por el RLORTI, y también en lo concerniente a activos por impuestos diferidos solo reconoce a aquellos generados a partir del 1 de enero de 2015, bajo la condición que los mismos hayan sido “reconocidos contablemente en el Estado de Situación Financiera, en una cuantía correcta y en el momento adecuado”,⁶⁷ impidiendo con ello que el contribuyente pudiera contabilizar activos por impuestos diferidos a los que tuviera derecho por operaciones anteriores a la indicada fecha.

10.2. Casos en que la autoridad fiscal admite los impuestos diferidos

Dentro de la normativa tributaria ecuatoriana constan enumerados 11 casos en que la autoridad fiscal permite el reconocimiento de impuestos diferidos (ver Anexo 5). De los once casos, nueve de ellos corresponden a diferencias temporarias (casos del 1 al 7, 10 y 11) y los otros dos se refieren a las pérdidas y créditos fiscales de años anteriores.

A continuación se presenta una aplicación práctica de los mismos, partiendo de las referencias contables y tributarias relacionadas, la identificación del tipo de impuesto

⁶⁵ Ecuador SRI, «Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012», RO No 653, Suplemento, 21 de diciembre de 2015 § (2015), II.c.

⁶⁶ Ecuador, DE, «Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera», DE 476, RO 312-S 24 de agosto de 2018 § (2018), art.1,num10.

⁶⁷ Ecuador SRI, Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012, II-f.

diferido que generan y el número de casillero del formulario 101 asociado, para pasar luego al desarrollo de ejemplos que muestran la determinación del impuesto a las ganancias aplicando el método del pasivo basado en el balance, el registro contable, su presentación en la conciliación tributaria del formulario 101,⁶⁸ y su impacto en la tasa efectiva del impuesto a las ganancias, demostrándose con ello que con la aplicación de los impuestos diferidos no se altera injustificadamente la mencionada tasa:

10.2.1. Valor neto realizable de inventarios

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 1: 1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.					
Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 2	RLRTI: Art. 28, num. 8, lit. b	AID: 440	PID: N/A	Generación 814	Reversión 815

Planteamiento del caso práctico:

Durante el año 2017 la empresa Aurora S.A. registró un ajuste por concepto del valor neto realizable de sus inventarios por \$5.000, debido a que sus inventarios con un costo de \$8.000 se habían deteriorado y el precio estimado de venta más todos los costos relacionados se estimaron en \$3.000. Las ganancias fiscales de la Compañía para ese período fiscal fueron de \$10.000, la tasa fiscal vigente para ese año era del 22%. En el siguiente período fiscal, la Compañía vendió los inventarios que fueron objeto de ajuste, tal como se había previsto en \$3.000, durante el año 2018 la tarifa vigente para la Compañía es del 25% y sus ganancias fiscales fueron de \$11.000.

Solución:

Datos:	Año 2017	Año 2018
Diferencia temporaria de inventarios	5.000	-
Ganancia fiscal	10.000	11.000
Tasa impositiva	22%	25%

⁶⁸ Ecuador SRI, «Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000157», RO 213, 3 de abril de 2018 § (2018), <https://www.registrofiscal.gob.ec/index.php/registro-oficial-web/publicaciones/suplementos/item/10290-suplemento-al-registro-oficial-no-213.html>.

Datos:	Año 2017	Año 2018
Impuesto causado	3.300	1.500
Impuesto diferido	1.250	-

Año 2017:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Provisión deterioro de inventarios	-5.000	-	5.000	25%	1.250	AID

Registro contable		
Gasto deterioro de inventarios	5.000	
Provisión deterioro de inventarios		-5.000
Registro contable de la provisión para deterioro de inventarios		
Activo por impuesto diferido	1.250	
Impuesto a las ganancias		-1.250
Registro contable del impuesto diferido		
Impuesto a las Ganancias	3.300	
Impuesto a las ganancias por pagar		-3.300
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		

102 AÑO	2017	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	1.250,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR VALOR NETO REALIZABLE DE INVENTARIOS	814	+	5.000,00	815	-	
UTILIDAD GRATABLE				834	-	15.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	3.300,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	3.300,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+/	3.300,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+/	-1.250,00

Impuesto a las ganancias
tasa efectiva 2.050,00
20.50%

Año 2018:

Registro contable		
Costo de ventas	3.000	
Provisión deterioro de inventarios	5.000	
Inventarios		-8.000
Registro contable del costo de ventas de inventarios.		

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	1.250	
Activo por Impuesto Diferido		-1.250
Registro contable de la reversión del impuesto diferido en el año		
Impuesto a las Ganancias	1.500	
Impuesto a las ganancias por pagar		-1.500
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		

100 IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN			
102 AÑO	2018		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
ACTIVOS NO CORRIENTES			
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+ -

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	11.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
	GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR VALOR NETO REALIZABLE DE INVENTARIOS	814	+	815	- 5.000,00
UTILIDAD GRABABLE			836	- 6.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO			850	- 1.500,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR			869	- 1.500,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE		888	+/- 1.500,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		889	+/- 1.250,00
			Impuesto a las ganancias	2.750,00
			tasa efectiva	25,00%

10.2.2. Pérdidas esperadas en contratos de construcción

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 2:

2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIIF 15	LRTI: Art.28 RLRTI: Art. 163	AID: 440	PID: N/A	Generación 816	Reversión 817

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. desarrolla un contrato de construcción denominado ABC por el cual facturará \$15.000, con un costo proyectado de \$12.000. Sin embargo, al cierre del año 2017 debido a un evento imprevisto se proyecta que los costos de la mano

de obra tendrán un incremento de \$6.000, con lo cual se espera que al finalizar el proyecto de construcción exista una pérdida aproximada de \$3.000. Los mencionados costos adicionales se incurren efectivamente en el año 2018. La ganancia fiscal en los dos años es de \$10,000 y la tasa impositiva vigente para esta compañía para el año 2017 fue del 22% y para el año 2018 es del 25%.

Solución:

Datos:	Año2017	Año2018
Ingreso proyectado	15.000	-
Costo proyectado	-12.000	-
Utilidad esperada	3.000	-
Incremento del costo de mano de obra	6.000	-
Pérdida esperada en contrato de construcción	-3.000	-
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	22%	25%

Año 2017

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Provisión para pérdidas esperadas en construcción	-3.000	-	3.000	25%	750	AID

Registro contable			
Inventario de trabajos en curso		3.000	
Provisión para pérdidas esperadas en construcción			-3.000
Costo proyectos de construcción		3.000	
Inventario de trabajos en curso			-3.000
Registro contable de la provisión para pérdidas esperadas en contratos de construcción dentro del inventario del proyecto y su posterior traslado a costo.			
Impuesto a las Ganancias		2.860	
Impuesto a las ganancias por pagar			-2.860
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)			
Activo por impuesto diferido		750	
Impuesto a las ganancias			-750
Registro contable del impuesto diferido			

102 AÑO	2017			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	750,00

UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
		GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR PÉRDIDAS ESPERADAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN		816	+	3.000,00
UTILIDAD GRAYABLE		836	-	13.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-	2.860,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	-	2.860,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/	2.860,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+/	-750,00
Impuesto a las ganancias tasa efectiva				2.110,00 21,10%

Año 2018

Registro contable		
Inventario de trabajos en curso	3.000	
Provisión para pérdidas esperadas en construcción	3.000	-
Bancos		-6.000
Costo proyectos de construcción	3.000	
Inventario de trabajos en curso		-3.000
Registro contable del pago de los valores adicionales de mano de obra y su posterior traslado a costo.		
Impuesto a las Ganancias	1.750	
Impuesto a las ganancias por pagar		-1.750
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las ganancias	750	
Activo por impuesto diferido		-750
Registro contable de la reversión del impuesto diferido.		

102 AÑO	2018
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	
ACTIVOS NO CORRIENTES	
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS
	440 + -

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
		GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR PÉRDIDAS ESPERADAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN		816	+	3.000,00
UTILIDAD GRAYABLE		836	-	7.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-	1.750,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	-	1.750,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/	1.750,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+/	750,00
Impuesto a las ganancias tasa efectiva				2.500,00 25%

10.2.3. Depreciación del valor activado por desmantelamiento

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 3:

3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, los cuales podrán ser utilizados en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 16	Ninguna específica	AID: 440	PID: N/A	Generación 818	Reversión 819

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. construyó y puso en funcionamiento una planta industrial cuyo costo es \$100.000, y para la cual se estima un costo de desmantelamiento que traído a valor presente es igual a \$25.000 luego de 20 años. La tasa impositiva vigente al año 2017 era del 22%, y la que estará vigente de 2018 en adelante es del 25%. La ganancia fiscal del año 2017 es de \$10.000 y la ganancia fiscal del último período de vida útil del bien será de \$30.000.

Solución:

Datos:	Año 2017	Año 2036
Costo original de la planta industrial	100.000	-
Provisión para desmantelamiento de planta	25.000	-
Costo total de la planta industrial	125.000	-
Vida útil estimada	20	-
Depreciación anual	6.250	-
Ganancia fiscal	10.000	30.000
Tasa impositiva	22%	25%

Año 2017:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Planta industrial	125.000	125.000	-	25%	-	
Depreciación acumulada planta industrial	-6.250	-5.000	1.250	25%	313	AID
Provisión para desmantelamiento de planta	-25.000	-25.000	-	25%	-	

Registro contable		
Planta industrial Provisión para desmantelamiento de planta	25.000	-25.000
Registro contable de la provisión para desmantelamiento de la		
Gasto depreciación de planta industrial Depreciación acumulada de planta industrial	6.250	-6.250
Registro contable de la depreciación del Año 2017		
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar	2.475	-2.475
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Activo por impuesto diferido Impuesto a las Ganancias	313	-313
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia		

102 AÑO		2017					
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA							
ACTIVOS NO CORRIENTES							
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS			440	+	312,50	
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA							
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)							
				GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR COSTOS ESTIMADOS DE DESMANTELAMIENTO				818	+	1.250,00	819 -
UTILIDAD GRATABLE						836	- 11.250,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO						850	- 2.475,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR						869	- 2.475,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE					888	+- 2.475,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO					889	+- -312,50
						Impuesto a las ganancias	2.162,50
						tasa efectiva	21,63%

Año 2018 A 2035

Registro contable		
Gasto depreciación de planta industrial Depreciación acumulada de planta industrial	112.500	-112.500
Registro contable de la depreciación de los años 2018 a 2035		
Activo por impuesto diferido Impuesto a las Ganancias	5.625	-5.625
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia		

Año 2036

Registro contable		
Provisión para desmantelamiento de planta Bancos	25.000	-25.000
Pago para el desmantelamiento de la planta		

Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar	1.250	-1.250
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido	6.250	-6.250
Registro contable de la reversión del impuesto diferido.		
Gasto depreciación de planta industrial Depreciación acumulada de planta industrial	6.250	-6.250
Registro contable de la depreciación del año		
Activo por impuesto diferido Impuesto a las Ganancias	313	-313
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporal en la depreciación por desmantelamiento		

102 AÑO	2036		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
ACTIVOS NO CORRIENTES			
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	-

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO			801	-	30.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN		REVERSIÓN			
POR COSTOS ESTIMADOS DE DESMANTELAMIENTO	818	+	1.250,00	818	-	25.000,00
UTILIDAD GRAYABLE				836	-	6.250,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	1.562,50
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	1.562,50
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+/-	1.562,50
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+/-	5.937,50
Impuesto a las ganancias						7.500,00
tasa efectiva						25%

10.2.4. Deterioro de propiedades, planta y equipo

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 4:

4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 36	Ninguna específica	AID: 440	PID: N/A	Generación 820	Reversión 821

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. posee un vehículo que tiene un costo de \$5.000 y una depreciación acumulada de \$1.000. Debido a un grave accidente que sufrió este bien, se estima que el mismo sólo puede ser vendido como chatarra a un valor de \$1.000, y esa venta se la realizará en el siguiente año fiscal. La ganancia fiscal de los años 2017 y 2018 es de \$10.000 y las tasas impositivas vigentes son del 22% y 25% respectivamente.

Solución:

Datos:	Año 2017	Año 2018
Costo del vehículo	5.000	-
Depreciación Acumulada	-1.000	-
Costo neto	4.000	-
Vida útil estimada	5	-
Depreciación anual	1.000	-
Importe recuperable	1.000	
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	22%	25%

Año 2017:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Provisión deterioro de bienes	-3.000	-	3.000	25%	750	AID

Registro contable			
Gasto deterioro de bienes		3.000	
Provisión deterioro de bienes			-3.000
Registro contable de la provisión para deterioro de un vehículo			
Impuesto a las Ganancias		2.860	
Impuesto a las ganancias por pagar			-2.860
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)			
Activo por Impuesto Diferido		750	
Impuesto a las Ganancias			-750
Registro contable del impuesto diferido			

102	AÑO			
	2017			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	•	750,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
				GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR DETERIOROS DEL VALOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO				820	+	3.000,00
UTILIDAD GRAYABLE				836	-	13.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	2.860,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	2.860,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+/·	2.860,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+/·	-750,00
				Impuesto a las ganancias		2.110,00
				tasa efectiva		21,10%

Año 2018

Registro contable		
Depreciación acumulada de vehículos	1.000	
Provisión deterioro de bienes	3.000	
Bancos	1.000	
Vehículos		-5.000
Registro contable de la venta del vehículo como chatarra		
Impuesto a las Ganancias	1.750	
Impuesto a las ganancias por pagar		-1.750
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias	750	
Activo por Impuesto Diferido		-750
Registro contable de la reversión del impuesto diferido en el año en que se vende el vehículo		

102	Año	2018	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
ACTIVOS NO CORRIENTES						
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS			440	+	-

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
				GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR DETERIOROS DEL VALOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO				820	+	3.000,00
UTILIDAD GRAYABLE				836	-	7.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	1.750,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	1.750,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+/·	1.750,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+/·	750,00
				Impuesto a las ganancias		2.500,00
				tasa efectiva		25%

10.2.5. Provisiones

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 5:

5. Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 37	LRTI: Art.10, n° 11 y 13 RLRTI: Art. 28,n°3 y n°1 f)	AID: 440	PID: N/A	Generación 822	Reversión 823

Planteamiento del caso práctico:

Entre los pasivos corrientes del año 2017 se encuentran provisiones por honorarios legales que serán calculados y pagados en función del éxito en la defensa de una demanda judicial seguida en contra de la Compañía, el importe calculado de acuerdo con la NIC 37 es de \$ 20.000. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se facture y pague (año 2018). Durante los años 2017 y 2018, las ganancias fiscales fueron de \$10.000 en ambos años y las tarifas impositivas vigentes fueron del 22% y 25% respectivamente.

Solución:

Datos:	Año 2017	Año 2018
Provisión honorarios profesionales	2.000	-
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	22%	25%

Año 2017:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Honorarios por pagar	-2.000	-	2.000	25%	500	AID

Registro contable	
Gasto Honorarios	2.000
Honorarios por pagar	-2.000
Registro contable de la provisión para pago de honorarios	

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	-1.000	1.000
Activo por Impuesto Diferido Impuesto a las Ganancias Registro contable del impuesto diferido	500	-500

102 AÑO		2017	
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
ACTIVOS NO CORRIENTES			
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+ 500,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA					
UTILIDAD DAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00	
GENCIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
		GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR PROVISORISIONES (DIFERENTES DE CUENTAS INCOBRABLES, DESARMIENTO, DESARUCIO Y JUBILACIÓN PATRONAL)	822	+	2.000,00	823	-
UTILIDAD DAD GRAYABLE		836	-	12.000,00	
TOTAL IMR IMPUESTO CAUSADO		850	-	2.640,00	
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	-	2.640,00	
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+-	2.640,00	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+-	-500,00	

Impuesto a las ganancias 2.140,00
tasa efectiva 21,40%

Año 2018

Registro contable		
Honorarios por pagar Bancos Pago de honorarios profesionales por servicios del año anterior.	2.000	-2.000
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	2.000	-2.000
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable de la reversión del impuesto diferido en el año en que se paga esos honorarios y los mismos pasan a ser deducibles para fines fiscales.	500	-500

102 AÑO	2018				
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
ACTIVOS NO CORRIENTES					
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+		-
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA					
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-		10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
		GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR PROVISIONES (DIFERENTES DE CUENTAS INCOBRABLES, DESAMATELAMIENTO, DESAHUCIO Y JUBILACIÓN PATRONAL)		822	+	823	- 2.000,00
UTILIDAD GRATABLE		836	-		8.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-		2.000,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	-		2.000,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+- 2.000,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+- 500,00
				Impuesto a las ganancias	2.500,00
				tasa efectiva	25%

10.2.6. Medición de activos no corrientes mantenidos para la venta

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 6:

6. Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, no serán sujetos de impuesto a la renta en el periodo en el que se el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por éstos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIIF 5	LRTI: Art.9, n° 14	AID: 440	PID: 572	Generación 826	Reversión 827

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. posee un edificio con un costo de \$40.000 y una depreciación acumulada de \$10.000 para el cual tiene un plan concreto de venta, por lo cual procede a reconocer este bien como un Activo No Corriente Mantenido para la Venta y de conformidad con lo que dispone la NIIF 5 determina un valor razonable del bien de 30.000 con unos costos estimados para su venta de 5.000. Durante los años 2017 y 2018, las ganancias fiscales fueron de \$10.000 en ambos años y las tarifas impositivas vigentes fueron del 22% y 25% respectivamente.

Solución:

Datos:	Año2017	Año2018
Costo	40.000	
Depreciación acumulada	-10.000	
Costo neto	30.000	
Valor razonable del bien	30.000	
Costos estimados para la venta	-5.000	
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	22%	25%

Año 2017:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Activo no corriente mantenido para la venta	25.000	30.000	5.000	25%	1.250	AID

Registro contable		
Depreciación acumulada de edificios	10.000	
Activo no corriente mantenido para la venta	25.000	
Pérdida por disposición de activos	5.000	
Edificio		-40.000
Reconocimiento del edificio como un activo no corriente mantenido para la venta		
Impuesto a las Ganancias	3.300	
Impuesto a las ganancias por pagar		-3.300
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Activo por Impuesto Diferido	1.250	
Impuesto a las Ganancias		-1.250
Registro contable del impuesto diferido		

102	AÑO	2017			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
ACTIVOS NO CORRIENTES					
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS		440	+	1.250,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
				GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR MEDICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA				826	+	5.000,00
UTILIDAD GRATABLE				836	-	15.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	3.300,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	3.300,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+-	3.300,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+-	-1.250,00

Año 2018

Registro contable		
Gasto comisión venta de bienes	5.000	
Bancos		-5.000
Bancos	30.000	
Activo no corriente mantenido para la venta		-25.000
Gasto comisión venta de bienes		-5.000
Registro de la venta del bien y pago de comisión por su venta		
Impuesto a las Ganancias	-3.750	
Impuesto a las ganancias por pagar		3.750
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias	1.250	
Activo por Impuesto Diferido		-1.250
Registro contable de la reversión del impuesto diferido en el año en que se vende el bien		

102	AÑO	2018				
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA						
ACTIVOS NO CORRIENTES						
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS			440	+	-
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
				GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR MEDICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA				826	+	5.000,00
UTILIDAD GRATABLE				836	-	5.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	1.250,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	1.250,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+-	1.250,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+-	1.250,00

Impuesto a las ganancias 2.500,00
tasa efectiva 25%

10.2.7. Medición de activos biológicos

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 7:

7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.

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

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

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

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 41	Ninguna específica	AID: 440	PID: 572	Generación (-) 828 (+) 830	Reversión (+) 829 (-) 831

Planteamiento del caso práctico:

La empresa Aurora S.A. posee una plantación forestal que al 1 de enero de 2017 tenía un valor razonable menos gastos de venta de \$10.000 (para fines didácticos se asume que este valor es igual a los costos incurridos por la empresa en plantar y cuidar la mencionada plantación); durante el ejercicio hubo cambios físicos (mayor volumen de madera de la plantación) medida igualmente a valor razonable menos gastos de ventas por \$ 3.000. Durante el período se incurrieron en costos adicionales para el mantenimiento de la plantación (mano de obra, fertilizantes y otros) por \$1.000. En enero de 2018 se procede a la venta de la plantación forestal por \$13.000. Durante los años 2017 y 2018, las ganancias fiscales fueron de \$10.000 en ambos años y las tarifas impositivas vigentes fueron del 22% y 25% respectivamente.

Solución:

Datos:	Año 2017	Año 2018
Plantación forestal - valor razonable (menos costo de venta)	10.000	
Cambios físicos de la plantación	3.000	
Costos de mantenimiento de la plantación	1.000	

Datos:	Año 2017	Año 2018
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	22%	25%

Año 2017:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Activos Biológicos	13.000	11.000	-2.000	25%	-500	PID

Registro contable		
Activos Biológicos	3.000	
Resultados de producción agropecuaria		-3.000
Registro de la ganancia por cambios físicos en los activos biológicos		
Resultados de producción agropecuaria	1.000	
Bancos		-1.000
Registro del pago de mano de obra, fertilizantes y otros		
Impuesto a las Ganancias	1.760	
Impuesto a las ganancias por pagar		-1.760
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias	500	
Pasivo por impuesto diferido		-500
Registro contable del impuesto diferido		

102 AÑO	2017		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
PASIVOS NO CORRIENTES			
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	572	+	-500

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA								
UTILIDAD DEL EJERCICIO						801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)								
				GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA	INGRESOS	828	-	3.000,00	829	+		
	PÉRDIDAS, COSTOS Y GASTOS	830	+	1.000,00	831	-		
UTILIDAD GRATABLE					836	-	8.000,00	
TOTAL IMPUESTO CAUSADO					850	-	1.760,00	
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR					869	-	1.760,00	
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (DEFERITIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/		888	+/	1.760,00	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO				889	+/	500,00	

Impuesto a las ganancias 2.260,00
tasa efectiva 22,60%

Año 2018

Registro contable		
Cuentas por Cobrar Activos Biológicos	13.000	-13.000
Registro contable de la venta de la plantación		
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar	3.000	-3.000
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Pasivo por impuesto diferido Impuesto a las Ganancias	500	-500
Registro contable de la reversión del impuesto diferido en el año en que se vende la plantación forestal		

102 AÑO	2018		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
PASIVOS NO CORRIENTES			
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	572	+	-

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA	INGRESOS	828	-	829	+ 3.000,00	
	PÉRDIDAS, COSTOS Y GASTOS	830	+	831	- 1.000,00	
UTILIDAD GRABABLE				836	-	12.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	3.000,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	3.000,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+/-	3.000,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+/-	-500,00

Impuesto a las ganancias 2.500,00
tasa efectiva 25%

10.2.8. Pérdidas tributarias de años anteriores

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 8:
8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento.

Referencia legal de la base fiscal

N° del casillero en Formulario 101

LRTI: Art. 11

RALRTI:
Art.28,
numeral 8 c)

AID:
441

PID:
N/A

Generación:
N/A

Reversión:
833

Planteamiento del caso práctico:

La empresa Aurora S.A., obtuvo una pérdida tributaria de \$ 10.000, en el ejercicio gravable 2018, la misma que se ocasionó por un incendio en sus bodegas. La empresa tomó las medidas correctivas del caso para que un incidente de tal naturaleza no vuelva a ocurrir. Luego de analizar la proyección futura de resultados, se espera que la empresa obtenga una renta neta imponible en los ejercicios siguientes, contra las cuales se podrá aplicar dicha pérdida tributaria para determinar un menor impuesto a la renta por pagar. Durante los años 2018 y 2019, las ganancias fiscales fueron de \$10.000 y \$11.000 respectivamente y las tarifas impositivas vigentes son del 25% en ambos años.

Solución:

Se deberá reconocer un activo por impuesto diferido en la medida que sea probable que las utilidades gravables futuras sean suficientes para poder aplicar las pérdidas, por lo cual, en el caso planteado se pronosticó que la empresa espera que en los próximos cinco ejercicios se generarán las utilidades mayores a la pérdida obtenida. Por consiguiente, se reconocerá un activo por impuesto diferido que representará la cantidad que se espere dejar de pagar a la autoridad tributaria.

Datos:	Año 2018	Año 2019
Resultado fiscal	-10.000	11.000
Tasa máxima de amortización	-	25%
Monto máximo a amortizar	-	-2.750
Tasa impositiva	25%	25%
Impuesto a las ganancias determinado	-	2.063
Impuesto diferido	-2.500	688

Año 2018:

Registro contable		
Activo por Impuesto Diferido	2.500	
Impuesto a las Ganancias		-2.500
Registro contable del impuesto diferido		

102	AÑO	2018	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		
ACTIVOS NO CORRIENTES					
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR PÉRDIDAS TRIBUTARIAS SUJETAS A AMORTIZACIÓN EN PERIODOS SIGUIENTES		441	·	2.500,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				
PÉRDIDA DEL EJERCICIO		802	=	-10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
		GENERACIÓN		REVERSIÓN
AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		833	-	-
PÉRDIDA SUJETA A AMORTIZACIÓN EN PERÍODOS SIGUIENTES		837	=	10.000,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	=	-
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/-	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+/-	-2.500,00
				-2.500,00 25%

Año 2019:

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado (F101)	2.063	-2.063
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable de la reversión del impuesto diferido por la pérdida tributaria del año 2017	688	-688

102	AÑO	2019		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR PÉRDIDAS TRIBUTARIAS SUJETAS A AMORTIZACIÓN EN PERÍODOS SIGUIENTES	441	+	1.812,50

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	=	11.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
		GENERACIÓN		REVERSIÓN
AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		833	-	2.750,00
UTILIDAD GRAYABLE		836	=	8.250,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	=	2.062,50
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	=	2.062,50
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/-	2.062,50
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+/-	687,50
				2.750,00 25%

10.2.9. Créditos fiscales no utilizados de años anteriores

<p>RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 9: 9. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y este Reglamento</p>						
Referencia legal de la base fiscal			N° del casillero en Formulario 101			
LRTI: Art. 46 y 47; 41 literal i) 2°inciso	RLRTI: Art. 79, 135 y 139	RISD: Art. Innum. luego del Art. 21	AID: 442, 443 o 444	PID: N/A	Generación N/A	Reversión N/A

a) Los créditos fiscales en el contexto de la norma internacional

Planteamiento del caso práctico:

En la jurisdicción de una entidad, en el año fiscal 2017, el gobierno otorgó a todas las empresas un crédito fiscal (beneficio fiscal) de \$1.000 por cada empleado adicional de tiempo completo que se contrate ese año. El crédito fiscal se puede aplicar al impuesto a las ganancias de ese período, o si este crédito fiscal no se puede utilizar en el año fiscal en curso, podrá aplicarse a años fiscales futuros. La entidad contrató a tres nuevos empleados de tiempo completo y, por consiguiente, tiene derecho a recibir un crédito fiscal de \$3.000. En 2017, las ganancias fiscales son de \$8.000, y la tasa impositiva para ese período en esa jurisdicción es del 25%. En el año 2018, la entidad obtuvo una ganancia fiscal de \$5.000, no hubo variación de la tasa impositiva aplicable.

Solución:

El impuesto corriente por pagar en 2017 es de \$2.000 (es decir, $\$8.000 \times 25\%$). En consecuencia, la entidad solo podrá utilizar \$2.000 de su crédito fiscal para compensar el impuesto corriente de ese período. El importe restante de \$1.000 se podrá aplicar a un período futuro. Por lo tanto, se deberá reconocer un activo por impuestos diferidos de \$1.000, el mismo que se reversa el año siguiente cuando la entidad obtiene ganancias fiscales contra las que puede compensar ese crédito fiscal.

Datos:	Año2017	Año2018
Ganancia fiscal	8.000	5.000
Tasa impositiva	25%	25%
Impuesto a las ganancias determinado	2.000	1.250
Crédito fiscal (3 empleados x \$1,000 c/u)	-3.000	-

Año 2017:

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	2.000	
Impuesto a las ganancias por pagar		-2.000
Registro impuesto a la renta causado del período		
Activo por Impuesto Diferido	1.000	
Impuesto a las ganancias por pagar	2.000	
Impuesto a las Ganancias		-3.000
Registro contable del crédito fiscal otorgado por el gobierno por el incremento de empleados		

Año 2018:

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	1.250	
Impuesto a las ganancias por pagar		-1.250
Registro impuesto a la renta causado del período		
Impuesto a las ganancias por pagar	1.000	
Activo por Impuesto Diferido		-1.000
Registro contable de la compensación del saldo del crédito fiscal no usado proveniente del año 2017.		

b) Los créditos fiscales en el contexto ecuatoriano**Planteamiento del caso práctico:**

Durante el año 2017 la empresa Aurora S.A. acumuló un crédito tributario proveniente de retenciones en la fuente de impuesto a la renta por \$5.000, un crédito tributario por pagos de impuesto a la salida de divisas por \$4.000 y pagó un anticipo de impuesto a la renta de \$10.000. Las ganancias fiscales de la Compañía para ese período fiscal generaron un impuesto a la renta causado de \$1.500.

El siguiente período fiscal, generó un impuesto a la renta causado de \$17.000, adicionalmente, aplicando el tipo impositivo efectivo (TIE) aplicable al ejercicio 2017⁶⁹ para su segmento la Compañía calculó que tenía derecho a una devolución del anticipo de impuesto a la renta por \$.7000.

Solución:

Datos:	Año 2017	Año 2018
Retenciones en la fuente de impuesto a la renta recibidas	5.000	-
Pagos de ISD con derecho a crédito tributario	4.000	-
Anticipo de impuesto a la renta	10.000	-
Impuesto a la renta causado	1.500	17.000
Valor a recuperar del anticipo aplicando el TIE	7.000	-

Año 2017:

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	1.500	
Impuesto a las ganancias por pagar		-1.500
Registro impuesto a la renta causado del período		
Impuesto a las Ganancias	1.500	
Impuesto a las ganancias por pagar		-1.500
Registro del anticipo mínimo de impuesto a la renta q no va a ser devuelto (\$10.000-\$3000-\$1.500 IG del F101)		
Activo por Impuesto Diferido	16.000	
Impuesto a las ganancias por pagar	3.000	
Retenciones en la fuente del período		-5.000
Crédito tributario por ISD		-4.000
Anticipo de impuesto a la renta		-10.000
Registro contable del crédito fiscal otorgado por el gobierno por el incremento de empleados		

102 AÑO		2017			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
ACTIVOS NO CORRIENTES					
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR CRÉDITOS FISCALES NO UTILIZADOS	CRÉDITO TRIBUTARIO A FAVOR DEL SUJETO PASIVO (ISD)	442	+	4.000,00
		CRÉDITO TRIBUTARIO A FAVOR DEL SUJETO PASIVO (IMPUESTO A LA RENTA)	443	+	5.000,00
		OTROS	444	+	7.000,00

⁶⁹ Ecuador SRI, «Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243», RO 258, 8 de junio de 2018 § (2018), Art.3.

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-	1.500,00
ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DECLARADO (Traslado campo 879 declaración período anterior)		851		10.000,00
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL		857	-	5.000,00
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS	GENERADO EN EL EJERCICIO FISCAL DECLARADO	862	-	4.000,00
SALDO A FAVOR CONTRIBUYENTE		870	-	9.000,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/+	10.000,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+/+	-

Año 2018:

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	17.000	
Impuesto a las ganancias por pagar		-17.000
Registro impuesto a la renta causado del período		
Bancos	7.000	
Activo por Impuesto Diferido		-7.000
Devolución del anticipo de impuesto a la renta		
Impuesto a las ganancias por pagar	9.000	
Activo por Impuesto Diferido		-9.000
Registro contable de la compensación del saldo del crédito fiscal no usado proveniente del año 2017.		

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-	17.000,00
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES		861	-	9.000,00
SUBTOTAL IMPUESTO A PAGAR		865	-	8.000,00

10.2.10. Servicios contemplados en la Ley de Hidrocarburos

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 10:

10. En los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos, siempre y cuando las fórmulas de amortización previstas para fines tributarios no sean compatibles con la técnica contable, el valor de la amortización de inversiones tangibles o intangibles registrado bajo la técnica contable que exceda al valor de la amortización tributaria de esas inversiones será considerado como no deducible en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, que podrá ser utilizado, respetando las referidas fórmulas, durante los períodos en los cuales la amortización contable sea inferior a la amortización tributaria, según los términos establecidos en la Ley y en este Reglamento.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 38	RLRTI: Art.28, n°14	AID: 440	PID: N/A	Generación 834	Reversión 835

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. mantiene un contrato de participación y campos marginales para la exploración y explotación de hidrocarburos con el Estado Ecuatoriano, durante el año 2017 se encuentra en una etapa de preproducción y ha incurrido en inversiones de exploración, desarrollo y producción por \$50.000, los cuales de acuerdo a la técnica contable y a la política de la Compañía serán amortizados en cuatro años y según las disposiciones tributarias deben ser amortizadas en partes iguales durante 5 años. La etapa de producción de esta Compañía inició y fue autorizada por la Dirección Nacional de Hidrocarburos a partir del año 2018. Durante los años 2017 y 2021 (año en que se reversa la diferencia temporaria), las ganancias fiscales fueron de \$10.000 en ambos años y las tarifas impositivas vigentes fueron del 22% y 25% respectivamente.

Solución:

Datos:	Año 2017	Año 2021
Inversiones de exploración, desarrollo y producción	40.000	
Período de amortización contable (años)	4	
Amortización contable	10.000	
Período de amortización tributaria (años)	5	
Amortización tributaria	8.000	
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	22%	25%

Año 2017:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Amortización acumulada de inversiones petroleras	-10.000	-8.000	2.000	25%	500	AID

Registro contable		
Gasto amortización de inversiones petroleras	10.000	
Amortización acumulada de inversiones petroleras		-10.000
Registro contable de la amortización anual de la inversión		
Impuesto a las Ganancias	2.640	
Impuesto a las ganancias por pagar		-2.640
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Activo por Impuesto Diferido	500	
Impuesto a las Ganancias		-500
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria		

102	AÑO	2017								
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA										
ACTIVOS NO CORRIENTES										
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS						440	+	500,00	
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA										
UTILIDAD DEL EJERCICIO							801	-	10.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)										
						GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS						834	++-	2.000,00	835	++-
UTILIDAD GRAYABLE						836	-	12.000,00		
TOTAL IMPUESTO CAUSADO						850	-	2.640,00		
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR						869	-	2.640,00		
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (DIFERENCIATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE						888	++-	2.640,00	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO						889	++-	-500,00	
								Impuesto a las ganancias tasa efectiva	2.140,00 21,40%	

Año 2018 a 2020

Registro contable		
Gasto amortización de inversiones petroleras	30.000	
Amortización acumulada de inversiones petroleras		-30.000
Registro contable de la amortización de los años 2018 a 2020		
Activo por impuesto diferido	1.500	
Impuesto a las Ganancias		-1.500
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria		

Año 2021

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	2.500	
Impuesto a las ganancias por pagar		-2.500
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias	2.000	
Activo por Impuesto Diferido		-2.000
Registro contable de la reversión del impuesto diferido		

102	AÑO	2021							
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA									
ACTIVOS NO CORRIENTES									
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS						440	+	-

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO			801	-	10.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
			GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS			834	+-	835	+-
UTILIDAD GRABABLE					836	-
TOTAL IMPUESTO CAUSADO					850	-
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR					869	-
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (REFERENCIAL)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE				888	+-
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO				889	+-
					Impuesto a las ganancias	2.500,00
					tasa efectiva	25%

10.2.11. Provisión por desahucio y pensiones jubilares patronales⁷⁰

RLRTI: Art. innumerado después del 28, numeral 11:

11. Las provisiones efectuadas para cubrir los pagos por desahucio y pensiones jubilares patronales que sean constituidas a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera no son deducibles; 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 y hasta por el monto efectivamente pagado, conforme lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 19	LRTI: Art. 10, n°13 RLRTI: Art.28, n°1 f)	AID: 440	PID: N/A	Generación 834	Reversión 835

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. al cierre del año 2017 mantiene una provisión acumulada para jubilación patronal y desahucio de \$25.000, la cual fue determinada mediante un estudio actuarial para su único empleado el Sr. Jeremy Balseca, el cual tiene un tiempo de servicio de 24 años. Al cierre del año 2018, la Compañía volvió a contratar un estudio actuarial y la provisión determinada al cierre de este año asciende a \$27.000. A inicios del año 2019 el mencionado empleado se jubila y según los cálculos efectuados por el actuario al momento de la salida del empleado el monto a pagar es de \$28.000. Al

⁷⁰ Ecuador, DE, Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, Art.1,n°10,c).

cierre de los años 2018 y 2019, las ganancias fiscales fueron de \$10.000 y la tarifa impositiva vigente fue del 25% en ambos años.

Solución:

Datos:	Año 2018	Año 2019
Provisión acumulada al inicio del período	25.000	27.000
Provisión acumulada al final del período	27.000	-
Pago de desahucio y jubilación patronal		28.000
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	25%	25%

Año 2018:

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Provisión jubilación patronal y desahucio	-27.000	-25.000	2.000	25%	500	AID

Registro contable		
Gasto Jubilación patronal y desahucio	2.000	
Provisión acumulada para jubilación patronal y desahucio		-2.000
Registro contable de la provisión anual determinada según el estudio actuarial		
Impuesto a las Ganancias	3.000	
Impuesto a las ganancias por pagar		-3.000
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Activo por Impuesto Diferido	500	
Impuesto a las Ganancias		-500
Registro contable del impuesto diferido		

102	AÑO			
	2018			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	500,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00		
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS		834	+/-	2.000,00	835	+/-
UTILIDAD GRATABLE				836	-	12.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	3.000,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	3.000,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+/-	3.000,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+/-	-500,00
				Impuesto a las ganancias		2.500,00
				tasa efectiva		25,00%

Año 2019

Registro contable		
Provisión acumulada para jubilación patronal y desahucio	27.000	
Gasto Jubilación patronal y desahucio	1.000	
Bancos		-28.000
Pago de jubilación patronal y desahucio a la fecha de salida del trabajador		
Impuesto a las Ganancias	2.000	
Impuesto a las ganancias por pagar		-2.000
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias	500	
Activo por Impuesto Diferido		-500
Registro contable de la reversión del impuesto diferido en el año en que se paga los beneficios post-empleo.		

102	AÑO	2019	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
ACTIVOS NO CORRIENTES						
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS		440	+	-	

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00		
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS		834	+/-		835	+/-
UTILIDAD GRATABLE				836	-	8.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	2.000,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	2.000,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+/-	2.000,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+/-	500,00
				Impuesto a las ganancias		2.500,00
				tasa efectiva		25%

10.3. Otros casos de activos por impuestos diferidos admitidos por el SRI

La autoridad tributaria ecuatoriana admite también la generación de activos por impuestos diferidos en cinco casos adicionales, cuatro de los cuales constan en la guía para contribuyentes⁷¹ en las indicaciones referentes al llenado de los casilleros 834 y 835 por otras diferencias temporarias provenientes de depreciaciones o amortizaciones y por el devengamiento de costos financieros.

Se tratan de deducciones fiscales adicionales y para su aplicación práctica según indica la mencionada guía, deben ser declaradas solamente en el casillero 835 de reversión de *otras diferencias temporarias*, no se usa el casillero de generación porque en el nacimiento de estas diferencias temporarias no existe una afectación a la ganancia fiscal debido a que las mismas se contabilizan como parte de un activo que posteriormente afectará a resultados vía depreciación o amortización.

10.3.1. Depreciación o amortización de gastos para mejora de la productividad capitalizados

RLRTI: No consta en el art. innumerado después del 28, solo consta en la guía del F101.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 16 o NIC 38	LRTI: Art. 10, n°17.2	AID: 440	PID: N/A	Generación N/A	Reversión 835

Se trata de una deducción adicional orientada a las micro, pequeñas y medianas empresas,⁷² las cuales tributariamente durante el plazo de 5 años tienen derecho a la deducción del 100% adicional de los gastos incurridos en *la mejora de la productividad*,⁷³ sin que superen el 5% de sus ventas.

Cuando de acuerdo a la técnica contable los mencionados gastos hayan sido objeto de capitalización en una cuenta de activo, para luego ser depreciados o amortizados en

⁷¹ Ecuador SRI, «Guía F101», 121.

⁷² Conforme a la clasificación que consta en el art. 106 del Reglamento a la Estructura e Institucionalidad de Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo, establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Decreto Ejecutivo 757, Suplemento del RO 450 del 17 de mayo de 2011.

⁷³ Ecuador, Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art.10,num.17,2.

diferentes períodos, al aplicar la regla de la NIC 12 cuando la base fiscal del activo es mayor a su valor en libros, se genera un activo por impuesto diferido 12 (ver Gráfico 3).

Planteamiento del caso práctico:

Durante el año 2018 la Compañía Aurora S.A. (una mediana empresa constituida en el año 2015), contrató un profesional para que le brinde asistencia tecnológica para el desarrollo de un software especializado para la mejora de su proceso productivo por \$20.000, el mismo que quedó listo para su uso el 1 de julio de 2018, fecha en que la Compañía lo activó estimando que tendrá una vida útil de 10 años. Durante el año 2018 las ventas de la Compañía ascendieron a \$500.000 y al cierre de ese año, la ganancia fiscal de la Compañía fue de \$30.000 y la tarifa impositiva vigente fue del 25%. La ganancia fiscal del año 2028, cuando finaliza la vida útil del bien es \$10.000 y la tarifa impositiva es del 25%.

Solución:

Datos:	Año 2018	Año 2028
Costo software de producción (base contable)	20.000	
Período de amortización contable (años)	10	
Amortización contable anual	2.000	
Costo software de producción (base fiscal)	40.000	
Período de amortización tributaria (años)	10	
Amortización tributaria anual	4.000	
Límite del 5% de ventas anuales	25.000	
Ganancia fiscal	30.000	10.000
Tasa impositiva	25%	25%

Año 2018:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Software	20.000	40.000	20.000	25%	5.000	AID
Amortización acumulada de software productivo	-1.000	-2.000	-1.000	25%	-250	AID

Año 2018

Registro contable		
Software del proceso productivo	20.000	
Honorarios por pagar		-20.000
Activación del software productivo		

Gasto amortización de software productivo Amortización acumulada de software productivo Registro contable de 6 meses de amortización del software productivo	1.000	-1.000
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	7.250	-7.250
Activo por Impuesto Diferido Impuesto a las Ganancias Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria	4.750	-4.750

102 AÑO	2018			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	4.750,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA					
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	30.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
		GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	834	++-		835	++-
					-1.000,00
UTILIDAD GRABABLE		836	-	29.000,00	
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-	7.250,00	
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	-	7.250,00	
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	++-	7.250,00	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	++-	-4.750,00	

Impuesto a las ganancias
tasa efectiva 2.500,00
8,33%

Año 2019 a 2027

Registro contable		
Gasto amortización de software productivo Amortización acumulada de software productivo Registro contable de 9 años de amortización del software productivo a razón de \$2.000 anual.	18.000	-18.000
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable de la reversión del impuesto diferido	4.500	-4.500

Año 2028

Registro contable		
Gasto amortización de software productivo Amortización acumulada de software productivo Registro contable de 6 meses de amortización del software productivo	1.000	-1.000

Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	2.250	-2.250
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable de la reversión del impuesto diferido	250	-250

102 AÑO	2028			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	-

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00		
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	834	+-		835	+-	-1.000,00
UTILIDAD GRABABLE				836	-	9.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	2.250,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	2.250,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+-	2.250,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+-	250,00

Impuesto a las ganancias
tasa efectiva 250,00
25%

10.3.2. Depreciación y amortización de bienes destinados a producción más limpia y otras relacionadas

RLRTI: No consta en el art. innumerado después del 28, solo consta en la guía del F101.

Base contable

Base fiscal

Nº del casillero en Formulario 101

NIC 16

LRTI: Art. 10, n°7, inc. 2-3

AID: 440

PID: N/A

Generación N/A

Reversión 835

De acuerdo a lo indicado por la LRTI⁷⁴ y en el RLRTI,⁷⁵ se deducirán con el 100% adicional los gastos por depreciación y amortización correspondientes a maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a:

⁷⁴ Ibid., Art.10,n°7,inc.2°.

⁷⁵ Ecuador, DE, Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art.46, n°13.

- implementación de mecanismos de producción más limpia
- mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y,
- la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

Para que el contribuyente tenga derecho a este beneficio, no debe existir obligatoriedad en las mencionadas inversiones o adquisiciones y su monto no podrá superar el 5% de ingresos totales.

De conformidad con la técnica contable, en este caso la base fiscal del activo es superior a su valor en libros, por tanto según lo ilustrado en el Gráfico 3, se genera un activo por impuesto diferido.

Planteamiento del caso práctico:

Durante el año 2018 la Compañía Aurora S.A., instaló un sistema fotovoltaico para la generación de energía eléctrica a ser usada en su proceso industrial por \$60.000, el mismo que quedó listo para su uso el 1 de octubre de 2018, fecha en que la Compañía lo activó estimando que tendrá una vida útil de 15 años. La instalación del mencionado sistema fue de carácter voluntario por políticas internas de responsabilidad ambiental de la Compañía, por lo cual se solicitó y se obtuvo aprobación correspondiente del Ministerio del Ambiente. Durante el año 2018 los ingresos de la Compañía ascendieron a \$1'500,000 y al cierre de ese año la ganancia fiscal de la Compañía fue de \$80.000 y la tarifa impositiva vigente fue del 25%. La ganancia fiscal del año 2033, cuando finaliza la vida útil del bien es \$10.000 y la tarifa impositiva es del 25%.

Solución:

Datos:	Año2018	Año2033
Costo sistema fotovoltaico (base contable)	60.000	
Período de depreciación contable (años)	15	
Depreciación contable anual	4.000	
Costo sistema fotovoltaico (base fiscal)	120.000	
Depreciación tributaria anual	8.000	
Límite del 5% de ingresos totales (\$1'500.000*5%)	75.000	
Ganancia fiscal	80.000	10.000
Tasa impositiva	25%	25%

Año 2018:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Sistema fotovoltaico	60.000	120.000	60.000	25%	15.000	AID
Depreciación acumulada del sistema fotovoltaico	-1.000	-2.000	-1.000	25%	-250	AID

Año 2018

Registro contable		
Sistema fotovoltaico Cuentas por pagar Activación del sistema de energía solar	60.000	-60.000
Gasto depreciación del sistema fotovoltaico Depreciación acumulada del sistema fotovoltaico Registro contable de 3 meses de depreciación del sistema fotovoltaico	1.000	-1.000
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	19.750	-19.750
Activo por Impuesto Diferido Impuesto a las Ganancias Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria	14.750	-14.750

102 AÑO		2018	
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
ACTIVOS NO CORRIENTES			
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+ 14.750,00
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA			
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	- 80.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)			
		GENERACIÓN	REVERSIÓN
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	834 +/-	835 +/-	-1.000,00
UTILIDAD GRATABLE		836	- 79.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	- 19.750,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	- 19.750,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/- 19.750,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+/- -14.750,00
		Impuesto a las ganancias	5.000,00
		tasa efectiva	6,25%

Año 2019 a 2032

Registro contable		
Gasto depreciación del sistema fotovoltaico Depreciación acumulada del sistema fotovoltaico Registro contable de 14 años de depreciación del sistema fotovoltaico	56.000	-56.000
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria	14.000	-14.000

Año 2033

Registro contable		
Gasto depreciación del sistema fotovoltaico Depreciación acumulada del sistema fotovoltaico Registro contable de 9 meses de depreciación del sistema fotovoltaico	3.000	-3.000
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	1.750	-1.750
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable de la reversión del impuesto diferido	750	-750

102 AÑO	2033			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	-

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00		
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	834	++		835	+-	-3.000,00
UTILIDAD GRAYABLE				836	-	7.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	1.750,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	1.750,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	+-	1.750,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	+-	750,00

Impuesto a las ganancias 2.500,00
tasa efectiva 25%

10.3.3. Depreciación de bienes nuevos y productivos de sectores económicos prioritarios

RLRTI: No consta en el art. innumerado después del 28, solo consta en la guía del F101.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 16	COPCI: Art. 24, n°2 y disposición transitoria 2ª	AID: 440	PID: N/A	Generación N/A	Reversión 835

De conformidad con el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI),⁷⁶ el cual fue modificado por la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios y Control del Fraude Fiscal,⁷⁷ tienen derecho a una deducción del ciento por ciento (100%) adicional del costo o gasto de depreciación anual que generen activos fijos nuevos y productivos directamente relacionados con la actividad económica de los sectores considerados prioritarios para el Estado.

Este beneficio está orientado a las sociedades constituidas antes de la vigencia del COPCI y a las sociedades constituidas a partir del 30 de diciembre de 2010 dentro de las jurisdicciones urbanas de Quito y Guayaquil y puede ser usado durante cinco (5) años contados desde que se produzca el inicio del uso productivo del bien. El plazo de vigencia de esta disposición del COPCI es de diez (10) años contados desde el año siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

En este caso, de conformidad con la técnica contable, la base fiscal del activo es superior a su valor en libros y según lo ilustrado en el Gráfico 3, se genera un activo por impuesto diferido.

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A., una empresa constituida el año 2011 en la ciudad de Quito, compró una maquinaria para el sector agrícola el 1 de enero de 2018 por \$30.000, la misma que entró inmediatamente en funcionamiento y se estima que tendrá una vida útil de 10 años. Al cierre del año 2018 la ganancia fiscal de la Compañía fue de \$40.000

⁷⁶ Ecuador, «Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI», RO 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010 § (2010), DT_segunda.

⁷⁷ Ecuador, Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, art.30&DT2°.

y la tarifa impositiva vigente fue del 25%. La ganancia fiscal del año 2022, (5 años después) cuando finaliza el plazo de aprovechamiento del beneficio del 100% adicional del valor de la depreciación es de \$10.000 y la tarifa impositiva es del 25%.

Solución:

Datos:	Año 2018	Año 2022
Maquinaria agrícola (base contable)	30.000	
Período de depreciación contable (años)	10	
Depreciación contable anual	3.000	
Costo maquinaria agrícola (base fiscal)	45.000	
Período de depreciación tributaria (años)	10	
Depreciación tributaria anual (5 primeros años)	6.000	
Ganancia fiscal	40.000	10.000
Tasa impositiva	25%	25%

Año 2018:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Maquinaria agrícola	30.000	45.000	15.000	25%	3.750	AID
Depreciación acumulada del maquinaria agrícola	-3.000	-6.000	-3.000	25%	-750	AID

Año 2018

Registro contable		
Maquinaria agrícola	30.000	
Cuentas por pagar		-30.000
Compra de maquinaria agrícola		
Gasto depreciación del maquinaria agrícola	3.000	
Depreciación acumulada del maquinaria agrícola		-3.000
Registro contable de la depreciación anual de la maquinaria		
Impuesto a las Ganancias	9.250	
Impuesto a las ganancias por pagar		-9.250
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Activo por Impuesto Diferido	3.000	
Impuesto a las Ganancias		-3.000
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria		

102	102	AÑO	2018	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
ACTIVOS NO CORRIENTES							
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	05	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS		440	+	3.000,00	

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA					
UTILIDAD DEL EJERCICIO			801	-	40.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
			GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS			834	+-	-3.000,00
UTILIDAD GRATABLE			836	-	37.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO			850	-	9.250,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR			869	-	9.250,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE		888	+-	9.250,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		889	+-	-3.000,00
			Impuesto a las ganancias		6.250,00
			tasa efectiva		15,63%

Año 2019 a 2021

Registro contable		
Gasto depreciación del maquinaria agrícola Depreciación acumulada del maquinaria agrícola Registro contable de 14 años de amortización del maquinaria agrícola	9.000	-9.000
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria	2.250	-2.250

Año 2022

Registro contable		
Gasto depreciación del maquinaria agrícola Depreciación acumulada del maquinaria agrícola Registro contable de la depreciación anual de la maquinaria agrícola	3.000	-3.000
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	1.750	-1.750
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable de la reversión del impuesto diferido	750	-750

102 AÑO	2022				
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
ACTIVOS NO CORRIENTES					
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	-	

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO			801	-	10.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
			GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS			834	+/·	835	+/· -3.000,00
UTILIDAD GRATABLE					836	- 7.000,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO					850	- 1.750,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR					869	- 1.750,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE				888	+/· 1.750,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO				889	+/· 750,00
					Impuesto a las ganancias tasa efectiva 2.500,00 25%	

10.3.4. Devengamiento de costos de transacción en la emisión de deuda

RLRTI: No consta en el art. innumerado después del 28, solo consta en la guía del F101.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIIF 9	LOFOSSB: Disp. transitoria XVI, n°4	AID: 440	PID: N/A	Generación N/A	Reversión 835

Se trata de un beneficio tributario orientado a las empresas del sector no financiero y es aplicable durante 5 años contados a partir de la vigencia la Ley Orgánica de Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil (LOFOSSB),⁷⁸ la cual les otorga el derecho a deducirse el 50% de los costos y gastos incurridos en la emisión de deuda y/o que actúen como originadores en procesos de titularización de activos, colocados a través de las Bolsas de Valores del país o en el Registro Especial Bursátil.

El límite de esta deducción adicional es de 5 fracciones básicas desgravadas, para acceder al mencionado beneficio, la colocación no puede ser efectuada en partes relacionadas ni tampoco en paraísos fiscales.

De acuerdo con la técnica contable, los costos de transacción relacionados con la emisión de la deuda deben ser amortizados junto con la obligación principal durante el plazo de la deuda. Por tanto, la deducción adicional será aplicada período a período a medida que los costos de transacción son devengados como gasto. Al comparar la base

⁷⁸ Ecuador, «Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil», RO 249, Suplemento, 20 de mayo de 2014 § (2014), Disposición_Transitoria,16°.4.

fiscal con la base contable obtenemos una base fiscal del pasivo inferior a su valor contable, lo cual de acuerdo a lo ilustrado en el Gráfico 3, genera un activo por impuesto diferido.

Planteamiento del caso práctico:

El 30 de junio de 2018 la Compañía Aurora S.A., emitió obligaciones por \$300.000, a un plazo de 5 años, con una tasa de interés nominal del 8%, pagadero en cuotas semestrales iguales e incurrió en costos de emisión de esa deuda por \$30,000; los títulos correspondientes fueron colocados a través de las Bolsa de Valores de Quito. La ganancia fiscal del año 2018 es de \$100.000 y la tarifa impositiva es del 25%; la ganancia fiscal del año 2023 cuando finaliza el plazo de la obligación fue de \$50.000 y la tarifa impositiva es del 25%.

Solución:

Datos:	Año 2018	Año 2023
Préstamo	300.000	
Tasa de interés simple anual	8%	
Plazo en años	5	
Capital más interés simple	420.000	
Gastos emisión deuda (base contable)	30.000	
Cuotas semestrales	42.000	
Tasa de interés efectiva anual	18,73%	
Tasa de interés efectiva mensual	1,44%	
Gastos emisión deuda (base fiscal)	45.000	
Límite (5 fracciones básicas desgravadas)	56.450	
Ganancia fiscal	30.000	10.000
Tasa impositiva	25%	25%

Resumen de las tablas de amortización de la obligación financiera (ver Anexo 6)

Fecha	Saldo	Resultado financiero contable	Desembolsos	Costo amortizado	Resultado financiero fiscal	Diferencia
30/06/2018	270.000					
31/12/2018	270.000	24.196	(42.000)	252.196	26.213	2.017
30/06/2019	252.196	22.600	(42.000)	232.796	24.590	1.990
31/12/2019	232.796	20.862	(42.000)	211.658	22.801	1.939
30/06/2020	211.658	18.968	(42.000)	188.626	20.827	1.860
31/12/2020	188.626	16.904	(42.000)	163.529	18.651	1.747
30/06/2021	163.529	14.655	(42.000)	136.184	16.250	1.596
31/12/2021	136.184	12.204	(42.000)	106.388	13.603	1.399
30/06/2022	106.388	9.534	(42.000)	73.921	10.684	1.150
31/12/2022	73.921	6.624	(42.000)	38.546	7.465	841

Fecha	Saldo	Resultado financiero contable	Desembolsos	Costo amortizado	Resultado financiero fiscal	Diferencia
30/06/2023	38.546	3.454	(42.000)	(0)	3.915	461
		150.000	(420.000)		165.000	15.000

Año 2018:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Obligaciones emitidas	-378.000	-378.000	-	25%	-	
Componentes financieros pasivos por devengar	125.804	138.787	12.983	25%	3.246	AID

Año 2018

Registro contable		
Efectivo y equivalentes de efectivo	270.000	
Componentes financieros pasivos por devengar	150.000	
Obligaciones emitidas		-420.000
Recepción de los fondos por las obligaciones emitidas		
Gastos financieros devengados	24.196	
Componentes financieros pasivos por devengar		-24.196
Obligaciones emitidas	42.000	
Efectivo y equivalentes de efectivo		-42.000
Registro contable de los gastos financieros devengados de julio a diciembre y abono de la 1ra cuota		
Impuesto a las Ganancias	6.996	
Impuesto a las ganancias por pagar		-6.996
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Activo por Impuesto Diferido	3.246	
Impuesto a las Ganancias		-3.246
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria		

102 AÑO	2018	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	*	3.245,65

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO			801	-	30.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
			GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS			834	+/·	835	+/· -2.017,38
UTILIDAD GRATABLE					836	- 27.982,62
TOTAL IMPUESTO CAUSADO					850	- 6.995,65
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR					869	- 6.995,65
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE				888	+/· 6.995,65
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO				889	+/· -3.245,65
					Impuesto a las ganancias	3.750,00
					tasa efectiva	12,50%

Año 2019 a 2022

Registro contable		
Gastos financieros devengados	122.350	
Componentes financieros pasivos por devengar		-122.350
Obligaciones emitidas	336.000	
Efectivo y equivalentes de efectivo		-336.000
Registro contable de los gastos financieros devengados acumulados (4 años)		
Impuesto a las Ganancias	3.130	
Activo por Impuesto Diferido		-3.130
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria		

Año 2023

Registro contable		
Gastos financieros devengados	3.454	
Componentes financieros pasivos por devengar		-3.454
Obligaciones emitidas	42.000	
Efectivo y equivalentes de efectivo		-42.000
Registro contable de los gastos financieros devengados de julio a diciembre y abono de la última cuota		
Impuesto a las Ganancias	2.385	
Impuesto a las ganancias por pagar		-2.385
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias	115	
Activo por Impuesto Diferido		-115
Registro contable de la reversión del impuesto diferido		

102 AÑO	2023					
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA						
ACTIVOS NO CORRIENTES						
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS		440	+	-	

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO				801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
				GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS				834	++-	-460,77
UTILIDAD GRAYABLE				836	-	9.539,23
TOTAL IMPUESTO CAUSADO				850	-	2.384,81
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR				869	-	2.384,81
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE			888	++-	2.384,81
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO			889	++-	115,19
				Impuesto a las ganancias		2.500,00
				tasa efectiva		25%

10.3.5. Depreciación de bienes adquiridos a organizaciones de la economía popular y solidaria

RLRTI: No consta en el art. innumerado después del 28, ni consta específicamente en la guía del F101.

Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 16, NIC 38	LRTI: art. 10, n°24 RLRTI: art.28, n°18	AID: 440	PID: N/A	Generación N/A	Reversión 835

Como explicamos, los cuatro casos anteriores forman parte de la guía del contribuyente emitida por el SRI para el llenado del formulario 101, pero con la entrada en vigencia de la *Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera*⁷⁹ y su Reglamento,⁸⁰ las cuales modifican la LRTI y el RALRTI respectivamente, a partir del año 2018 aparece un quinto caso relacionado a la deducción adicional de hasta el 10% de los bienes o servicios que se adquieran a organizaciones de la economía popular y solidaria y a artesanos que se encuentren dentro de los rangos para ser considerados como microempresas.

Cuando de acuerdo a la técnica contable los mencionados gastos sean objeto de capitalización en una cuenta de activo, para luego ser depreciados o amortizados en diferentes períodos, al aplicar la regla de la NIC 12 en este caso la base fiscal del activo

⁷⁹ Ecuador, «Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera», RO 150, Segundo suplemento, 29 de diciembre de 2017 § (2017), Art.1,n°3, c).

⁸⁰ Ecuador, DE, Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, Art.1,n°9,d).

es mayor a su valor en libros, generándose por tanto un activo por impuesto diferido (ver Gráfico 3).

Planteamiento del caso práctico:

El 1 de enero de 2018 la Compañía Aurora S.A., compró muebles de oficina a una microempresa perteneciente al sector de la economía popular y solidaria por \$20.000, para los cuales se estima una vida útil de 10 años. Al cierre del año 2018 la ganancia fiscal de la Compañía fue de \$10.000 y la tarifa impositiva vigente fue del 25%, los costos y gastos en bienes y servicios adquiridos a las organizaciones de la economía popular y solidaria ascienden al 12% de los costos y gastos deducibles totales. La ganancia fiscal del año 2028, cuando finaliza la vida útil del bien la ganancia es de \$10.000 y la tarifa impositiva es del 25%.

Solución:

Datos:	Año 2018	Año 2027
muebles de oficina (base contable)	20.000	
Período de depreciación contable (años)	10	
Depreciación contable anual	2.000	
Costo muebles de oficina (base fiscal)	22.000	
Período de depreciación tributaria (años)	10	
Depreciación tributaria anual (5 primeros años)	2.200	
Ganancia fiscal	10.000	10.000
Tasa impositiva	25%	25%

Año 2018:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Muebles de oficina	20.000	22.000	2.000	25%	500	AID
Depreciación acum. de muebles de oficina	-2.000	-2.200	-200	25%	-50	AID

Año 2018

Registro contable		
Muebles de oficina	20.000	
Cuentas por pagar		-20.000
Compra de muebles de oficina		
Gasto depreciación del muebles de oficina	2.000	
Depreciación acumulada del muebles de oficina		-2.000
Registro contable de la depreciación anual de muebles de oficina		

Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	2.450	-2.450
Activo por Impuesto Diferido Impuesto a las Ganancias Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria	450	-450

102 AÑO	2018			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
ACTIVOS NO CORRIENTES				
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS	440	+	450,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA					
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00	
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
		GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS		834	++	835	+-
					-200,00
UTILIDAD GRATABLE		836	-	9.800,00	
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-	2.450,00	
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	-	2.450,00	
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+-	2.450,00	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+-	-450,00	

Impuesto a las ganancias 2.000,00
tasa efectiva 20,00%

Año 2019 a 2026

Registro contable		
Gasto depreciación del muebles de oficina Depreciación acumulada del muebles de oficina Registro contable de 8 años de depreciación de muebles de oficina	16.000	-16.000
Impuesto a las Ganancias Activo por Impuesto Diferido Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria	400	-400

Año 2027

Registro contable		
Gasto depreciación del muebles de oficina Depreciación acumulada del muebles de oficina Registro contable de la depreciación anual de los muebles de oficina	2.000	-2.000
Impuesto a las Ganancias Impuesto a las ganancias por pagar Registro impuesto a la renta causado del período (F101)	2.450	-2.450

Impuesto a las Ganancias	50	
Activo por Impuesto Diferido		-50
Registro contable de la reversión del impuesto diferido		

102	AÑO	2027					
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA							
ACTIVOS NO CORRIENTES							
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS				440	+	-
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA							
UTILIDAD DEL EJERCICIO					801	-	10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)							
			GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS			834	+-	835	+-	-200,00
UTILIDAD GRAYABLE					836	-	9.800,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO					850	-	2.450,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR					869	-	2.450,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE				888	+-	2.450,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO				889	+-	50,00
					Impuesto a las ganancias		2.500,00
					tasa efectiva		25%

10.4. Otros pasivos por impuestos diferidos admitidos por el SRI

10.4.1. La revaluación de activos

RLRTI: No consta en el art. innumerado después del 28, solo consta en la guía del F101.

Base contable

Base fiscal

N° del casillero en Formulario 101

NIC 16, 38, 41

LRTI: art.10, n°7, inc.4
RALRTI: art.28, n°6, lit.f

AID:
440

PID:
N/A

Generación
N/A

Reversión
835

Como vimos en los once casos desarrollados desde 10.2.1 a 10.2.11, solamente dos de ellos pueden relacionarse con la generación de pasivos por impuestos diferidos: la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta y la medición de activos biológicos. Pese a no constar en los casos en que explícitamente la autoridad tributaria admite el reconocimiento de impuestos diferidos, observamos que en la guía para contribuyentes⁸¹ al referirse al llenado de los casilleros 834 y 835 por otras diferencias

⁸¹ Ecuador SRI, «Guía F101», 120.

temporarias, se hace constar el caso de la revaluación de activos, la cual genera un pasivo por impuestos diferidos, ya que al aplicar la regla ilustrada en el Gráfico 2, observamos que la base contable del activo es superior a su base fiscal.

En aquellos casos en que de acuerdo a la técnica contable los activos hayan sido revaluados o reexpresados, la normativa tributaria vigente,⁸² determina que dicha revaluación o reexpresión no se considera deducible para fines fiscales y en caso de venta de un bien revaluado la utilidad se determinará comparando el precio de venta y el valor residual del bien excluyendo el revalúo.⁸³

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. valora sus edificios por el método del revaluado, el 1 de enero de 2018 adquirió una nueva oficina por \$50.000, para la cual se estima una vida útil de 20 años; inmediatamente se contrató un perito valuador, el cual determinó que el costo revaluado del bien es \$75.000. Al cierre del año 2018 la ganancia fiscal de la Compañía fue de \$10.000 y la tarifa impositiva vigente fue del 25%. La ganancia fiscal del año 2038, cuando finaliza la vida útil del bien es de \$12.000 y la tarifa del 25%.

Solución:

Datos:	Año 2018	Año2037
Edificios (base contable)	75.000	
Período de depreciación contable (años)	20	
Depreciación contable anual	3.750	
Costo edificios (base fiscal)	50.000	
Período de depreciación tributaria (años)	20	
Depreciación tributaria anual (5 primeros años)	2.500	
Ganancia fiscal	10.000	12.000
Tasa impositiva	25%	25%

Año 2018:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Edificios	75.000	50.000	-25.000	25%	-6.250	PID
Depreciación acumulada edificios	-3.750	-2.500	1.250	25%	313	PID

⁸² Ecuador, Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art.10,nº7.4.

⁸³ Ecuador, DE, Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art.28,nº6,f).

Año 2018

Registro contable		
Edificios	75.000	
Cuentas por pagar		-50.000
ORI: Superávit revaluación de activos		-25.000
Compra de edificios y reconocimiento de la revaluación del bien		
Gasto depreciación de edificios	3.750	
Depreciación acumulada de edificios		-3.750
Registro contable de la depreciación anual de edificios		
Impuesto a las Ganancias	2.813	
Impuesto a las ganancias por pagar		-2.813
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
ORI: Superávit revaluación de activos	6.250	
Pasivo por impuesto diferido		-6.250
Pasivo por impuesto diferido	313	
Impuesto a las Ganancias		-313
Registro contable del impuesto diferido por la diferencia temporaria y reversión de la del período.		
ORI: Superávit revaluación de activos	938	
Resultados acumulados		-938
Transferencia del ORI a resultados acumulados en proporción al valor depreciado.		

102 AÑO		2018				
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA						
PASIVOS NO CORRIENTES						
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO				572	+	5.937,50
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	10.000,00		
PÉRDIDA DEL EJERCICIO		802	-			
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS		834	+-	835	+-	1.250,00
UTILIDAD GRAYABLE		836	-	11.250,00		
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	-	2.812,50		
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	-	2.812,50		
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (IMPORATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+-	2.812,50		
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+-	-312,50		

Impuesto a las ganancias 2.500,00
tasa efectiva 25,00%

Año 2019 a 2036

Registro contable		
Gasto depreciación de edificios	67.500	
Depreciación acumulada de edificios		-67.500
Registro contable de 14 años de amortización de edificios		
Pasivo por impuesto diferido	5.625	
Impuesto a las Ganancias		-5.625
Reversión del impuesto diferido acumulado de los 18 años		
ORI: Superávit revaluación de activos	16.875	
Resultados acumulados		-16.875
Transferencia del ORI a resultados acumulados en proporción al valor depreciado.		

Año 2037

Registro contable		
Gasto depreciación de edificios	3.750	
Depreciación acumulada de edificios		-3.750
Registro contable de la depreciación anual de la edificios		
Impuesto a las Ganancias	3.313	
Impuesto a las ganancias por pagar		-3.313
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Pasivo por impuesto diferido	313	
Impuesto a las Ganancias		-313
Reversión de la diferencia temporaria		
ORI: Superávit revaluación de activos	938	
Resultados acumulados		-938
Transferencia del ORI a resultados acumulados en proporción al valor depreciado.		

102 AÑO	2037	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		
PASIVOS NO CORRIENTES				
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		572	+	-

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA						
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-	12.000,00		
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
		GENERACIÓN		REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS		834	+-	835	+-	1.250,00
UTILIDAD GRABABLE		836		-	13.250,00	
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850		-	3.312,50	
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869		-	3.312,50	
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (DEFERITIVA)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888		+-	3.312,50	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889		+-	-312,50	

10.4.2. Los resultados de contratos de construcción con planillas pendientes de aprobación

RLRTI: No consta en el art. innumerado después del 28, solo consta en la guía del F101.					
Base contable	Base fiscal	N° del casillero en Formulario 101			
NIC 16, 38, 41	Res. NAC-DGERCGC16-00000138	AID: 440	PID: N/A	Generación 824	Reversión 825

De conformidad con las *normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a contratos de construcción*,⁸⁴ emitidas por el SRI, la autoridad tributaria permite el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos por el resultado neto (utilidad) de los ingresos y costos asociados a planillas de contratos de construcción pendientes de aprobación por parte de los contratantes al cierre del ejercicio fiscal, las cuales tributarán en el ejercicio fiscal que sean certificadas o aprobadas.

Dentro del formulario 101 se ha incluido el casillero No. 824 relacionado a la generación de impuestos diferidos por contratos de construcción, en donde se debe registrar el efecto neto de los ingresos, costos y gastos atribuibles a planillas emitidas y no certificadas, así como la parte proporcional de la participación trabajadores, asociada a dichas planillas. Así mismo, se encuentra el casillero No. 825 para registrar la reversión correspondiente, cuando las planillas que quedaron pendientes de aprobación de ejercicios fiscales anteriores sean certificadas.

Planteamiento del caso práctico:

La Compañía Aurora S.A. (PYME) desarrolla un contrato de construcción denominado ABC, el 30 de diciembre de 2018 emite una planilla de avance de obra por \$25.000, los costos asociados a esa planilla son \$15.000, la misma es aprobada el 15 de enero de 2019 y se procede a la facturación el 18 de enero de 2019. La ganancia fiscal del año 2018 es \$40.000 y la tasa impositiva vigente para esta compañía es del 25%; la ganancia fiscal del año siguiente es \$10.000 y no hubo cambio de tasa impositiva.

⁸⁴ Ecuador SRI, «Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138», RO No 726, tercer suplemento, 5 de abril de 2016 § (2016), art.4,nº3.

Solución:

Datos:	Año 2018	Año 2019
fecha emisión de planillas de avance de obra	30/12/2018	
fecha de fiscalización y aprobación de planillas	15/01/2019	
Emisión de factura del contratista	18/01/2019	
Valor de la planilla emitida y no certificada	25.000	
Costos y gastos de planillas emitidas pendientes de certificación	-15.000	
Participación trabajadores atribuible a la planilla	-1.500	
Resultado de la planilla no certificada	8.500	
Resultado antes de impuesto a la renta y participación trabajadores	47.059	
Participación trabajadores (total)	7.059	
Ganancia fiscal	40.000	10.000
Tasa impositiva	25%	25%

Año 2018:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido	AID (PID)
Pasivo por ingresos diferidos	-	-8.500	-8.500	25%	-2.125	PID

Registro contable		
Cientes	25.000	
Ingreso por contratos de construcción		-25.000
Costo de planillas de avance de obra	15.000	
Inventario de contratos en curso		-15.000
Registro de la planilla de avance de obra		
Impuesto a las Ganancias	7.875	
Impuesto a las Ganancias por pagar		-7.875
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las Ganancias	2.125	
Pasivo por impuesto diferido		-2.125
Registro contable del impuesto diferido		

102 AÑO	2018			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
PASIVOS NO CORRIENTES				
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO				
		572	+	2.125,00

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA					
UTILIDAD DEL EJERCICIO			801	-	40.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
	GENERACIÓN			REVERSIÓN	
POR CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	824	-	8.500,00	825	+
UTILIDAD GRAYABLE			836	-	31.500,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO			850	-	7.875,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR			869	-	7.875,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE		888	+-	7.875,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		889	+-	2.125,00
			Impuesto a las ganancias		10.000,00
			tasa efectiva		25,00%

Año 2019

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	4.625	
Impuesto a las ganancias por pagar		-4.625
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Pasivo por impuesto diferido	2.125	
Impuesto a las Ganancias		-2.125
Reversión del impuesto diferido por aprobación de planillas		

102 AÑO		2019	
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
PASIVOS NO CORRIENTES			
PASIVO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		572	+
			-
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA			
UTILIDAD DEL EJERCICIO		801	-
			10.000,00
GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)			
	GENERACIÓN		REVERSIÓN
POR CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	824	-	825 + 8.500,00
UTILIDAD GRAYABLE		836	- 18.500,00
TOTAL IMPUESTO CAUSADO		850	- 4.625,00
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	- 4.625,00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE		888 +- 4.625,00
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO		889 +- -2.125,00
		Impuesto a las ganancias	
		tasa efectiva	
		2.500,00	
		25%	

10.5. Activos por impuestos diferidos excluidos de la aceptación del SRI

10.5.1. Las pérdidas por deterioro total de inventarios

En el caso No. 1 visto en 10.2.1 relacionado al ajuste por valor neto realizable de inventarios, observamos que la normativa tributaria contempla únicamente las pérdidas

por deterioro parcial. Sin embargo, de acuerdo a la técnica contable, al realizar el análisis del valor neto realizable podemos encontrarnos con ítems que tengan un deterioro u obsolescencia total, en cuyo caso el valor neto realizable será igual a cero, lo que equivale a una baja total de esos inventarios

Según la normativa tributaria⁸⁵ para que la mencionada baja pueda ser considerada como gasto deducible es necesario que se cumpla con la formalidad de proceder a la baja de inventarios mediante declaración juramentada ante notario o juez. Si la entidad no ha realizado el mencionado trámite durante el ejercicio fiscal debería declarar la mencionada baja como gasto no deducible sin la opción de generar un activo por impuesto diferido que sea reversado al cumplir los requerimientos tributarios.

10.5.2. Las provisiones de cuentas incobrables

En el caso No. 5 visto en 10.2.5 relacionado a las provisiones, explícitamente el RLRTI excluye las provisiones de cuentas incobrables. Sin embargo, si de acuerdo a la técnica contable, al realizar el análisis del riesgo de crédito de un activo financiero el cálculo correspondiente arrojara un valor superior a los límites o todavía no se cumplieran los requerimientos determinados por la LRTI⁸⁶ y su reglamento⁸⁷ para la deducibilidad de este rubro, en el período fiscal sobre el que informa la entidad, la misma debe declarar un gasto no deducible sin la opción de generar un activo por impuesto diferido para recuperarlo cuando se cumplan las condiciones determinadas por la normativa tributaria.

10.5.3. Las provisiones por desmantelamiento

Al igual que en el punto anterior, en el mismo caso No. 5 visto en 10.2.5 relacionado a las provisiones, explícitamente el RLRTI excluye las provisiones de desmantelamiento. Cabe anotar, que las provisiones excluidas no son aquellas estimadas inicialmente (a valor presente) las mismas que son objeto de capitalización como parte del costo del activo sino son aquellas cargadas directamente a resultados. En ese caso entrarían los ajustes periódicos de la provisión por desmantelamiento por concepto de los

⁸⁵ Ecuador, DE, Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art.28,nº8,b).

⁸⁶ Ecuador, Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art10, nº11.

⁸⁷ Ecuador, DE, Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art.28,nº3.

gastos financieros originados en la reversión del descuento calculado en el reconocimiento inicial de la provisión por desmantelamiento a valor presente, efectuada de conformidad con la técnica contable.

Si bien los mencionados gastos financieros, son rubros devengados no dejan de ser valores estimados que no están sustentados en contratos como lo requiere la normativa tributaria⁸⁸, por tanto la entidad debe declararlos como gastos no deducibles sin la opción de generar un activo por impuesto diferido para recuperarlo cuando se produzca efectivamente el desembolso para cubrir la obligación futura del desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

⁸⁸ Ecuador, Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art.10,nº14.

Capítulo segundo

Presión tributaria originada en los impuestos internos

1. Análisis doctrinario

Para entender los datos oficiales que sobre presión tributaria existen en nuestro medio es preciso comprender su fundamento teórico, hablar de presión tributaria es prácticamente hablar de impuestos, los mismos que cumplen la función de sustentar casi en su totalidad el gasto público y a la vez son los encargados de extraer esos recursos de los contribuyentes.

En nuestro país el Centro de Estudios Fiscales (CEF) y el Servicio de Rentas Internas (SRI) definen la presión fiscal de la siguiente manera:

La presión fiscal constituye un indicador clave para el análisis de la política económica en la medida que refleja los ingresos recolectados que tiene un país a través de sus tributos y que permiten financiar a su vez bienes, servicios públicos y obras de infraestructura, entre otro tipo de inversiones que permitan mayor crecimiento económico y, para el caso de países emergentes, una mayor estabilidad y autonomía de la política pública.⁸⁹

Con esta definición, se pone de manifiesto la visión estatal de la presión tributaria, la cual está enfocada en resaltar el uso de los recursos recaudados vía tributos, sin mencionar el esfuerzo o la incidencia que ello puede significar para los contribuyentes. Entre mayores sean las necesidades financieras del Estado, la tendencia del mismo será la de elevar la presión tributaria, lo difícil es definir cuál es el nivel óptimo de suficiencia recaudatoria sin que ello signifique exceder la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En la literatura que hay sobre el tema de presión tributaria se puede observar una diversidad de fórmulas de cálculo dependiendo del tipo de variables que empleen, muchas

⁸⁹ Centro de Estudios Fiscales - SRI, «La presión fiscal en América Latina: una descripción de sus componentes y factores», *Notas de reflexión política fiscal y tributaria*, n.º 45 (julio de 2017): 1, doi:https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/32891/mod_page/content/88/NR_1745.pdf.

de ellas incluso incorporan variables económicas que resultan de difícil aplicación en la práctica, sin embargo, de manera muy general partiremos indicando que la presión tributaria relaciona los impuestos recaudados con la renta nacional durante un mismo período.



Por otra parte, la tendencia de la doctrina moderna es diferenciar el concepto de presión tributaria y el concepto de presión financiera indicando que los recursos involucrados en una y otra difieren, por tanto, continuaremos este análisis aclarando y diferenciando estos dos conceptos.

2. La presión tributaria

La presión tributaria es un indicador económico que permite medir porcentualmente el monto que el Estado, en ejercicio de su facultad recaudatoria, extrae de la capacidad contributiva de los contribuyentes. El objetivo al calcular este indicador es contar con un elemento macroeconómico que permita evaluar comparativamente el grado de la carga tributaria de un período a otro y también externamente con otros países.

Eddy de la Guerra dice que “la presión fiscal representa la carga que los contribuyentes asumen directamente para solventar el gasto público, por ende la medición de presión fiscal, no es más que la cuantificación del peso del régimen tributario sobre las rentas de los particulares”.⁹⁰ Esta sencilla relación de peso tributario sobre renta puede complicarse cuando se añaden a la misma otros factores de orden financiero, con la finalidad de llegar a un cálculo más aproximado de lo que muchos autores consideran sería una representación de la presión tributaria.

A tal punto puede complicarse el cálculo de la presión tributaria que incluso, autores como Dino Jarach llegaron a decir que “la determinación de lo que constituye propiamente la presión tributaria es sumamente difícil y controvertible y que los propósitos que se atribuyen a esa relación son inalcanzables o, por lo menos, quedan

⁹⁰ Eddy De la Guerra Zúñiga, *Régimen tributario ecuatoriano* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 102.

frustrados –en gran parte - por los resultados de dicha búsqueda”.⁹¹ Antes de continuar, conviene aclarar que, pese a que muchas veces el término *presión tributaria* es usado como sinónimo de *presión fiscal* o *presión financiera*, el no distinguir una de otra puede llevarnos a confusiones que nos hagan pensar que tal como afirma el citado autor la presión tributaria es un indicador de difícil por no decir imposible cálculo.

Conviene por tanto, particularizar el alcance de lo que actualmente se conoce como presión tributaria indicando que la misma se relaciona exclusivamente a la carga tributaria o impositiva en su forma primaria, es decir sin correlacionar la misma con otros factores de orden social o económico, y ese es el enfoque que se utiliza en la presente investigación y como veremos más adelante, la presión tributaria es un índice actualmente usado tanto en el ámbito nacional como internacional.

3. La presión tributaria individual

La carga fiscal recae sobre las personas naturales y jurídicas, por ello puede ser determinada no solamente a nivel de renta nacional, sino que puede también serlo para la renta de grupos o sectores económicos e incluso sobre la renta individual de los contribuyentes. Siendo eso posible, la presión tributaria individual vendría a representar el porcentaje “de la renta individual consumida [...] por las cargas públicas que la afectan”.⁹²

Según la definición dada por Héctor Villegas en el caso de la presión tributaria individual “la relación surge de comparar el importe de la deuda fiscal de una persona con su renta”.⁹³ Al realizar la comparación entre el monto de las obligaciones tributarias (por impuestos directos e indirectos) y la renta individual del contribuyente, la ventaja de ese cálculo individualizado es que puede ser más preciso, lo que no sucede con los cálculos de índices a nivel país porque los mismos contienen variables aproximadas que se obtienen de valores promedio, sin considerar situaciones particulares de los contribuyentes. Adicionalmente, el cálculo a nivel individual no depende de la

⁹¹ Dino Jarach, *Finanzas públicas: esbozo de una teoría general* (Capital Federal: Cangallo, 1978), 283.

⁹² Manuel Matus Benavente, «Finanzas Públicas la teoría», *Colección de estudios jurídicos y sociales de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile* (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1964), 188.

⁹³ Héctor B. Villegas, *Manual de finanzas públicas: la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 311.

disponibilidad de información estadística como sucede en el caso de cálculos a nivel sectorial o nacional.

Pese a las ventajas y a la aparente simplicidad de cálculo a nivel individual en la realidad no es así, veremos que al igual como sucede con el cálculo de la presión tributaria a nivel nacional, al aplicar las fórmulas de la presión tributaria más completas (que incluyan factores socio económicos), ni siquiera los cálculos a nivel individual son fáciles de hacer; así por ejemplo, si bien podríamos determinar fácilmente los recursos que una determinada empresa ha pagado al Estado y a otros entes públicos, pero valorar por ejemplo las ventajas de servicios públicos recibidos es una estimación difícil de efectuar.

4. La presión financiera

La creciente dinámica del gasto público en los últimos tiempos ha traído consigo la necesidad del Estado de contar con más recursos para financiarlos, valiéndose para ello de los tributos o de cualquier otro cargo que le sea posible aplicar a los sujetos pasivos. Allí nace el concepto de presión financiera, “que comprende todos los recursos públicos y no solamente los que tienen la naturaleza y las funciones de tributos”.⁹⁴

De ello se puede deducir que el concepto de presión financiera es un concepto mucho más amplio, que engloba la presión tributaria y los cargos de cualquier otra naturaleza soportados por los contribuyentes, esa afirmación se corrobora también con lo afirmado por Atchabahian quien dice que:

“además del peso soportado por la comunidad como consecuencia de la percepción de tributos sobre el Estado, existe [...] otra suerte de cargas representadas por las derivaciones económico – financieras que sobrevienen a la emisión de empréstitos públicos. De ahí la distinción entre presión tributaria que sólo se refiere a los recursos tributarios y presión financiera, que agrega a tales recursos los de cualquier origen obtenidos por el Estado”.⁹⁵

⁹⁴ Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas*, trad. Dino Jarach (Buenos Aires: Depalma, 1959), 83.

⁹⁵ Adolfo Atchabahian, «Concepto y determinabilidad de la presión tributaria», ed. Marcelo Lascano, *FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía*, Doctrinas fundamentales 1942-2002, n.º 60 aniversario (2002): 148.

Ahora, analizando las fórmulas con enfoque financiero propuestas por diversos autores (ver Anexo 7), puede afirmarse que las variables que se añaden a las mismas son muchas veces de difícil ponderación por tratarse de elementos de carácter socioeconómico en donde la mayor dificultad consiste en precisar los datos necesarios para su cálculo.

5. Índice de medición y coeficientes de la presión tributaria

La presión tributaria, un concepto que dependiendo de la óptica de análisis puede llegar a ser tan simple como complicado, ha sido expresado a través de un índice o porcentaje, para la obtención del mismo hay una serie de fórmulas que son materia de economía financiera (un resumen de las mismas se presenta en el Anexo 7), las cuales se diferencian por las variables que involucran en función del grado de elaboración requerido.

5.1. Fórmulas de cálculo de la presión tributaria

El índice más elemental denominado presión tributaria básica (p) se lo obtiene de la relación entre los recursos tributarios (i) y la renta nacional (r).

$$p = \frac{i}{r}$$

Esta relación pretende expresar la absorción de la riqueza nacional que realiza la recaudación tributaria del Estado. El numerador de esta fracción representa los impuestos (i) que el Estado recauda en un determinado período y el denominador la riqueza o renta (r) sobre la que presiona la tributación.

Partiendo de esta sencilla fórmula la literatura con enfoque de finanzas públicas o matemática financiera (como la desarrollada por Griziotti y Atchabahian y resumida en el Anexo 7) expone un gradual proceso de perfeccionamiento de la misma, involucrando una serie de factores socioeconómicos que luego de analizados, se puede llegar a la conclusión que todo el esquema de formulación planteado sirve más bien como instrumento metodológico para ordenar y desarrollar las ideas alrededor del concepto de la presión tributaria, porque en la práctica, la mayoría de las variables empleadas resultan ser una mera abstracción cuya obtención significaría enfrentarnos a dificultades por falta de información.

Adicionalmente, hay también quienes están en desacuerdo a la hora de incluir tal o cual variable, justamente porque le restan claridad al análisis de la real incidencia de la presión tributaria en los distintos sectores de la población debido a la dificultad de asignarle un determinado valor económico. Sólo las expresiones más simples de fórmulas son las empleadas en la actualidad. Tal como lo admite el propio Griziotti, “las fórmulas tienen valor para representar conceptos, pero los cálculos concretos [...] son difíciles de efectuar (la única fórmula que se calcula correctamente es la que expresa la relación simple entre carga fiscal y renta nacional)”.⁹⁶

Adicionalmente, la doctrina económica moderna se ha inclinado en medir la presión tributaria sobre la base del producto interno bruto en vez de la renta nacional por ser un dato más fácil de obtener y de medir. Entonces tenemos que la fórmula es la siguiente:

$$P = \frac{T}{PBI}$$

Muchos especialistas e incluso organismos a nivel internacional usan esta fórmula y según Héctor Villegas⁹⁷ la misma tiene como objetivo establecer lo siguiente:

- (a) Cuál es la influencia de la recaudación tributaria sobre la producción económica, lo que servirá a su vez para establecer comparaciones con otros períodos o con las economías de otros países.
- (b) Cuáles son los límites que la recaudación tributaria no debería sobrepasar con respecto a la producción económica, para ser razonable o tolerable.

Los objetivos descritos son muy ambiciosos y por obvias razones difícilmente se podrían alcanzar solamente con aplicar una u otra fórmula que nos arroja un índice, de hecho, el resultado obtenido se convierte más bien en un dato referencial por ser la presión tributaria un indicador destinado a las comparaciones en el tiempo y circunscrita a determinado territorio no es indispensable su precisión absoluta, lo que sí importa si se quiere usarlo como un dato de política fiscal o elemento de análisis comparativo es que sea consistente en su aplicación de un período a otro, aun así, si vamos al plano internacional debemos estar conscientes la limitación a la que se enfrenta la comparativa de la presión tributaria por tratarse de estructuras sociales y económicas diferentes.

⁹⁶ Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas*, 86.

⁹⁷ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 314.

Ahora ya yendo a la práctica, actualmente a nivel internacional, efectivamente se usa la fórmula que relaciona los ingresos tributarios con el PIB, y se tiene como referente de cálculo las fórmulas utilizadas por Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante el CIAT), en donde el denominador de la fórmula de cálculo es siempre el PIB y respecto al numerador se han desarrollado algunas variantes.

Así tenemos que, partiendo del numerador de la *presión tributaria tradicional* que se lo determina en base a los ingresos impositivos y a las contribuciones a la seguridad social públicas, se ha avanzado al cálculo de la *presión tributaria equivalente* que se calcula añadiendo a la presión tributaria tradicional las contribuciones a la seguridad social privadas y en su más reciente base de datos⁹⁸ desarrollada conjuntamente con el Banco Interamericano de Desarrollo (en adelante BID) se introduce el cálculo de la *presión fiscal equivalente* calculada en base a la presión tributaria equivalente más los ingresos por recursos naturales disponibles, nótese que este organismo internacional no usa como sinónimo el término *tributario* del término *fiscal*, sino que este último se lo usa en un contexto más amplio:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Presión} \\ \text{Fiscal} \\ \text{Equivalente} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{ingresos} \\ \text{impositivos} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{contribuciones} \\ \text{sociales} \\ \text{públicas} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{contribuciones} \\ \text{a la seguridad} \\ \text{social privada} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{ingresos por} \\ \text{recursos} \\ \text{naturales} \\ \text{disponibles} \\ \hline \end{array}$$

Así mismo, en la más reciente actualización de la presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe se manifiesta que la misma ha sido calculada considerando “la actualización de la base de datos fiscales para América Latina y el Caribe, elaborada conjuntamente por el BID y el CIAT para el período 1990-2015”,⁹⁹ y que el cálculo del nuevo indicador de la presión fiscal equivalente no viene a reemplazar el concepto de ingresos tributarios sino que se lo ha desarrollado para que “también sea tenido en cuenta”.¹⁰⁰

⁹⁸ BID-CIAT, «Latin America and the Caribbean Fiscal Burden Database», 1 de noviembre de 2017, 1, <http://publications.iadb.org/handle/11319/8382>.

⁹⁹ Alberto Daniel Barreix et al., «Actualización de la presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe», Discussion Papers & Presentations (Inter-American Development Bank, 30 de octubre de 2017), 1, doi:10.18235/0000879.

¹⁰⁰ Ibid., 2.

5.2. Coeficientes de la presión tributaria

Para muchos autores¹⁰¹, el concepto de la presión tributaria “está ligado a la idea de sacrificio impuesto a la colectividad”, por tanto cuando se habla de una presión tributaria moderada o excesiva normalmente se asocia esta expresión al controversial término de sacrificio y es muchas veces motivo de polémica entre el sector público y privado.

Los niveles alcanzados por la presión tributaria han cambiado notablemente con el paso del tiempo en casi todos los países del mundo, “la tendencia secular se tradujo invariablemente en la elevación de los porcentajes de presión tributaria”.¹⁰² De esta forma los parámetros o coeficientes catalogados anteriormente como *suaves*, *soportables* o *moderados*, *graves* o *gravísimos* han cambiado y los estudiosos han tenido que rever sus conclusiones sobre esos coeficientes.

Adicionalmente, establecer porcentajes generales como indicativos o puntos de evaluación comparativa entre países es muy arriesgado por cuanto depende de una serie de factores tales como: las variables consideradas (PIB o renta nacional), la magnitud de la renta nacional, la distribución de las funciones entre el sector público y privado, la naturaleza del sistema impositivo, el uso eficiente que dé cada país a los ingresos públicos y sobre todo el grado de desarrollo económico en el que se encuentre el país considerado, porque una presión tributaria considerada soportable para un país puede no serlo para otro, por lo cual puede concluirse que en la actualidad no existen coeficientes o porcentajes aplicables de forma genérica para evaluar la presión tributaria.

6. Elementos a considerarse para el cálculo de la presión tributaria

La presión tributaria relaciona todos los tributos que impone el Estado a los contribuyentes con la renta nacional o con el PIB, el *Modelo de Código Tributario del CIAT* dice que los “tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho

¹⁰¹ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 311.

¹⁰² Atchabahian, «Impuestos», 153.

imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas”.¹⁰³

Teóricamente la relación carga tributaria sobre renta nacional o sobre PIB suena sencilla, sin embargo, en la práctica el cuantificar porcentualmente la presión tributaria es una tarea más laboriosa, se requiere definir primeramente cuáles son los tributos a ser considerados y por otra parte conseguir los datos oficiales actualizados emitidos por la administración tributaria.

Respecto a los tributos a ser considerados, es indispensable incluir los ingresos de todos los segmentos de la administración pública, principalmente los de la administración tributaria central complementados con las recaudaciones de las entidades seccionales autónomas y los de la seguridad social. Los elementos que componen la carga tributaria provienen de las recaudaciones tributarias y desde el punto de vista financiero las mismas han sido objeto de una triple clasificación: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por ello, antes de llegar a especificar los elementos que deben ser considerados para el cálculo de la presión tributaria, es conveniente recordar brevemente cada uno de ellos.

6.1. Impuestos

La legislación ecuatoriana no trae una definición de *impuesto*, por ello recurrimos a la definición dada en el Modelo de Código Tributario del CIAT, en donde se dice que “impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo”.¹⁰⁴

Según esa definición los impuestos están caracterizados por ser gravámenes que el Estado impone a los contribuyentes con la finalidad de obtener recursos destinados a financiar actividades estatales independientes, es decir servicios públicos indivisibles, que satisfacen necesidades públicas de toda la colectividad, no siendo posible la individualización del beneficio derivado de los servicios públicos prestados por el Estado, por ello los impuestos ingresan a las arcas fiscales como una renta general. En su fijación

¹⁰³ CIAT-BID-GIZ, *Modelo de Código Tributario del CIAT, un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana* (Panamá: CIAT, 2015), art.2.

¹⁰⁴ *Ibid.*, art.3.

se consideran los principios tributarios generales del régimen tributario y según indica la Constitución “se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.¹⁰⁵

Una definición bastante completa de impuesto es la que dan Álvarez y Díaz, quienes expresan que el impuesto es una “obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (dinero, en general) en favor del Estado o de otros entes públicos con facultades delegadas de aquél [...] y según las normas jurídicas generales, siendo normalmente fijadas las condiciones de esta prestación de modo autoritario (unilateral) por el acreedor de la misma”.¹⁰⁶ En esta definición se destaca que, el cobro de impuestos está basado en la existencia de normas jurídicas que los regulen y que la obligatoriedad es impuesta de modo unilateral por parte del Estado.

6.2. Tasas

Las tasas son ingresos tributarios de los órganos del gobierno seccional, y según el *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)*, los mismos “podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos [...] podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales o metropolitanos siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios”.¹⁰⁷

Según lo manifestado, la finalidad de las tasas es obtener recursos destinados a financiar los servicios públicos, y se entendería que el derecho de cobro se materializa a través de prestaciones direccionadas a satisfacer necesidades de carácter público del contribuyente que solicita el servicio o que debe requerirlo por exigencia de la ley. Sin embargo, esta concepción clásica de las tasas ha cambiado, autores como José Vicente Troya dicen que “la tasa es una prestación unilateral y coactiva, para cuya exigibilidad basta que se encuentre el caso previsto en la norma, para que se vea obligado el pago”,¹⁰⁸ en esa misma línea José Montero manifiesta que “la tasa no se paga por la prestación de

¹⁰⁵ Ecuador, «Constitución de la República del Ecuador», Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008 § (2008), art.300.

¹⁰⁶ Fernando Álvarez, Juan Francisco Corona, y Amelia Díaz, *Economía pública: una introducción* (Barcelona: Grupo Planeta (GBS), 2011), 163.

¹⁰⁷ Ecuador, «Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización», Registro Oficial-S 303, 19 de octubre de 2010 § (2010), art.566.

¹⁰⁸ Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario de derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 394.

un servicio, sino con ocasión del mismo; la obligación de pagar la tasa es una obligación *ex lege* que supone que aquellas personas que están dentro del supuesto hecho, hayan o no solicitado el servicio, deban pagarla”.¹⁰⁹

Sin profundizar más allá sobre las diferencias entre una concepción u otra, para efectos del presente trabajo interesa más bien identificar cuáles son los tributos que entrarían en esta categoría y para ello a continuación citamos los servicios sujetos a tasas según el COOTAD:¹¹⁰

- | | |
|---|---|
| a) Aprobación de planos e inspección de construcciones; | f) Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales; |
| b) Rastro; | g) Servicios administrativos; |
| c) Agua potable; | h) Alcantarillado y canalización; e, |
| d) Recolección de basura y aseo público; | i) Otros servicios de cualquier naturaleza. |
| e) Control de alimentos; | |

6.3. Contribuciones especiales

El régimen tributario ecuatoriano contempla las *contribuciones especiales de mejoras* como parte de los tributos a cargo de los gobiernos municipales y metropolitanos, y según el COOTAD el objeto de esa contribución “es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública”,¹¹¹ aunque la legislación ecuatoriana no incluye una definición como tal de *contribuciones especiales*, podemos extraer la que trae el Modelo de Código Tributario del CIAT, en donde se define a la contribución especial como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.¹¹² Un ejemplo de contribuciones especiales en nuestro país son las cobradas por los Municipios por concepto de pavimentación de las vías públicas, las cuales a más de ser obras de interés general benefician de manera particular a los propietarios de los inmuebles atravesados y aledaños a la vía pública pavimentada.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, art.568.

¹¹¹ Ibid., art.569.

¹¹² CIAT-BID-GIZ, *Modelo de Código Tributario del CIAT, un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*, art.5.

6.4. Otros elementos

En la determinación de la presión fiscal a más de los ingresos fiscales del Estado se incluye como un elemento relevante las contribuciones a la seguridad social, aunque hay quienes piensan que se debería “dejar fuera las cotizaciones que financian la seguridad social que al tener un destino concreto quedan fuera del concepto genérico de impuesto”.¹¹³ En el caso ecuatoriano, el cálculo de la presión tributaria incluye el aporte patronal al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS).

Dentro de los otros elementos a ser considerados para el cálculo de la presión tributaria pueden también encontrarse otros ingresos no impositivos como por ejemplo los precios públicos, sin embargo, los mismos normalmente son poco materiales dentro de los cálculos macroeconómicos.

6.5. Elementos considerados bajo la metodología del CIAT

Como se mencionó anteriormente, la metodología de cálculo de la presión tributaria efectuada por el CIAT es el referente de cálculo en nuestro medio, a continuación, se presenta una tabla que resume la mencionada metodología y los elementos que incluye:

Tabla 9

Metodología de cálculo de la presión fiscal equivalente

	Impuesto a la renta			
+	Impuestos generales al consumo			
+	Impuestos selectivos			
+	Impuestos a la propiedad			
+	Impuestos al comercio exterior			
+	Otros*			
+	Recaudación subnacional total			
+	Otros ingresos del gobierno general*			
=	Ingresos impositivos totales	÷ PIB	=	Presión tributaria
+	Contribuciones a la Seguridad Social (pensiones y salud públicas)			
=	Ingresos tributarios tradicionales	÷ PIB	=	Presión tributaria tradicional
+	Contribuciones a la Seguridad Social Privadas (pensiones y salud obligatorias)			

¹¹³ Álvarez, Corona, y Díaz, *Economía pública*, 21.

=	Ingresos tributarios	÷ PIB	=	Presión tributaria equivalente
+	Ingresos por la explotación de recursos naturales			
=	Ingresos fiscales equivalentes	÷ PIB	=	Presión fiscal equivalente
Fuente: Base de datos BID – CIAT (agosto 2017)				
Elaboración: Elisa Balseca				

Un detalle de los elementos considerados para el caso ecuatoriano lo podemos apreciar en el Anexo 9.

7. Límites de la imposición

Frente a una dinámica siempre creciente de gastos públicos que van de la mano con un incremento de la presión tributaria, surge una interrogante, ¿hay límites para ello?, la clave para responder la misma parece estar en la utilidad directa o indirecta que brindan esos gastos públicos a los contribuyentes, debido a que “la presión de las cargas públicas es más soportable, o sea, más liviana cuanto mayor es la ventaja proporcionada por los servicios públicos”.¹¹⁴ Tal afirmación, liga directamente las recaudaciones tributarias a la eficiencia de su uso o destino, es decir a que los gastos públicos satisfagan las reales necesidades colectivas.

Adicionalmente, esa no es la única condicionante, importa también la riqueza privada necesaria para consumo o inversión. Autores como Griziotti considera que “si se verifica también esa condición, puede decirse que no existe un límite a la recaudación de los recursos públicos destinados a gastos productores de riqueza y de utilidad para los contribuyentes”.¹¹⁵ Sin embargo, consideramos que esa afirmación es puramente teórica, en nuestros tiempos, ante un aumento incesante de gastos públicos que se derivan en crecientes necesidades de recaudaciones tributarias, surgen también cada vez con más intensidad reclamos de los sectores privados a todo nivel sobre la presión tributaria, calificándola como excesiva y argumentando que con ella se está frenando el ritmo económico y absorbiendo la capacidad de las empresas de generar empleo y más recursos.

Ahora, si se trata de señalar en cifras o porcentajes que representen el límite de la presión tributaria, nos enfrentamos nuevamente al peligro de incurrir en generalizaciones

¹¹⁴ Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas*, 83.

¹¹⁵ *Ibid.*, 84.

inapropiadas, eso porque tal como se indicó al tratar los coeficientes de medición, depende de una serie de circunstancias tales como: el grado de desarrollo del país, la distribución socioeconómica de la riqueza y la eficiencia del sector público en su rol de prestador de servicios públicos.

8. Conclusiones acerca de la validez e importancia del cálculo de la presión tributaria

Pese al escepticismo de autores como Jarach¹¹⁶ quien cree que la presión tributaria no puede ser expresada por la sencilla fórmula de $P = \frac{T}{R}$ porque omite elementos y factores esenciales para convertirse en un indicador digno de evaluación, al punto de sugerir que la presión tributaria debe ser abandonada como instrumento de análisis macroeconómico por ser muy riesgosa cualquier conclusión derivada de este indicador, vemos que en la actualidad eso no ha sucedido.

Los cálculos de la presión deben llevarse con mucha prudencia, estimarse e interpretarse con gran sabiduría debido a la serie de factores y circunstancias particulares que intervienen en su cálculo. La presión tributaria interesa más como idea macroeconómica, de modo que sea posible establecer respecto de un país la evolución de la carga impositiva estableciendo a su vez relaciones o comparaciones con otros países.

En esta época puede señalarse que la falta de datos es un problema que se está superando gracias a organismos internacionales dedicados a realizar análisis y armar bases de datos que permiten contar con la información necesaria para los cálculos requeridos.

¹¹⁶ Jarach, *Finanzas públicas*, 288.

9. Breve análisis de la presión tributaria en el Ecuador

9.1. Metodología de cálculo

En Ecuador actualmente el Centro de Estudios Fiscales del SRI (CEF) se encarga del cálculo de la presión tributaria y la información relativa, así como las fórmulas correspondientes se encuentran en su página web¹¹⁷ e indican lo siguiente:

$\text{Presión fiscal} = \text{Presión Tributaria (P.T.) Gobierno Central} + \text{P.T. Gobierno Subnacional} + \text{Contribuciones a la Seguridad Social.}$
<ul style="list-style-type: none"> • la presión central constituida por los impuestos nacionales, internos y externos • La Presión Subnacional constituida por los impuestos de gobiernos subnacionales. • y las contribuciones sociales, correspondientes a las aportaciones a la Seguridad Social

En la mencionada página web se pone a disposición de los usuarios tablas comparativas acerca de la presión fiscal en América Latina (ver Anexo 8) con los índices de la presión tributaria hasta el año 2015, datos que tienen diferencias menores si es que los comparamos con los proporcionados por organismos internacionales tales como los que se encuentran en la base de datos BID – CIAT (ver Anexo 9), o los de la Organisation for Economic Cooperation and Development (en adelante OECD) en donde se proporciona información hasta el año 2016 (ver Anexo 11).

Organismo	2014	2015	2016
SRI	19,9%	21,9%	No disponible
BID-CIAT	20,2%	22,3%	No disponible
OECD	19,2%	21,1%	20,5%

Respecto a los componentes de la presión fiscal ecuatoriana, al igual que pasa en “la región latinoamericana el mayor peso recae sobre los gobiernos centrales”,¹¹⁸ así tenemos que si desagregamos el índice del 21, 9% proporcionado por el SRI para el año 2015, 15,9% corresponden a las recaudaciones del gobierno central, 1,0% al gobierno subnacional y 5,1% le corresponde a la seguridad social. Si lo desagregamos aún más usando la información de la base de datos del BID-CIAT, podemos apreciar que las principales recaudaciones a nivel de país están en los impuestos generales sobre el

¹¹⁷ Centro de Estudios Fiscales - SRI, «V-CEF-G1-EI-DICIEMBRE 2016: Presión Fiscal», 4 de abril de 2018, <https://cef.sri.gob.ec/mod/page/view.php?id=11066>.

¹¹⁸ Centro de Estudios Fiscales - SRI, «La presión fiscal en América Latina: una descripción de sus componentes y factores», 4.

consumo que representan el 28,8% de la recaudación total, seguida por las contribuciones a la seguridad social con el 23% y el impuesto a la renta con el 21,5%.

Concepto	Presión tributaria	%
Recaudación del Gobierno central:		
Imp. sobre la renta, utilidades y ganancias de capital	4,8%	21,5%
Impuestos sobre la propiedad	0,4%	1,8%
Impuestos generales sobre el consumo	6,4%	28,8%
Impuestos selectivos	0,9%	3,9%
Impuestos sobre transacciones financieras	1,1%	5,0%
Impuestos sobre el comercio exterior	2,1%	9,3%
Regímenes simplificados	0,0%	0,1%
Otros	0,2%	1,0%
Notas de crédito y compensaciones	0,4%	1,8%
Recaudación Subnacional	0,9%	4,0%
Contribuciones a la Seguridad Social	5,1%	23,0%
Total	22,3%	100,0%

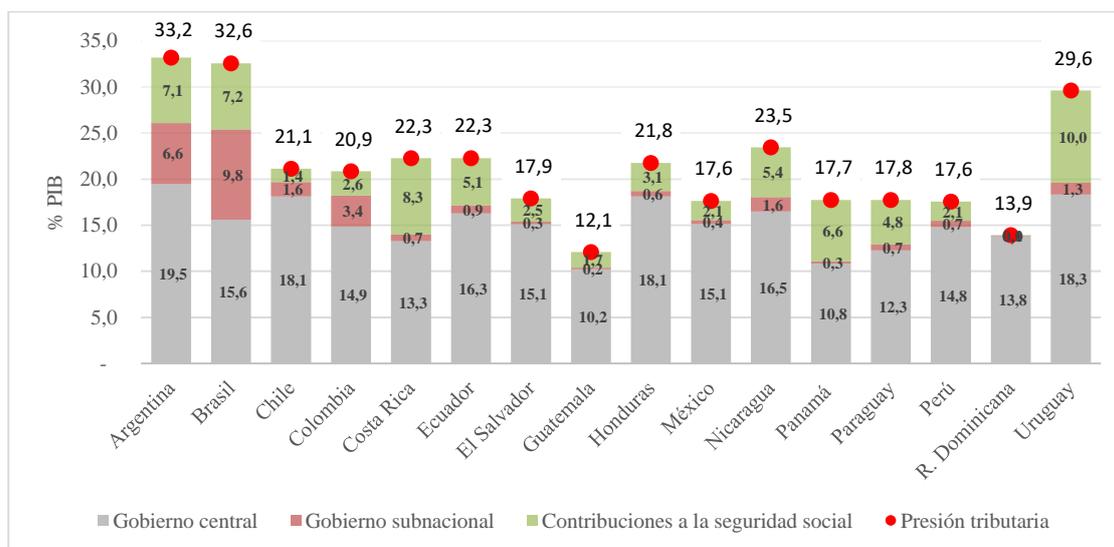
9.2. La presión tributaria en el Ecuador y el resto de América Latina

De acuerdo a información de la base de datos BID-CIAT 2017,¹¹⁹ la presión fiscal del Ecuador se incrementó en 7,6 puntos porcentuales pasando del 14,7% en el año 2005 al 22,3% en 2015 superando, para este último año con 0,9 puntos porcentuales al promedio de la región de América Latina, donde se incluyen los datos de 16 países que se analizan en el Centro de Estudios Fiscales (CEF) del SRI, se excluye a Bolivia y Venezuela según indica este organismo “porque incluyen ingresos provenientes de actividades hidrocarburíferas y mineras”.¹²⁰

¹¹⁹ BID-CIAT, «Latin America and the Caribbean Fiscal Burden Database».

¹²⁰ Centro de Estudios Fiscales - SRI, «Presión Fiscal», párr. 5.

Gráfico 5
Composición de la presión tributaria en América Latina 2015



Fuente: Base de datos BID – CIAT 2017

Elaboración: Elisa Balseca

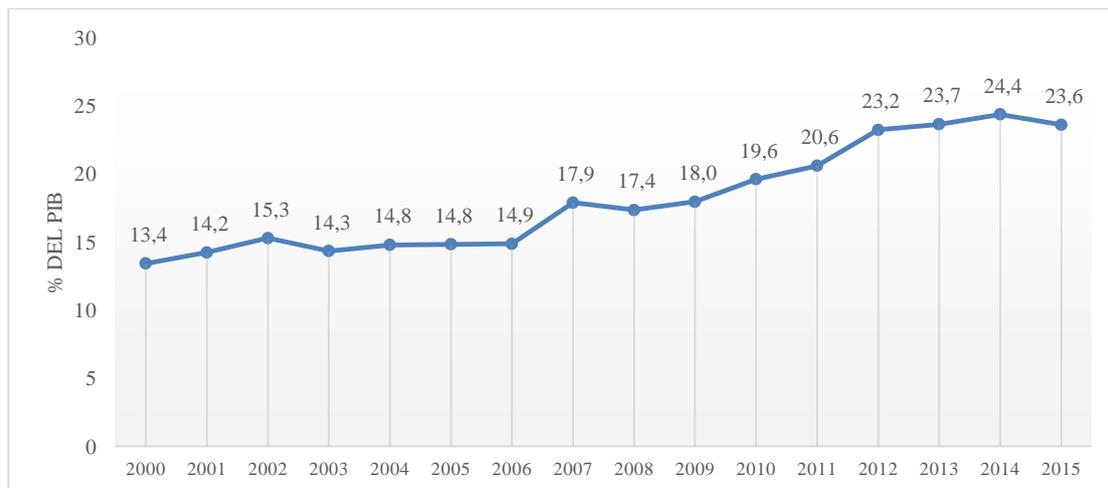
La presión fiscal de Ecuador (22,3%) es una de las más altas de América Latina, considerando que nuestro país está dolarizado, como podemos apreciar en el Gráfico 5, el Salvador y Panamá que están igualmente dolarizados tienen una presión fiscal de 17,9% y 17,7% respectivamente. De los 16 países comparados, solamente Argentina, Brasil, Uruguay y Nicaragua lo superan.

Adicionalmente, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en su publicación *Actualización de la presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe*,¹²¹ indica que ha existido un considerable incremento de la presión fiscal equivalente en esta región. Refiriéndose a datos observados desde la década pasada, destacó que los mayores aumentos se dieron en Bolivia, Argentina y Ecuador. Como se aprecia en el Gráfico 6, la presión tributaria equivalente¹²² de Ecuador pasó del 13,4% en el año 2000 al 23,6% para el año 2015, lo que significa un incremento 10,2%.

¹²¹ Barreix et al., «Actualización de la presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe», 8.

¹²² En el año 2015 el índice de la presión fiscal equivalente (23,6%) incluye 1,34% adicionales correspondiente al rubro de *Ingresos por la explotación de recursos naturales*, en comparación con el índice de la presión tributaria tradicional presentada en el Gráfico 5 (22,3%).

Gráfico 6
Evolución de la presión tributaria equivalente del Ecuador 2000-2015



Fuente: Base de datos BID – CIAT 2017

Elaboración: Elisa Balseca

Por otra parte, según la base de datos de la OECD,¹²³ Ecuador tiene una presión tributaria de 21,1% y 20,5% para los años 2015 y 2016 respectivamente (ver Anexo 11). El promedio de la región para esos años es 20,6% en ambos años, siendo así, Ecuador sobrepasaría en 0,5% ese promedio en el año 2015, en tanto que para el año 2016 estaría prácticamente igualado al mismo.

Finalmente, de acuerdo a información de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL),¹²⁴ el ingreso público desagregado del gobierno central en promedio de la región de América Latina¹²⁵ para el año 2015 y 2016 fue de 15,6% y 15,8% respectivamente del PIB, en tanto que los ingresos tributarios correspondientes al gobierno central de Ecuador para el año 2015 según información del BID¹²⁶, fueron de 16,3%, encontrándose por tanto 0,7% por sobre el promedio de la región en ese año, para el año 2016 todavía no hay información de este organismo internacional.

¹²³ OECD, «Revenue Statistics - Latin American Countries : Comparative tables», 15 de agosto de 2018, <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=RSLACT>.

¹²⁴ NU. CEPAL, «Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2017: la movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible», 2017, 15.

¹²⁵ Incluye a 17 países: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Haití, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.

¹²⁶ BID-CIAT, «Latin America and the Caribbean Fiscal Burden Database».

Capítulo tercero

Incidencia de los impuestos diferidos en la presión tributaria de una empresa de servicios logísticos, períodos 2016-2017

1. Antecedentes y objeto social de la empresa

Se trata de una compañía anónima radicada en el Ecuador, líder en la prestación de servicios de logística (en adelante la Compañía), sus actividades principales son brindar servicios de entrega y recepción de paquetes, documentos y afines, a nivel nacional e internacional; la Compañía, forma parte de un grupo corporativo a nivel mundial.

2. Identificación de los principales rubros y causas que originan impuestos diferidos

Partiendo de los saldos contables al cierre de los años 2016 y 2017, a continuación se indica la normativa contable aplicable¹²⁷ durante esos años y se realiza una identificación preliminar de los rubros que originan diferencias temporarias, clasificadas entre aquellas actualmente admitidas por la legislación tributaria ecuatoriana y aquellas que no están permitidas:

Cuentas	Saldo contable		Norma NIIF específica ¹²⁸	¿Diferencia temporaria admitida?	
	Año 2017	Año 2016		si	no
Efectivo y equivalentes de efectivo	1.073.644	497.158	NIC7		
Cuentas por cobrar comerciales	3.237.172	2.588.426	NIC39		x
Otras cuentas por cobrar	312.814	320.378	NIC39		
Otras cuentas por cobrar a partes relacionadas	31.555	29.178	NIC39 y NIC24		
Activos por impuestos corrientes	345.564	246.856	NIC12		
Gastos pagados por anticipado y otros activos corrientes	192.268	79.530			

¹²⁷ IFRS Foundation, «BB 2017 Content and Copyright Part A_186», en *IFRS® Standards Required for Annual Reporting Periods Beginning on 1 January 2017* (IFRS Foundation Publ. Department, 2017), 3, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?categoryId=587&sidebarCategoryId=3>.

¹²⁸ Nótese que en la normativa requerida para el año 2018, la NIC 39 ha sido sustituida por la NIIF 9 (excepto en el tema de coberturas) y que las NIC 11 y 18 han sido reemplazadas por la NIIF 15.

Cuentas	Saldo contable		Norma NIIF específica ¹²⁸	¿Diferencia temporaria admitida?	
	Año 2017	Año 2016		sí	no
Inversiones financieras a largo plazo	6	6			
Propiedad y equipo	4.442.056	3.844.585	NIC16		x
Activos intangibles	71.377	95.300	NIC38		
Activo por impuesto diferido	143.347	82.213	NIC12		
Otros activos no corrientes	35.505	34.389			
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar.	-1.476.392	-1.004.908	NIC39	x	
Cuentas por pagar comerciales a partes relacionadas	-1.652.518	-1.394.491	NIC39 y NIC24		
Provisiones	-250.000	-	NIC37	x	
Obligaciones laborales y sociales a corto plazo	-844.551	-571.926	NIC19	x	
Pasivos por impuestos corrientes	-578.779	-495.295	NIC12		
Otras cuentas por pagar a partes relacionadas	-1.643.068	-1.583.045	NIC39 y NIC24		
Otros pasivos a corto plazo	-106.976	-93.999			
Obligación por beneficios definidos	-1.936.129	-1.228.248	NIC19		x ¹²⁹
Capital	-12.600	-12.600			
Reservas	-7.096	-7.096			
Resultados acumulados	-1.387.343	-1.133.673			
Otros Resultados Integrales	364.166	-62.216			
Ingresos por servicios	-27.633.972	-24.558.113	NIC18		
Costos y gastos	27.039.101	24.310.576	NIC18		
Otros ingresos y egresos	-333.145	-522.110			
Gastos financieros	206.262	237.727			
Impuesto a la Renta	367.732	301.397	NIC12		

Las diferencias temporarias identificadas en la Compañía están relacionadas a provisiones efectuadas por los siguientes conceptos:

- Provisión para el pago de la contribución contemplada en la Ley General de los Servicios Postales emitida en el año 2015, para la cual no se emitió un reglamento sino hasta febrero del año 2017, año en que se empezó a liquidar y pagar la mencionada contribución. En vista de la incertidumbre acerca de la forma de cálculo y la operatividad de los pagos a la Agencia de Regulación y Control Postal se provisionó esa contribución durante los años 2015 y 2016 y se la pagó en el año 2017. Para contabilizar la mencionada provisión no se usó el grupo *241000 current provisions* como contempla el plan de cuentas corporativo, sino que se lo incluyó en el grupo *242000 payables – 242100 Trade payables to third party – 242120 Accruals for invoices from 3rd party not yet received*, asimismo en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría se reportan dentro

¹²⁹ Diferencia temporaria admitida a partir del año 2018, ver caso No 11 en 10.2.11.

del grupo de *cuentas por pagar proveedores no relacionadas*, el saldo de esta provisión al 31 de diciembre de 2016 fue de US\$ 135.357.

- Provisión para indemnización por daños y perjuicios a un cliente en el caso de una demanda judicial seguida en contra de la Compañía desde el año 2015, la provisión fue creada en el año 2017 considerando el criterio del asesor legal de la Compañía respecto al avance del mencionado proceso, se consideró además toda la evidencia disponible al final del período sobre el que se informa y se llegó a la conclusión que es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario, y por tanto la Compañía procedió a reconocer una provisión de US\$ 250.000 para cubrir tal obligación, la misma, al igual que en el caso anterior fue contabilizada en el grupo *242000 payables – 242100 Trade payables to third party – 242120 Accruals for invoices from 3rd party not yet received*, y únicamente para efectos de presentación de los estados financieros adjunto al informe de auditoría se realizó una reclasificación extracontable al rubro *provisiones*. Adicionalmente en relación al mismo tema se constituyó también una provisión de honorarios legales pactados con los abogados, los mismos que serán cancelados en función de probabilidad de éxito, al cierre del año 2017 la estimación de los mencionados honorarios asciende a US\$ 20.125 y se encuentran registrados de la misma forma que en el caso anterior, y para efectos de presentación de los estados financieros adjuntos al informe de auditoría se incluyen en el rubro de *cuentas por pagar proveedores no relacionados*.

- Al cierre del año 2017, se registró una provisión por reestructuración de negocios por US\$ 16.817, la misma fue constituida en base a un plan de reestructuración elaborado por la Compañía para el cierre de una de sus líneas de negocio en el país. Así mismo, al cierre del año 2017 se constituyó una provisión para reembolso a clientes por US\$ 10.427, para cubrir costos relacionados a errores en el despacho de paquetes. Las mencionadas provisiones se encuentran contabilizadas en el grupo *242000 payables – 242100 Trade payables to third party – 242120 Accruals for invoices from 3rd party not yet received*, y para efectos de presentación de los estados financieros adjunto al informe de auditoría se los incluyó como parte de las *cuentas por pagar proveedores no relacionados*.

- Provisión para el plan de incentivo gerencial, el monto y la probabilidad de pago de las bonificaciones están supeditadas a una serie de factores denominados *colaborativos* tales como: cumplimiento de objetivos individuales, niveles de los indicadores de gestión diseñados para cada área (operaciones, sistemas, impuestos,

finanzas), resultados de la encuesta de satisfacción de empleados, resultados alcanzados a nivel regional (países de América, excepto Estados Unidos) en su respectiva área y en algunos casos se depende incluso de los resultados globales alcanzados por el grupo Deutsche Post World Net. Debido a la diversidad de los factores que intervienen, los resultados finales de las evaluaciones de desempeño individual que indican si el funcionario cumple, no cumple o excede las expectativas del cargo, y que determinan si el empleado tiene o no derecho a la bonificación y el porcentaje que le corresponde normalmente son definidos entre marzo y abril del año siguiente y están sujetos a la aprobación final de las gerencias regionales, así mismo, las fechas de pago requieren la aprobación del área financiera a nivel regional y son efectuados normalmente entre abril y mayo del año siguiente. La política de la Compañía es provisionar esa bonificación al cierre de año y declararla como gasto no deducible, argumentando que existe incertidumbre en el monto y la fecha de pago, sin considerar que esos pasivos encajan en lo dispuesto por la LRTI respecto a los gastos devengados¹³⁰ y que adicionalmente por tratarse de rubros relacionados a la remuneración si se cumple con las aportaciones al seguro social obligatorio¹³¹ hasta la fecha de presentación del F101 podían haber sido considerados como gastos deducibles. La mencionada provisión fue contabilizada al cierre de los años 2016 y 2017 en *245000 other current liabilities related to business operations – 245700 accruals – 245745 incentive bonuses and variable salaries* y para efectos de presentación en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría se los incluyó en el rubro de *obligaciones beneficios a los empleados* por US\$ 238.340 y US\$ 354.207 respectivamente.

De lo expuesto respecto a las partidas que dieron origen a la contabilización de impuestos diferidos en esta Compañía, podemos concluir que la identificación y presentación de las partidas relacionadas a provisiones no han sido adecuadamente segregadas en todos los casos, lo que a más de distorsionar las cifras para efectos de reportes corporativos, puede traer también dificultad para sustentar las mismas frente a la autoridad tributaria, toda vez que tampoco en el F101 se hace una clara identificación de las provisiones, es así que en el año 2016 dentro de los casilleros relacionados a los pasivos por provisiones no se declaró ningún valor, en tanto que en el año 2017 se incluyó

¹³⁰ Ecuador, Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art.10,nº14.

¹³¹ Ibid., art.10,nº9,inc.2.

un monto de \$664.521, el cual contiene solo parcialmente los rubros considerados como provisiones y en su lugar incluye otras partidas que son pasivos acumulados. Asimismo, consideró como provisiones partidas que según la legislación ecuatoriana podían haber sido considerados como pasivos acumulados sin que fuera necesario declararlos como gastos no deducibles y generar impuestos diferidos sobre los mismos, se requiere por tanto mejorar la identificación y presentación de los rubros de provisiones como base para el cálculo de impuestos diferidos.

Adicionalmente en el cuadro anterior se han identificado diferencias temporarias que al cierre de los períodos analizados (años 2016 y 2017) no eran admitidas por parte de la administración tributaria ecuatoriana para el reconocimiento de impuestos diferidos. En ese caso se encuentra la provisión de cuentas incobrables, la cual como vimos en 10.2.5 y en 10.5.2 expresamente está excluida de los casos permitidos y la provisión para jubilación patronal y desahucio, la misma que no era admitida hasta el año 2017 y que recién se permite su reconocimiento a partir del año 2018. La identificación de las diferencias temporarias restringidas por la normativa tributaria ecuatoriana se la efectúa solo con fines didácticos con la finalidad de evaluar el impacto que las mismas tienen en la tasa efectiva de la Compañía, como veremos más adelante.

3. Aplicación del método del pasivo basado en el balance para la determinación de impuestos diferidos

Los análisis y los sustentos de la determinación de los impuestos diferidos en esta Compañía son realizados por el método del pasivo basado en resultados, es decir en base al análisis de la conciliación tributaria, se elaboran adicionalmente anexos extracontables para controlar los saldos remanentes de años anteriores y generar los nuevos saldos. Para efectos didácticos y con la finalidad de aportar mediante esta investigación a la aplicación del método del pasivo basado en el balance requerido por la NIC 12 en esta Compañía, se ha desarrollado y aplicado formatos que ayudan en esa tarea.

Partimos siguiendo el procedimiento resumido en la Tabla 5 para la aplicación del método de impuestos diferidos basado en el balance, según el mismo se debe comenzar por determinar los saldos contables y fiscales de todos los rubros de activos y pasivos (ver Anexo 13), en la determinación de los valores fiscales se aplicaron las reglas de la NIC 12, las mismas que se encuentran resumidas en la Tabla 7. De la comparación de los valores contables y los fiscales surgen las diferencias temporarias, las cuales si no

constituyen una de las excepciones planteadas a la norma, dan origen a los impuestos diferidos activos o pasivos, según determinen las reglas resumidas en el Gráfico 4.

Un detalle de los rubros que originaron impuestos diferidos durante los años 2016 y 2017 se presenta a continuación:

Año 2016		Tasa 2017 →22%			
Activos y pasivos	Valor contable	Valor fiscal	Diferencias temporarias	Impuesto diferido	AID (PID)
Cuentas por pagar comerciales y otras	-1.004.908	-869.552	135.357	29.778	AID
Obligaciones laborales y sociales a corto plazo	-571.926	-333.586	238.340	52.435	AID
Total			373.696	82.213	
(-) Saldo del año anterior				97.594	
(=) Variación anual				-15.381	

Año 2017		Tasa 2018 →25%			
Activos y pasivos	Valor contable	Valor fiscal	Diferencias temporarias	Impuesto diferido	AID (PID)
Cuentas por pagar comerciales y otras	-1.476.392	-1.429.024	47.368	11.842	AID
Provisiones	-250.000	-	250.000	62.500	AID
Obligaciones laborales y sociales a corto plazo	-844.551	-490.344	354.207	88.552	AID
Total	1.764.627	2.416.202	651.575	162.894	
(-) Saldo del año anterior				82.213	
(=) Variación anual				80.681	

En los períodos analizados las diferencias temporarias surgieron de pasivos por provisiones tal como se describió en el punto anterior. Recordemos que “la base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros”,¹³² las diferencias identificadas tienen el carácter de deducibles, por tanto dan origen a activos por impuestos diferidos. La reversión de las diferencias temporarias se espera en el siguiente período fiscal por ello la tasa empleada para fines didácticos para el cálculo de los impuestos diferidos del año 2017 es del 25% por ser la tasa que está vigente en el año 2018 para esta Compañía, sin embargo, observamos que la Compañía calculó los impuestos diferidos

¹³² IFRS Foundation, *Las Normas NIIF*®, Parte A:A1084.

usando la tasa del año 2017, es decir calculó con una tasa del 22%, en lugar de hacerlo con una tasa del 25% como correspondía, por esta razón los activos por impuestos diferidos que aparecen en los estados financieros de la Compañía en el punto 2 de este capítulo (\$143.347) tienen una diferencia de \$19.547 si los comparamos con los calculados en el cuadro anterior por \$162.894.

4. Registro de los nuevos saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos y del impuesto a las ganancias determinado

Siguiendo con el procedimiento para la aplicación del método de impuestos diferidos basado en el balance, corresponde ahora la contabilización del impuesto a la renta determinado en la conciliación tributaria del formulario 101 y de los impuestos diferidos determinados en el punto anterior, para realizar luego la correspondiente compensación de saldos. A continuación, se presenta un resumen de los datos requeridos de las conciliaciones tributarias (ver Anexo 14), los registros contables y finalmente los saldos contables resultantes:

Datos de la conciliación tributaria:	Año 2017	Año 2016
Resultado del ejercicio antes de impuesto a la renta y participación trabajadores	849.123	625.788
Participación trabajadores	-127.368	-93.868
Ganancia fiscal	1.949.386	1.300.074
Tasa impositiva	22%	22%
Impuesto a la renta causado	428.865	286.016

Año 2016

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	286.016	
Impuesto a las ganancias por pagar		-286.016
Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Impuesto a las ganancias	15.381	
Activo por impuesto diferido		-15.381
Registro contable del impuesto diferido		
Impuesto a las ganancias por pagar	286.016	
Crédito tributario de impuesto a la renta		-286.016
Compensación del impuesto por pagar con el crédito tributario		

Año 2017

Registro contable		
Impuesto a las Ganancias	428.865	
Impuesto a las ganancias por pagar		-428.865

Registro impuesto a la renta causado del período (F101)		
Activo por impuesto diferido	80.681	
Impuesto a las Ganancias		-80.681
Registro contable de la reversión del impuesto diferido.		
Impuesto a las ganancias por pagar	428.865	
Crédito tributario de impuesto a la renta		-428.865
Compensación del impuesto por pagar con el crédito tributario		

Cuentas	Año 2016				Año 2017			
	Saldo antes IR	Debe	Haber	Saldo final	Saldo antes IR	Debe	Haber	Saldo final
Efectivo y equivalentes de efectivo	497.158			497.158	1.073.644			1.073.644
Cuentas por cobrar comerciales	2.588.426			2.588.426	3.237.172			3.237.172
Otras cuentas por cobrar	320.378			320.378	312.814			312.814
Activos por impuestos corrientes	532.871	-	-286.016	246.855	774.429	-	-428.865	345.564
Gastos pagados por anticipado y otros activos corrientes	79.530			79.530	192.268			192.268
Otras cuentas por cobrar a partes relacionadas	29.178			29.178	31.555			31.555
Inversiones financieras a largo plazo	6			6	6			6
Propiedad, planta y equipo	3.844.585			3.844.585	4.442.056			4.442.056
Activos intangibles	95.300			95.300	71.377			71.377
Activo por impuesto diferido	97.594	-	-15.381	82.213	82.213	80.681	-	162.894
Otros activos no corrientes	34.389			34.389	35.505			35.505
Cuentas por pagar comerciales	-1.004.908			-1.004.908	-1.476.392			-1.476.392
Provisiones	-			-	-250.000			-250.000
Obligaciones laborales y sociales a corto plazo	-571.926			-571.926	-844.551			-844.551
Pasivos por impuestos corrientes	-495.295	286.016	-286.016	-495.295	-578.779	428.865	-428.865	-578.779
Cuentas por pagar comerciales a partes relacionadas	-1.394.491			-1.394.491	-1.652.518			-1.652.518
Otras cuentas por pagar a partes relacionadas	-1.583.045			-1.583.045	-1.643.068			-1.643.068
Otros pasivos a corto plazo	-93.999			-93.999	-106.976			-106.976
Obligación por beneficios definidos	-1.228.248			-1.228.248	-1.936.129			-1.936.129
Capital	-12.600			-12.600	-12.600			-12.600
Reservas	-7.096			-7.096	-7.096			-7.096
Resultados acumulados	-1.133.673			-1.133.673	-1.387.343			-1.387.343
Otros Resultados Integrales	-62.216			-62.216	364.166			364.166
Ingresos por servicios	-24.558.113			-24.558.113	-27.633.972			-27.633.972
Costos y gastos	24.310.576			24.310.576	27.039.101			27.039.101
Otros ingresos y egresos	-522.110			-522.110	-333.145			-333.145
Gastos financieros	237.727			237.727	206.262			206.262
Impuesto a la Renta	-	301.397	-	301.397	-	428.865	-80.681	348.184
	-	587.413	-587.413	-	-	938.411	-938.411	-

La Compañía registra los activos por impuestos corrientes relacionados al impuesto a la renta en el grupo *124000 other current assets (receivables, prepayments and accrued items)* – *124300 Current tax receivables* – *124310 income tax receivables*, el monto declarado en el F101 por este concepto al cierre del año 2017 asciende a

\$247.559, sin embargo, el saldo contable total registrado en esa cuenta es de \$392.065, la diferencia de \$144.506 corresponde a IVA que para efectos de declaración y presentación en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría se reclasificaron extracontablemente para presentar esa cuenta con el saldo correcto. Adicionalmente observamos que el total de los activos por impuestos corrientes (\$301.862) declarados en el F101 (saldo que incluye un crédito tributario de impuesto a la renta por \$247.559) presenta una diferencia de \$43.700 al compararlo con el saldo incluido en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría por \$345.561. Esta serie de inconsistencias eventualmente podrían dificultar la comprobación de saldos en caso de una fiscalización por parte de la autoridad tributaria, se requiere por tanto compensar y reclasificar los saldos contables previo al cierre del ejercicio para armonizar los saldos contables con los incluidos en el F101 y con los presentados en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría.

5. Cálculo de la tasa efectiva del impuesto a las ganancias

Una vez contabilizados los impuestos corrientes y diferidos y de obtenidos los saldos correspondientes, procedemos al cálculo de la tasa efectiva del impuesto a las ganancias con los datos que aparecen en el estado de resultados. Comprobamos esa tasa, a través de los dos métodos que existe para ello, con el cálculo global del impuesto a las ganancias y por medio de la desagregación de las tasas tributadas por la Compañía:

Año 2016

Estado de resultados		
Resultado contable antes de impuesto		531.919
(-) Impuesto a las ganancias	-56,7%	-301.397
Resultado neto del ejercicio		230.522

Cálculo global del Impuesto a las Ganancias	
Resultado contable antes de Impuesto a las Ganancias	531.919
(+/-) Diferencias permanentes	838.067
Resultado imponible	1.369.986
(*) Tasa nominal de Impuesto a las Ganancias	22%
Impuesto a las Ganancias del período	301.397
Tasa efectiva de Impuesto a las Ganancias	56,7%

Cálculo de la tasa efectiva		
Concepto	Monto	Efecto fiscal
Ganancia contable	531.919	
Tributa tasa 0% (ingresos exentos)	10.752	-
Tributa tasa normal del 22%	521.167	114.657

Tributa sobretasa del 22% (gastos no deducibles)	848.819	186.740
Total		301.397
Tasa efectiva (IG / RAI)		56,7%

Año 2017

Estado de resultados		
Resultado contable antes de impuesto		721.754
(-) Impuesto a las ganancias	-48,2%	-348.184
Resultado neto del ejercicio		373.570

Cálculo global del Impuesto a las Ganancias		
Efecto de los resultados del período		367.732
Resultado contable antes de Impuesto a las Ganancias	721.754	
(+/-) Diferencias permanentes	949.753	
(=) Resultado imponible	1.671.507	
(*) Tasa nominal de Impuesto a las Ganancias	22%	
Efecto de variación de la tasa impositiva futura		-19.547
Diferencias temporarias	651.575	
(*) Variación de tasa nominal a futuro (22% → 25%)	-3%	
Impuesto a las Ganancias del período		348.184
Tasa efectiva de Impuesto a las Ganancias		48,2%

Cálculo de la tasa efectiva		
Concepto	Monto	Efecto fiscal
Ganancia contable :	721.754	
Tributa tasa 0% (ingresos exentos)	-	-
Tributa tasa normal del 22%	721.754	158.786
Gastos no deducibles (sobretasa del 22%)	949.753	208.946
Variación de tasa impositiva futura:		
Diferencias temporarias	651.575	-19.547
Total		348.184
Tasa efectiva (IG / RAI)		48,2%

Todo el proceso de cálculo y comprobación de la tasa efectiva presentado en los cuadros anteriores ha sido desarrollado para fines didácticos y como un aporte de esta investigación para la Compañía, para que cuente con modelos y una guía para el cálculo correspondiente a futuro, porque la falta de los mismos impidió que errores tales como la diferencia de tasa usada para el cálculo de impuestos diferidos del año 2017 fueran detectados oportunamente.

6. Conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal

Según lo requerido por la NIC 12, procedemos a conciliar la tasa efectiva de la Compañía con la tasa nominal aplicada, con la finalidad de explicar las diferencias entre

ambas tasas, esa información será posteriormente revelada en las notas a los estados financieros.

Año 2016

Conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal			
Concepto	Importe	Efecto fiscal	%
Impuesto a las Ganancias con tasa efectiva		301.397	56,7%
Impuesto a las Ganancias con tasa nominal		117.022	22,0%
Resultado contable antes de impuesto (* Tasa nominal	531.919 22%		
Diferencias		184.375	34,7%
Diferencias permanentes:			
Gastos no deducibles	848.819	186.740	35,1%
Ingresos exentos	-10.752	-2.365	-0,4%
Justificación de diferencias		184.375	34,7%

Año 2017

Conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal			
Concepto	Importe	Efecto fiscal	%
Impuesto a las Ganancias con tasa efectiva		348.184	48,2%
Impuesto a las Ganancias con tasa nominal		158.786	22,0%
Resultado contable antes de impuesto Tasa nominal	721.754 22%		
Diferencias		189.398	26,2%
Diferencias permanentes:			
Ingresos exentos	-	-	0,0%
Gastos no deducibles	949.753	208.946	28,9%
Variación de tasa impositiva futura	651.575	-19.547	-2,7%
Justificación de diferencias		189.398	26,2%

El cálculo anterior permite apreciar la gran diferencia entre la tasa efectiva y la tasa nominal del impuesto a la renta para los años 2016 y 2017 por 34,7% y 26,2% respectivamente, diferencia que a su vez proviene principalmente de los gastos no deducibles que representan el 35,1% y el 28,9% respectivamente. Ahora si queremos profundizar en este análisis y observamos la composición de las diferencias permanentes (ver Anexo 14), encontramos que entre los principales conceptos declarados como gastos no deducibles en los años 2016 y 2017 se encuentran el exceso en el deterioro de cartera por \$116.131 y \$189.566 respectivamente, y el gasto de jubilación patronal de los empleados con una antigüedad menor a 10 años por \$32.538 y \$90.317 respectivamente, conceptos que como analizamos anteriormente no son admitidos para el reconocimiento de impuestos diferidos, con lo cual la tasa efectiva de impuesto a la renta se eleva; adicionalmente existen otros conceptos que requieren un análisis para mejorar la operatividad de la Compañía y disminuir los gastos no deducibles, optimizando de esa

forma la tasa efectiva de impuesto a la renta que llegó al 56,7% en el año 2016 y 48,2% en el año 2017, una tasa elevada si la comparamos con la tasa nominal del 22% que estuvo vigente en esos años.

7. Notas a los estados financieros relativas a impuesto a las ganancias

Para cerrar el ciclo de aplicación del método del pasivo basado en el balance en la determinación de impuestos diferidos, a continuación, se presentan las revelaciones exigidas por la NIC 12 junto con el número de párrafo relacionado:

a. Importes reconocidos en el resultado del período		2017	2016
	Gasto por impuesto corriente		
NIC 12.80.a	Año corriente	428.865	286.016
NIC 12.80.b	Ajustes por períodos anteriores	-	-
		428.865	286.016
	Gasto por impuesto diferido		
	Nacimiento y reversión de diferencias temporarias		
NIC 12.80.c		-61.133	15.381
NIC 12.80.d	Variación en la tasa impositiva	-19.547	-
		-80.681	15.381
	Gasto por impuesto de operaciones continuadas		
		348.185	301.397

b. Gasto por impuesto corriente	2017	2016
Utilidad antes de impuesto a la renta	721.754	531.919
(-) Deducciones adicionales:		
Por pago a trabajadores con discapacidad	-	-10.752
(+) Gastos no deducibles:		
Exceso en la provisión de cuentas incobrables	189.566	116.131
Jubilación patronal de empleados con antigüedad menor a 10 años	90.317	32.538
Exceso en depreciaciones	64.435	70.281
Costo de liberaciones aduanales no facturadas	35.667	145.277
Contribuciones solidarias	-	131.921
Multas	91.744	112.411
Intereses de créditos no registrados en el BCE	91.963	109.627
Gastos de años anteriores (ISD)	314.359	-
Otros	71.702	130.632
Provisión Ley Postal e ISD	-	135.357
Provisión para reparación de daños y perjuicios caso juicio Cadelimpre	250.000	-

b. Gasto por impuesto corriente	2017	2016
Provisión de honorarios legales para demandas judiciales	20.125	-
Provisión para reestructuración de línea de negocio	16.817	-
Provisión para reembolsos a clientes	10.427	-
Bonos de incentivo	354.207	238.340
(-) Reversión de provisiones anteriores		
Provisión para reestructuración de línea de negocio	-238.340	-399.257
Provisión Ley Postal e ISD	-135.357	-44.352
Base imponible	1.949.386	1.300.074
Tasa impositiva	22%	22%
Impuesto a la renta corriente	428.865	286.016

c. Movimiento de impuesto a las ganancias corriente	2017	2016
Saldo al inicio del año	-189.612	41.391
(-) Pagos efectuados	-	-41.391
(-) Retenciones en la fuente	-486.813	-475.629
(+) Provisión del año	428.865	286.016
Saldo al final del año	-247.560	-189.612

d. Conciliación de la tasa impositiva efectiva				
	%	2017	%	2016
NIC 12.81.c Utilidad antes de impuesto de operaciones continuas		721.754		531.919
Impuesto a las ganancias aplicando la tasa impositiva	22,0%	158.786	22,0%	117.022
Variación en la tasa impositiva	-2,7%	-19.547	0,0%	-
Efecto fiscal de:				
Deducciones adicionales	0,0%	-	-0,4%	-2.365
Gastos no deducibles	28,9%	208.946	35,1%	186.740
	48,2%	348.184	56,7%	301.397

e. Movimiento en saldos de impuestos diferidos			
Año 2017	Saldo neto al 1 de enero	Reconocido en resultados	Activos por impuestos diferidos al 31 de diciembre
Provisiones:			
Ley Postal	29.778	-29.778	-

Reparación daños y perjuicios	-	62.500	62.500
Honorarios legales	-	5.031	5.031
Reestructuración línea de negocio	-	4.204	4.204
Reembolso a clientes	-	2.607	2.607
Bonos de incentivo	52.435	36.117	88.552
Activo por impuesto diferido	82.213	80.681	162.894

NIC 12.81.g (i)-(ii)	Año 2016		
	Saldo neto al 1 de enero	Reconocido en resultados	Activos por impuestos diferidos al 31 de diciembre
Provisiones:			
Ley Postal	-	29.778	29.778
Bonos de incentivo	87.837	-35.402	52.435
Otras provisiones	9.757	-9.757	-
Activo por impuesto diferido	97.594	-15.381	82.213

Al igual que en los puntos anteriores, los modelos de revelaciones propuestas en este numeral pretender servir como modelo que puede ser empleado por la Compañía a futuro debido a que las notas a los estados financieros presentadas adjuntas al informe de auditoría no revelan toda la información exigida por la NIC 12, pues omiten información tal como los componentes del gasto por impuesto a la renta y la conciliación de la tasa efectiva, además los saldos y el movimiento de impuestos diferidos se presenta de una forma muy genérica y empleando términos equivocados para describirlas, así por ejemplo en el año 2017 se incluye una base fiscal y tributaria por concepto de *provisiones Ley postal* por \$297.368, cuando en realidad ese concepto ya no existía para ese año y la principal provisión (\$250.000) se relacionaba a una demanda judicial.

8. Cálculo de la presión tributaria del año 2017 con la aplicación de NIIF

Tomando como base la clasificación de ingresos tributarios efectuada por la OECD (ver Anexo 10), procederemos a calcular la carga tributaria de la Compañía, dato que nos servirá posteriormente para calcular su presión tributaria.

Ingresos tributarios detallados

Código	Impuesto	Año 2017	%	Observación
	Total ingresos tributarios	1.393.476	100,0%	
1000	Impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital	348.184	25,0%	
1200	Impuesto sobre la renta, utilidades y ganancias de capital de sociedades.	348.184	25,0%	
1210	Renta y utilidades	348.184	25,0%	Impuesto a las ganancias
2000	Contribuciones a la seguridad social	472.115	33,9%	
2200	Empleadores	472.115	33,9%	
2210	Sobre la base de roles de pago	472.115	33,9%	Aporte Patronal al IESS
4000	Impuestos sobre la propiedad	8.866	0,6%	
4100	Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble	8.866	0,6%	
4120	Otros	8.866	0,6%	Impuesto predial urbano e impuesto por solares no edificados
5000	Impuestos sobre los bienes y servicios	546.174	39,2%	
5100	Impuestos sobre la producción, venta, transferencia, arrendamiento y entrega de bienes y prestación	521.945	37,5%	
5110	Impuestos generales	107.489	7,7%	
5111	Impuestos sobre el valor agregado	9.492	0,7%	Impuesto al Valor Agregado
5113	Otros impuestos generales sobre ingresos brutos y sobre bienes y servicios	97.997	7,0%	Contribución de operadores postales
5120	Impuestos sobre bienes y servicios específicos	414.455	29,7%	
5121	Impuestos selectivos	17.577	1,3%	
	Telecomunicaciones	17.577	1,3%	Impuesto a los Consumos Especiales
5126	Impuestos sobre servicios específicos	15.513	1,1%	
	Patentes comerciales, industriales y sobre servicios	15.513	1,1%	1,5 x mil sobre los activos totales, patentes y contribuciones
5127	Otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales	381.365	27,4%	
	Sobre movimientos de capital	381.365	27,4%	Impuesto a la Salida de Divisas (ISD)

Ingresos tributarios detallados

Código	Impuesto	Año 2017	%	Observación
5200	Impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes y realizar actividades	24.229	1,7%	
5210	Impuestos recurrentes	24.229	1,7%	
5212	Pagados por otros sobre vehículos automotores	20.593	1,5%	
	Impuesto anual a vehículos	20.593	1,5%	Matrículas y otros impuestos de vehículos
5213	Otros impuestos recurrentes	3.636	0,3%	Tasa de publicidad exterior y tasa de habilitación
6000	Otros impuestos	18.136	1,3%	
6100	Pagados únicamente por empresas	17.911	1,3%	Tasa de alumbrado público y recolección de basura
6200	Pagados por otros distintos de las empresas o no identificables	225	0,0%	
	Otros	225	0,0%	Otros

La tributación total de la Compañía considerando lo pagado al gobierno central, gobiernos autónomos descentralizados y las contribuciones a la seguridad social en el año 2017 asciende a US\$ 1.393.476. Los principales cargos corresponden al impuesto a la renta, el aporte patronal, y el ISD, los cuales representan el 25%, 34% y 27% respectivamente de la carga tributaria total.

Ahora procederemos al cálculo de la presión fiscal basándonos en la fórmula básica (que vimos en el capítulo dos en 5.1) $P = \frac{T}{PIB}$, para ello como denominador de la fracción emplearemos el dato de la utilidad de la empresa antes de impuestos, lo que equivaldría a calcular el PIB de esta empresa por el método del valor añadido.

Datos:	Año 2017
Carga tributaria total	1.393.476
Utilidad neta del ejercicio	373.570
Utilidad antes de impuestos	1.767.046

$$presión\ tributaria = \frac{1.393.476}{1.767.046} = 79\%$$

La carga tributaria de US\$1.393.476, usada como numerador de la fracción precedente incluye un impuesto a las ganancias de US\$348.184, calculado por el método del balance requerido por las NIIF. La presión tributaria del 79% expresa la relación existente entre el gravamen soportado por la empresa y la renta de que dispone la misma.

9. Cálculo de la presión tributaria del año 2017 sin la aplicación de NIIF

Uno de los nuevos conceptos que trajo la adopción de NIIF en nuestro país fue precisamente la aplicación de impuestos diferidos en el cálculo del impuesto a las ganancias, su finalidad es obtener una tasa efectiva que refleje el cargo real que por este concepto soporta la renta de una empresa, y así evitar la distorsión que se presentaba en el modelo tradicional sin la aplicación de la NIC 12.

Con la finalidad de evaluar el efecto antes mencionado, vamos a proceder al cálculo de la presión fiscal considerando un impuesto a las ganancias calculado por el método tradicional, nos basamos para ello en la información proporcionada por el formulario 101, este cálculo lo haremos bajo dos ópticas de tratamiento de las diferencias temporarias, el primero un escenario conservador en el que no se considera la reversión de diferencias temporarias (las que antiguamente se conocían como *desautoglosas*) y otro en el que el impuesto a la renta corriente incluido en el formulario 101 constituye el cargo total de impuesto a las ganancias, es decir se omite el efecto de los impuestos diferidos.

Datos	Sin aplicación de NIIF	
	Enfoque conservador	Con Impuesto a las Ganancias corriente
Impuesto a las ganancias	511.078	428.865
Carga tributaria total	1.556.370	1.474.157
Utilidad neta del ejercicio	210.676	292.889
Utilidad antes de impuestos	1.767.046	1.767.046

Con enfoque conservador:	Con el impuesto a la renta corriente:
$presión\ tributaria = \frac{1.556.370}{1.767.046} = 88\%$	$presión\ tributaria = \frac{1.474.157}{1.767.046} = 83\%$

Como podemos observar la presión tributaria basada en un impuesto a las ganancias calculado sin la aplicación de NIIF para el período 2017 en el caso desarrollado, en cualquiera de las dos ópticas indicadas anteriormente arroja una tasa superior a la calculada con la aplicación de NIIF (79%).

10. Análisis de la incidencia de la aplicación de los impuestos diferidos sobre los índices de presión tributaria

Para complementar el análisis de la presión tributaria calculada en los puntos anteriores, con y sin aplicación de las NIIF y concluir acerca de la incidencia que sobre

la misma tiene el impuesto a las ganancias calculado bajo uno u otro enfoque, partiremos recordando que la aplicación de la NIC 12 en nuestro país, tal como vimos en el capítulo uno (10.1) ha atravesado un gradual proceso de adaptación a la legislación tributaria ecuatoriana, partiendo desde el año 2010 en que no había pronunciamiento en el tema por parte de la autoridad tributaria hasta que en el año 2012 se pronunció restringiendo completamente el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, posterior a ello a través de una serie de reformas se ha ido paulatinamente permitiendo el reconocimiento de impuestos diferidos, aunque siguen existiendo restricciones.

Por ello, para apreciar de mejor manera la incidencia de la aplicación de las NIIF en la tasa efectiva del impuesto a las ganancias, la que a su vez incide en la presión tributaria de la empresa a continuación se presenta un detalle comparativo de las mencionadas tasas calculadas con y sin la aplicación de NIIF y en vista que la aplicación de la NIC 12 en nuestro país encuentra todavía ciertas limitaciones en la normativa tributaria actual, le añadimos un nuevo escenario hipotético, en el que solo para efectos didácticos eliminamos tales restricciones para realizar un comparativo más amplio que nos permita concluir acerca de la incidencia que tiene la aplicación de NIIF sobre la presión tributaria de una empresa, ello con la expectativa tal como ha sucedido hasta las últimas reformas tributarias de agosto de 2018, que la administración tributaria ecuatoriana incorpore en la legislación tributaria más casos en que los activos por impuestos diferidos se admitan.

Datos e indicadores	Sin aplicación de NIIF		Con aplicación de las NIIF	
	Enfoque conservador	Con IG corriente	Situación actual	Sin restricciones locales ¹³³
Utilidad antes de IG	721.754	721.754	721.754	721.754
Tasa efectiva de IG	71%	59%	48%	36%
Impuesto a las ganancias	511.078	428.865	348.184	262.105
Utilidad neta del ejercicio	210.676	292.889	373.570	459.649
Carga tributaria total	1.556.370	1.474.157	1.393.476	1.307.397
Utilidad antes de tributos	1.767.046	1.767.046	1.767.046	1.767.046
Presión tributaria	88%	83%	79%	74%

¹³³ Este escenario hipotético considera el cálculo de activos por impuestos diferidos para las diferencias temporarias de la provisión de cuentas incobrables y de la provisión para jubilación patronal (la misma que no era admitida hasta el año 2017).

Observando el cuadro anterior, podemos concluir que la aplicación de NIIF en el cálculo del impuesto a las ganancias incide considerablemente en la determinación de la tasa efectiva del impuesto a las ganancias de la Compañía y por ende en la tasa de presión tributaria, así tenemos que, existe una diferencia del 9% entre la tasa de presión fiscal calculada con enfoque conservador (88%), al compararla con la tasa calculada con la aplicación de NIIF en el contexto de la normativa tributaria actual (79%), esa diferencia es mayor (14%) si la comparamos con el escenario hipotético más optimista en que la administración tributaria permitiera el reconocimiento de todas las diferencias temporarias generadas en una aplicación integral de la NIC 12.

Cabe anotar, que pese a que la tendencia observada en los índices calculados en el cuadro anterior pareciera demostrar que las tasas calculadas sin la aplicación de NIIF son mucho más altas cuando no se aplica NIIF que cuando se llega a una aplicación integral de la NIC 12, esa afirmación solo es parcialmente cierta, ya que solo elevan la tasa cuando por el desconocimiento de la norma no se registran los impuestos diferidos en el período que corresponde convirtiendo a las diferencias temporarias en diferencias permanentes, pero en lo que tiene que ver con las diferencias temporarias registradas para efectos contables e impositivos en períodos diferentes, la aparente alza de tasa se revierte en otro u otros períodos, con lo cual nominalmente el impuesto a las ganancias que finalmente pagan los contribuyentes es el mismo, ahora si somos más prolijos en analizar este último tema podría afirmarse que aunque el pago nominal en el tiempo es el mismo, si puede existir un efecto adicional, el del costo del dinero en el tiempo porque no da igual pagar hoy que hacerlo en otro u otros períodos futuros.

Por otro lado, un factor que si eleva la tasa efectiva de impuesto a las ganancias de las empresas es la restricción que existe en la normativa tributaria ecuatoriana para el reconocimiento de impuestos diferidos en ciertos casos en que los contribuyentes se ven obligados a convertir en diferencias permanentes conceptos que normalmente en otros países tienen el carácter de temporario con la consecuente desventaja competitiva para las empresas ecuatorianas.

Capítulo cuarto

Conclusiones y recomendaciones

Muchas opiniones que hablaban de la complejidad y de los obstáculos que deben enfrentar los contadores, auditores y organismos de control para aplicar los impuestos diferidos, así como comentarios de que el cálculo de impuestos diferidos incide en los niveles de la presión fiscal de las empresas, generaron inquietudes que motivaron la presente investigación, la cual a más de confirmar la hipótesis de la mencionada incidencia busca también responder a la interrogante ¿y en qué magnitud? Por otra parte, sabíamos que para embarcarnos en esta investigación se requería contar con razonables conocimientos contables y tributarios para interpretar la norma internacional en el contexto de la normativa tributaria vigente para relacionar luego la tasa efectiva del impuesto a las ganancias con un índice macroeconómico de mayor alcance como es el de la presión fiscal.

A lo largo de este texto se ha procurado que a más del estudio de la teoría y la doctrina de los temas relacionados con el análisis de la incidencia de los impuestos diferidos en la presión tributaria de las empresas, este material investigativo aporte con ilustraciones que simplifiquen el entendimiento de la NIC 12 y con ejemplos y aplicaciones prácticas aplicables a nuestro medio, es así que se llevaron a la práctica dieciocho casos didácticos de impuestos diferidos aceptados por el SRI, once de los cuales constan en el RLRTI, uno es parte de una resolución del SRI, cinco son enunciados en la guía del contribuyente 2018 del Formulario 101, y uno más que a raíz de la entrada en vigencia de la *Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera* y su Reglamento, a criterio de la autora encajaría dentro de las deducciones fiscales adicionales contempladas en la guía del contribuyente.

Pero como el alcance de nuestro trabajo no terminaba en analizar la parte teórica y casos didácticos, avanzamos hacia el desarrollo de un caso práctico aplicado en la Compañía objeto de nuestro análisis – una compañía líder en el mercado local, que brinda servicios de logística en el país– que nos permita medir con datos reales la hipótesis que motivó esta investigación, la incidencia de los impuestos diferidos en la presión fiscal de las empresas, y así poder extraer conclusiones más acertadas sobre el tema investigado.

A continuación, se describen los principales resultados y aportes de nuestra investigación en el desarrollo del caso práctico:

Aplicación de la NIC 12 y el nuevo método basado en el balance

Partiendo de la premisa que las NIIF son normas con alcance mundial, que rigen el ámbito contable de las sociedades en Ecuador y que las mismas ponen a nuestra disposición y nos exigen la aplicación de la NIC 12 o Sección 29 de la NIIF para las PYMES según corresponda, norma que teóricamente vino a desplazar al antiguo método tradicional en la contabilización del impuesto a las ganancias por ser inapropiado, y como se demostró con un caso didáctico en esta investigación, porque distorsiona la tasa efectiva de impuesto a las ganancias y resulta ser de poca utilidad para efectos de planificación o proyección de resultados. Pese a esas falencias y a que la aplicación de las NIIF en el país no es tema nuevo, las empresas de nuestro país, especialmente las PYMES siguen aplicando el obsoleto método tradicional, pero ¿qué pasa en una empresa que tiene la ventaja de pertenecer a un grupo corporativo mundial?

A través de nuestra investigación exploramos este tema y comprobamos que en la Compañía objeto de nuestro análisis se contabilizan impuestos diferidos, pero según manifiesta la NIC 12 el método que debe ser empleado para la determinación de las diferencias temporarias que originan los impuestos diferidos, es el método denominado del pasivo basado en el balance, el cual se basa en la comparación de los saldos contables de activos y pasivos con sus bases fiscales, y nos encontramos con que el método que actualmente emplea esta Compañía es el método basado en resultados, los análisis y los sustentos de los que disponen demuestran que el análisis gira en torno a la conciliación tributaria. Si bien, en el caso particular de esta empresa que no tiene partidas complejas como base para el cálculo de impuestos diferidos, el uso de uno u otro método cuantitativamente no genera diferencias, sin embargo el aporte de esta investigación en este punto fue diseñar y aplicar formatos que responden al procedimiento y a la metodología requerida por la NIC 12, recalando y demostrando que el nuevo método basado en el balance, resulta ser más práctico y más preciso para la identificación de diferencias temporarias.

Reconocimiento - diferencias temporarias

En lo que tienen que ver con la identificación de las diferencias temporarias, analizamos los diferentes conceptos que generan impuestos diferidos en esta Compañía y concluimos que las mismos tienen su origen en provisiones, que no están adecuadamente segregadas en todos los casos, lo que a más de distorsionar las cifras para efectos de reportes corporativos, puede traer también dificultad para sustentar las mismas frente a la autoridad tributaria, toda vez que tampoco en el Formulario 101 se hace una clara identificación de las provisiones, es así que en el año 2016 dentro de los casilleros relacionados a los pasivos por provisiones no se declaró ningún valor, en tanto que en el año 2017 se incluyó un monto de \$664.521, el cual contiene solo parcialmente los rubros considerados como provisiones y en su lugar incluye otras partidas que son pasivos acumulados.

A más de ello, en esta Compañía se consideraron como provisiones partidas que según la legislación ecuatoriana (LRTI: art.10, num.14) podían haber sido considerados como pasivos acumulados sin que fuera necesario declararlos como gastos no deducibles y generar impuestos diferidos sobre los mismos, entre las principales provisiones que estarían en esta situación está la provisión para el pago de la contribución determinada por la Ley General de los Servicios Postales del año 2016 por \$ 135.357 y la provisión para el plan de incentivo gerencial por un valor de US\$ 238.340 en el año 2016 y US\$ 354.207 en el año 2017. A más del efecto en la liquidez de la Compañía por el mayor pago de impuestos generados en el año que se declararon esos conceptos como gastos no deducibles, esta situación podría generar una contingencia de carácter tributario en el año en que la Compañía reversa su diferencia temporaria, esto en el evento que la administración tributaria cuestione la aplicación de la *NIC 37 provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* al determinar si existe o no incertidumbre acerca de la cuantía o vencimiento de esas obligaciones, se requiere por tanto revisar y confirmar la adecuada aplicación de las normas contables y tributarias.

Medición - Tasa efectiva de impuesto a las ganancias

En el tema del cálculo de la *tasa efectiva* de impuesto a las ganancias, la cual fue resaltada a través de este texto como aquella que representa la mejor medida de la incidencia de ese impuesto en los resultados de un ejercicio, nos encontramos con que la Compañía no realiza el cálculo y comprobación de esta tasa efectiva, por lo cual no la usa como una herramienta para detectar posibles errores, así por ejemplo, al calcular los

impuestos diferidos del año 2017 la Compañía no consideró el cambio de la tasa impositiva vigente a la que estarían expuestas sus diferencias temporarias en el año 2018, cuando las mismas sean reversadas y calculó sus impuestos diferidos usando la tasa del año 2017 (22%), para diferencias temporarias cuya reversión se espera en el año 2018 cuando la tasa impositiva aplicable es del 25%. Esta situación afectó el monto de impuestos diferidos en \$19.547 con el consecuente efecto en la tasa efectiva del año 2017 y del año 2018. Este error podría haberse detectado y corregido de haberse calculado y comprobado la tasa efectiva, por ello como parte de los aportes de esta investigación se realizó todo el proceso de cálculo, comprobación y conciliación de la tasa efectiva para que la Compañía cuente con modelos y una guía para el cálculo correspondiente a futuro.

Otra de las ventajas del cálculo de la tasa efectiva es que como se demostró en este trabajo investigativo permite a la Compañía apreciar la gran diferencia existente entre la tasa efectiva y la tasa nominal del impuesto a la renta. La tasa efectiva en esta Compañía alcanzó los niveles del 56,7% en el año 2016 y 48,2% en el año 2017, una tasa elevada si la comparamos con la tasa nominal del 22% que estuvo vigente en esos años; el análisis de la diferencia del 34,7% y 26,2% respectivamente, permite entender que la misma proviene principalmente de los gastos no deducibles que representan el 35,1% y el 28,9% respectivamente, los cuales son levemente disminuidos por los ingresos exentos. El cálculo de la tasa efectiva se convierte por tanto en una herramienta de análisis de las causas por las que la Compañía paga esa tasa y adoptar decisiones estratégicas para disminuir la tasa efectiva de impuesto a las ganancias y realizar proyecciones más acertadas considerando las condiciones esperadas que modificarán su tasa efectiva

Si profundizamos un poco más el análisis de las causas que motivan una elevada tasa de impuesto a las ganancias en esta Compañía, observamos que entre las principales diferencias permanentes en los años 2016 y 2017 constan los gastos no deducibles relacionados al exceso en el deterioro de cartera por \$116.131 y \$189.566 respectivamente, y el gasto de jubilación patronal de los empleados con una antigüedad menor a 10 años por \$32.538 y \$90.317 respectivamente, conceptos que como analizamos anteriormente no eran admitidos para el reconocimiento de impuestos diferidos en esos años, cabe recordar también con las reformas tributarias de agosto de 2018, esta situación cambió para el caso de los gastos de jubilación que pasaron a ser no deducibles en su totalidad al momento de provisionarlos pero ya se admite la generación de impuestos diferidos (a partir del año 2018) que se reversarán cuando la Compañía pague

efectivamente ese beneficio, esta reforma permitirá que la tasa efectiva de las compañías disminuya.

Presentación

En lo referente a la presentación de las partidas de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, mediante nuestro análisis de las cuentas contables de la Compañía, detectamos inconsistencias relativas a los saldos de las cuentas contables y los montos declarados en el Formulario 101, así por ejemplo el crédito tributario de impuesto a la renta al cierre del año 2017 asciende a \$247.559, el mismo fue correctamente declarado, sin embargo, el saldo contable total registrado en esa cuenta es de \$392.065, la diferencia de \$144.506 corresponde a Impuesto al Valor Agregado y para efectos de declaración y presentación en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría se reclasificaron extracontablemente para presentar esa cuenta con el saldo correcto. Adicionalmente observamos que el total de los activos por impuestos corrientes \$301.862¹³⁴ declarados en el Formulario 101 presenta una diferencia de \$43.700 al compararlo con el saldo incluido en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría de \$345.561. Esta serie de inconsistencias afectan la presentación corporativa de saldos y eventualmente podrían también dificultar la comprobación de saldos en caso de una fiscalización por parte de la autoridad tributaria, se requiere por tanto segregarse, compensar y reclasificar los saldos contables previo al cierre del ejercicio para armonizar los saldos contables con los incluidos en el Formulario 101 y con los presentados en los estados financieros adjuntos al informe de auditoría.

Revelación

En cuanto tiene que ver con las revelaciones exigidas por la NIC 12, notamos omisiones en las notas a los estados financieros y al igual que lo hicimos a través de todo el proceso de aplicación práctica del método basado en el balance, mediante esta investigación aportamos con los modelos de revelaciones propuestas que pueden ser empleadas a futuro por la Compañía para complementar sus notas que omiten información tal como los componentes del gasto por impuesto a la renta y la conciliación de la tasa efectiva. Además, observamos que los saldos y el movimiento de impuestos diferidos han sido presentados de una forma muy genérica y empleando términos

¹³⁴ Saldo que incluye un crédito tributario de impuesto a la renta por \$247.559

equivocados para describirlas, así por ejemplo en el año 2017 se incluye una base fiscal y tributaria por concepto de provisiones Ley postal por \$297.368, cuando en realidad ese concepto ya no existía para ese año y la principal provisión (\$250.000) se relacionaba a una demanda judicial.

Presión tributaria

Ahora abordando el otro eje de la presente investigación, el del cálculo de la presión tributaria, un indicador económico que pese a ser muy utilizado en la actualidad para medir porcentualmente el monto que el Estado, en ejercicio de su facultad recaudatoria, extrae de la capacidad contributiva de los contribuyentes, en nuestro país existen datos limitados respecto a los elementos específicamente incluidos en su fórmula de cálculo, y es el SRI a través del CEF quien presenta a través de su página web los índices comparativos,¹³⁵ esta información es empleada a nivel macroeconómico como un elemento que permite la evaluación comparativa interna de un período a otro y también con otros países..

Respecto a los componentes de la presión fiscal ecuatoriana, observamos que el mayor peso recae sobre los gobiernos centrales, así tenemos que, si desagregamos el índice del 21,9% proporcionado por el SRI para el año 2015, 15,9% corresponden a las recaudaciones del gobierno central, 1,0% al gobierno subnacional y 5,1% le corresponde a la seguridad social.

La limitación de la información disponible a nivel local respecto a la forma de cálculo y los componentes de la presión tributaria ecuatoriana nos direccionó a fuentes internacionales tales como el CIAT, el BID, la OECD para encontrar más información acerca del cálculo de la presión tributaria en Ecuador, la idea era obtener un modelo macroeconómico (a nivel país) del cálculo de este índice con miras a su uso en el cálculo de la presión tributaria individual de la Compañía objeto de nuestro análisis.

Analizando información de la base de datos del BID-CIAT, pudimos apreciar que las principales recaudaciones a nivel de país están en los impuestos generales sobre el consumo que representan el 28,8% de la recaudación total, seguida por las contribuciones a la seguridad social con el 23% y el impuesto a la renta con el 21,5%. Con esta información se corroboró la importancia que tiene el dato del impuesto a la renta por ser

¹³⁵ Hasta la fecha de presentación de este trabajo investigativo existen datos de la presión tributaria ecuatoriana hasta el año 2015.

uno de los principales componentes de la carga fiscal usada para el cálculo de la presión tributaria.

Para nuestro objetivo seleccionamos el modelo de cálculo de la OECD, por existir información más actualizada (publicada en el año 2018), donde se incluye estadísticas de Ecuador hasta el año 2016. Una vez que el modelo citado fue aplicado a nivel de empresa, observamos que la tributación total de la Compañía que considera lo pagado al gobierno central, gobiernos autónomos descentralizados y las contribuciones a la seguridad social en el año 2017 asciende a US\$ 1.393.476. Los principales cargos corresponden al impuesto a la renta, el aporte patronal, y el ISD, los cuales representan el 25%, 34% y 27% respectivamente de la carga tributaria total.

Ese dato de la carga tributaria, usada como numerador de la fórmula de cálculo de la presión tributaria incluye un impuesto a las ganancias de US\$348.184, calculado por el método del balance requerido por las NIIF y arrojó como resultado una presión tributaria del 79% para la empresa motivo de nuestro estudio, ese índice expresa la relación existente entre el gravamen soportado por la empresa y la renta de que dispone la misma. La primera conclusión a la que llegamos en este punto es que este índice está lejano al observado a nivel país (20,5% para el año 2016) que considera la tributación de personas naturales y jurídicas.

Incidencia de los impuestos diferidos en la presión fiscal

Para apreciar de mejor manera la incidencia de la aplicación de los impuestos diferidos en la tasa efectiva del impuesto a las ganancias, la que a su vez incide en la presión tributaria de la empresa se realizó un análisis comparativo de las tasas calculadas con y sin la aplicación de NIIF, adicionalmente, considerando que la aplicación de la NIC 12 en nuestro país encuentra todavía ciertas limitaciones en la normativa tributaria actual, le añadimos un nuevo escenario hipotético, en el que solo para efectos didácticos eliminamos tales restricciones para realizar un comparativo más amplio que nos permita concluir acerca de la incidencia que tiene la aplicación de la NIC 12 sobre la presión tributaria de la Compañía durante el año 2017.

Como resultado de ese ejercicio pudimos observar que la presión tributaria basada en un impuesto a las ganancias calculado sin la aplicación de NIIF (88%) para el período 2017 es superior al 79% calculada con la aplicación de NIIF en el contexto de la normativa tributaria actual. La diferencia del 9% crece al 14% si la comparamos con el escenario hipotético más optimista en que la administración tributaria permitiera el reconocimiento

de todas las diferencias temporarias generadas en una aplicación integral de la NIC 12, esas diferencias nos permiten concluir preliminarmente que no aplicar la NIC 12 eleva considerablemente la tasa efectiva del impuesto a las ganancias de la Compañía y por ende la tasa de presión tributaria.

Sin embargo, pese a que la tendencia observada en los índices calculados pareciera demostrar que la tasa calculada sin la aplicación de NIIF es mucho más alta que cuando se llega a una aplicación integral de la NIC 12, esa afirmación solo es cierta en la medida que no se registren impuestos diferidos en el período que corresponde convirtiendo a las diferencias temporarias en diferencias permanentes, pero en lo que tiene que ver con las diferencias temporarias registradas para efectos contables e impositivos en períodos diferentes, la aparente alza de tasa se revierte en otro u otros períodos, con lo cual nominalmente el impuesto a las ganancias que finalmente pagan los contribuyentes es el mismo, ahora si somos más prolijos en analizar este último tema podría afirmarse que aunque el pago nominal en el tiempo es el mismo, si existe un efecto adicional, el del costo del dinero en el tiempo porque no da igual pagar hoy que hacerlo en otro u otros períodos futuros.

Conclusiones y recomendaciones generales

Si bien la obligatoriedad de adopción de NIIF permitió al país entrar a la corriente mundial más actualizada en esa materia, también puso frente a un nuevo reto a las sociedades, a los profesionales y a los entes de control, que requieren una mayor preparación y actualización en el campo de la normativa contable y de la tributaria para conseguir una plena aplicación de impuestos diferidos. Por su parte los organismos de control deben apoyar la mayor difusión, entendimiento y aplicación de la NIC 12 a través de programas de capacitación para que esta norma deje de ser poco conocida y aplicada en las empresas. En lo que concierne a las empresas, se requiere analizar, definir y sustentar apropiadamente todos los conceptos que de acuerdo a la norma contable internacional y a la legislación tributaria ecuatoriana generan diferencias temporarias como base para el cálculo de impuestos diferidos.

Los organismos control y la normativa tributaria de un país juegan un papel fundamental, por ser los encargados de la definición y aplicación de las normas contables y tributarias; y pese a que desde la adopción de NIIF en Ecuador, la operatividad de la NIC 12 ha atravesado un largo trayecto. avanzando hacia una plena aplicación de los impuestos diferidos, aún sigue siendo una norma restringida en nuestro medio, eso debido

a que la normativa tributaria ecuatoriana limita el reconocimiento de impuestos diferidos a los casos indicados por el RLORTI, esta situación obliga a los contribuyentes a convertir en diferencias permanentes conceptos que normalmente en otros países tienen el carácter de temporario con la consecuente desventaja competitiva para las empresas ecuatorianas.

Las recientes reformas de agosto de 2018 en materia de impuestos diferidos incluidas en *el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión*, alivianaron la carga fiscal al dar cabida a que se incorpore un nuevo caso en que la autoridad tributaria acepta el reconocimiento de impuestos diferidos, sin embargo la presión del sector privado continuará porque en la operación normal de las empresas existen más casos en que se requiere generar impuestos diferidos, y entre los más importantes están los relacionados al exceso temporal en la provisión del deterioro de cartera y los posibles impactos por la reciente aplicación de la NIIF 15 y con la próxima aplicación de la NIIF16 en el año 2019, razón por la cual urge que los organismos de control conformen equipos que trabajen coordinadamente con los representantes de los gremios profesionales en el análisis de los nuevos casos de impuestos diferidos que deben ser incorporados a la legislación tributaria; es importante también clarificar los casos de impuestos diferidos que indirectamente son aceptados por la autoridad tributaria, tales como los que constan en una resolución y en la guía del contribuyente sin constar específicamente en el RLRTI, eso garantizará que se cuente con reglas claras y que sean concordantes con normas internacionales.

Para terminar, podemos decir que la falta de aplicación de la NIC 12 o su aplicación restrictiva, como sucede en el caso ecuatoriano, incide en el incremento de la presión tributaria ejercida sobre los contribuyentes. Una aplicación integral de esa norma permitiría reflejar contablemente el verdadero impacto del impuesto a las ganancias en la renta de los contribuyentes, cumpliendo así el objetivo de transparencia, objetividad e integridad de la información perseguido por las NIIF, sin que ello signifique menoscabo de los principios del régimen tributario ecuatoriano, pues el contribuyente no debería pagar ni más ni menos que lo dispuesto por la legislación tributaria, se trata más bien de que la carga fiscal sea justa en función de la renta del contribuyente y que las disposiciones tributarias no signifiquen elevar injustificadamente la presión tributaria ejercida sobre los contribuyentes.

Bibliografía

- Álvarez, Fernando, Juan Francisco Corona, y Amelia Díaz. *Economía pública: una introducción*. Barcelona: Grupo Planeta (GBS), 2011.
- Atchabahian, Adolfo. «Concepto y determinabilidad de la presión tributaria». Editado por Marcelo Lascano. *FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía*, Doctrinas fundamentales 1942-2002, n.º 60 aniversario (2002): 143-56.
- Barreix, Alberto Daniel, Luis Fernando Corrales, Santiago Díaz, y Carlos Garcimartín. «Actualización de la presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe». Discussion Papers & Presentations. Inter-American Development Bank, 30 de octubre de 2017. doi:10.18235/0000879.
- BID-CIAT. «Latin America and the Caribbean Fiscal Burden Database», 1 de noviembre de 2017. <http://publications.iadb.org/handle/11319/8382>.
- Bulnes, Paula. *Impuesto diferido: regulación contable*. 1º edición. Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A., 2008.
- Centro de Estudios Fiscales - SRI. «La presión fiscal en América Latina: una descripción de sus componentes y factores». *Notas de reflexión política fiscal y tributaria*, n.º 45 (julio de 2017): 15. doi:https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/32891/mod_page/content/88/NR_1745.pdf.
- . «V-CEF-G1-EI-DICIEMBRE 2016: Presión Fiscal», 4 de abril de 2018. <https://cef.sri.gob.ec/mod/page/view.php?id=11066>.
- CIAT-BID-GIZ. *Modelo de Código Tributario del CIAT, un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. Panamá: CIAT, 2015.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. *Régimen tributario ecuatoriano*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Ecuador. Codificación de la Ley de Compañías, Cod. s/n, Registro Oficial 312, 5 de noviembre de 1999 § (1999).
- . Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Cod. 2004-026, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004 § (2004).
- . Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, RO 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010 § (2010).
- . Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial-S 303, 19 de octubre de 2010 § (2010).
- . Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008 § (2008).
- . Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, RO, Suplemento, 29 de diciembre de 2014 § (2014).
- . Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, RO 309, Suplemento, 21 de agosto de 2018 § (2018).
- . Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, RO 249, Suplemento, 20 de mayo de 2014 § (2014).
- . Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, RO 150, Segundo suplemento, 29 de diciembre de 2017 § (2017).

- Ecuador, DE. Reformas al reglamento para la aplicación de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal, DE 580, RO No 448, 28 de febrero de 2015 § (2015).
- . Reformas al reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, DE 844, RO No 647, Suplemento, 11 de diciembre de 2015 § (2015).
- . Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, DE 539, RO No 407, tercer suplemento: 31-dic-2014 § (2014).
- . Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, DE 374, RO-S 209: 8-jun-2010 § (2010).
- . Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, DE 476, RO 312-S 24 de agosto de 2018 § (2018).
- Ecuador SC. Resolución No. 06.Q.ICI.004, RO 348, 04 de septiembre de 2006 § (2006).
- . Resolución No. 08.G.DSC.010, RO 498, 31 de diciembre de 2008 § (2008).
- . Resolución No. ADM. 08199, RO 378, Suplemento, 10 de julio de 2008 § (2008).
- . Resolución No. SCVS-INC-DNICAI-16-006, SRO835, 07 de septiembre de 2016 § (2016).
- Ecuador SRI. «Anexos del Informe de Cumplimiento Tributario - Servicio de Rentas Internas del Ecuador», 2018. Anexos_ICT_2017.xls. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/ict>.
- . Circular No. NAC-DGECCGC12-00009, RO 718, 6 de junio de 2012 § (2012).
- . Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012, RO No 653, Suplemento, 21 de diciembre de 2015 § (2015).
- . «Guía para contribuyentes- Formulario 101: Declaración del Impuesto a la renta y presentación de información financiera», 2018. Guía del contribuyente formulario 101_v2018.pdf. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/formularios-e-instructivos>.
- . Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138, RO No 726, tercer suplemento, 5 de abril de 2016 § (2016).
- . Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000157, RO 213, 3 de abril de 2018 § (2018).
- . Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, RO 258, 8 de junio de 2018 § (2018).
- Gil, Jorge José. *Impuesto diferido: nuevo método basado en el balance*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, 2009.
- Griziotti, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Traducido por Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1959.
- IFRS Foundation. «BB 2017 Content and Copyright Part A_186». En *IFRS® Standards Required for Annual Reporting Periods Beginning on 1 January 2017*, 6. IFRS Foundation Publ. Department, 2017. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?categoryId=587&sidebarCategoryId=3>.
- . *Constitución: Revisada y aprobada por los Fideicomisarios enero 2013*. Londres: IFRS Foundation Publ. Department, 2013. http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/410/ES_Constitution_2013_149_124.pdf.
- . «Fundación IFRS: material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 29: Impuesto a las Ganancias». IFRS Foundation Publ. Department, 9 de julio de 2009. 29_Impuesto_a_las_Ganancias.pdf.
- . *Guía Ilustrativa NIIF para las PYMES: Una Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES (2009)*. Londres: IFRS Foundation Publ. Department, 2013.

- . «IFRS - Who Uses IFRS Standards?: Analysing the Use of IFRS Standards». *The Use of IFRS® Standards around the World*, 25 de abril de 2018. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>.
- . *Las Normas NIIF® Ilustradas Parte A: Normas requeridas para los periodos contables que comiencen el 1 de enero de 2018, excluyendo cambios no requeridos todavía*. Vol. Parte A. Londres: IFRS Foundation Publ. Department, 2018.
- . *Normas NIIF® emitidas a 13 de enero de 2016*. Vol. Parte A. Londres: IFRS Foundation Publ. Department, 2016.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas: esbozo de una teoría general*. Capital Federal: Cangallo, 1978.
- Mantovan, Flavio A. *Impuesto diferido: contabilización del impuesto a las ganancias*. 2da. edición. Buenos Aires: Errepar, 2003.
- Matus Benavente, Manuel. «Finanzas Públicas la teoría». *Colección de estudios jurídicos y sociales de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1964.
- Mejía Salazar, Álvaro R. *Diccionario de derecho tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- NU. CEPAL. «Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2017: la movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible», 2017.
- OECD. «Revenue Statistics - Latin American Countries : Comparative tables», 15 de agosto de 2018. <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=RSLACT>.
- Salvestrini, Orlando, y Mario Hugo Mera. *Impuestos diferidos: tratamiento teórico - práctico*. Buenos Aires: El Coloquio, 1977.
- Villegas, Héctor B. *Manual de finanzas públicas: la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- Zgaib, Alfredo O. *Impuesto diferido: conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos*. Buenos Aires: La Ley, 2012.

Anexo 1

Definiciones de la NIC 12

Definiciones

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

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

Ganancia fiscal (pérdida fiscal) es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias. [Referencia: párrafo 2]

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

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias [Referencia: párrafo 2] relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias [Referencia: párrafo 2] a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias [Referencia: párrafo 2] a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

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

Las **diferencias temporarias** son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

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

[Referencia:

párrafos 15 a 23

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 1 a 18]

Anexo 1

Definiciones de la NIC 12

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

[Referencia:

párrafos 24 a 33

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafos 1 a 13]

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

[Referencia: párrafos 7 a 11]

Anexo 2

Ejemplos prácticos del método tradicional

Caso A:

Conciliación tributaria		
Resultado contable antes de impuesto		10.000
(+) Gastos no deducibles:		3.280
Gastos de gestión que exceden el porcentaje máximo	100	
Gastos sustentados en comprobantes de venta no válidos	200	
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	2.500	
Bonos de cumplimiento	480	
(-) Ingreso exento:		-320
Por enajenación ocasional de inmuebles	-20	
Ganancia por valoración de activos biológicos	-300	
Utilidad gravable		12.960
Impuesto a las ganancias (tasa nominal)	25,0%	3.240

Registro contable		
Impuesto a las ganancias	3.240	
Impuesto a las ganancias por pagar		3.240

Estado de resultados		
Resultado contable antes de impuesto		10.000
(-) Impuesto a las ganancias	32,4%	-3.240
Resultado neto del ejercicio		6.760

Caso B:

Descripción	Años		
	2017	2018	2019
Conciliación tributaria			
Resultado contable y fiscal ¹³⁶	-5.000	12.480	10.000
Amortización de la pérdida fiscal anterior ¹³⁷	-	-3.120	-1.880
Resultado imponible	-5.000	9.360	8.120
Impuesto a la renta causado (tasa del 25%)	-	2.340	2.030
Estado de resultados			
Resultado contable antes de impuesto	-5.000	12.480	10.000
(-) Impuesto a las ganancias	-	-2.340	-2.030
Resultado neto del ejercicio	-5.000	10.140	7.970
% de impuesto a las ganancias	0,00%	-18,75%	-20,30%

¹³⁶ Para facilitar el análisis se considera que no existen diferencias o partidas conciliatorias entre el resultado contable y el resultado fiscal.

¹³⁷ La amortización de pérdidas de años anteriores se calcula de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el literal c) del numeral 8 del artículo 28 de su Reglamento.

Anexo 3

Ejemplo práctico del método del pasivo basado en resultados

Primer año

- Información preliminar:

Conciliación tributaria		
Resultado contable antes de impuesto		10.000
(+) Ajustes que incrementan el resultado impositivo:		3.280
Gastos de gestión que exceden el porcentaje máximo	100	
Gastos sustentados en comprobantes de venta no válidos	200	
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	2.500	
Provisión bonos de cumplimiento	480	
(-) Ajustes que disminuyen el resultado impositivo:		-320
Por enajenación ocasional de inmuebles	-20	
Ganancia por valoración de activos biológicos	-300	
Utilidad gravable		12.960
Impuesto causado	25%	3.240

Registro contable		
Impuesto a las ganancias	3.240	
Impuesto a las ganancias por pagar		-3.240
Por impuesto a la renta causado del período (F101).		

- Clasificación de diferencias e identificación del período al que pertenecen:

Concepto	Monto	Período	Impuesto diferido
Diferencias permanentes:			
Gastos de gestión que exceden el porcentaje máximo	100		
Gastos sustentados en comprobantes de venta no válidos	200		
Por enajenación ocasional de inmuebles	-20		
Diferencias temporales:			
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	2.500	actual	625
Ganancia por valoración de activos biológicos	-300	actual	-75
Ajuste por provisión de bonos de cumplimiento	480	actual	120

- Cálculo y registro contable del impuesto diferido:

Registro contable		
Activo por impuesto diferido	745	
Pasivo por impuesto diferido		-75
Impuesto a las ganancias		-670
Por generación de diferencias temporales del período.		

Anexo 3
Ejemplo práctico del método del pasivo basado en resultados
(continuación)

Activo por impuesto diferido		Pasivo por impuesto diferido		Impuesto a las ganancias por pagar		Impuesto a las ganancias	
745	-	-	-75	-	-3.240	3.240	-670
745	-	-	-75	-	-3.240	2.570	-

- Obtención de saldos y comprobación de la tasa efectiva:

Estado de Situación Financiera	
Activo por impuesto diferido	745
Pasivo por impuesto diferido	-75
Impuesto a las ganancias por pagar	-3.240

Estado de resultados		
Resultado contable antes de impuesto		10.000
(-) Impuesto a las ganancias		-2.570
Resultado neto del ejercicio	-25,7%	7.430

Cálculo global del Impuesto a las Ganancias	
Resultado contable antes de Impuesto a las Ganancias	10.000
(+/-) Diferencias permanentes	280
Resultado imponible	10.280
(*) Tasa nominal de Impuesto a las Ganancias	25%
Impuesto a las Ganancias del período	2.570
Tasa efectiva de Impuesto a las Ganancias	25,7%

Segundo año

- Información preliminar:

Conciliación tributaria		
Resultado contable antes de impuesto		4.200
(+) Ajustes que incrementan el resultado impositivo:		775
Multas e intereses	20	
Gastos de viaje que exceden el porcentaje máximo	95	
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	420	
Reversión del costo de activos biológicos (ganancia exenta el año anterior)	240	
(-) Ajustes que disminuyen el resultado impositivo:		-3.660
Dividendos	-80	
Ganancia por valoración de activos biológicos	-600	
Reversión de bonos provisionados el año anterior	-480	

Anexo 3
Ejemplo práctico del método del pasivo basado en resultados
(continuación)

Reversión del costo de ventas por valor neto realizable (correspondiente al año anterior)	-2.500	
Utilidad gravable		1.315
Impuesto causado	25%	329

Registro contable		
Impuesto a las ganancias	329	
Impuesto a las ganancias por pagar		-329
Por impuesto a la renta causado del período (F101).		

- Clasificación de diferencias e identificación del período al que pertenecen:

Concepto	Monto	Período	Impuesto diferido
Diferencias permanentes:			
Multas e intereses	20		
Gastos de viaje que exceden el porcentaje máximo	95		
Dividendos	-80		
Diferencias temporales:			
Reversión del costo de ventas por valor neto realizable (correspondiente al año anterior)	-2.500	anterior	-625
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	420	actual	105
Reversión del costo de activos biológicos (ganancia exenta el año anterior)	240	anterior	60
Ganancia por valoración de activos biológicos	-600	actual	-150
Reversión de la provisión de bonos del año anterior	-480	anterior	-120

- Cálculo y registro contable del impuesto diferido:

Registro contable		
Impuesto a las ganancias	685	
Pasivo por impuesto diferido	60	
Activo por impuesto diferido		-745
Por reversión de diferencias temporales al inicio de año		
Impuesto a las ganancias	45	
Activo por impuesto diferido	105	
Pasivo por impuesto diferido		-150
Por generación de diferencias temporales del período.		

Anexo 3
Ejemplo práctico del método del pasivo basado en resultados
(continuación)

Activo por impuesto diferido		Pasivo por impuesto diferido		Impuesto a las ganancias por pagar		Impuesto a las ganancias	
745	-745	60	-75	3.240	-3.240	329	
105			-150		-329	685	
						45	
850	-745	60	-225	3.240	-3569	1.059	-
105	-	-	-165	-	-329	1.059	-

- Obtención de saldos y comprobación de la tasa efectiva:

Estado de Situación Financiera	
Activo por impuesto diferido	105
Pasivo por impuesto diferido	-165
Impuesto a las ganancias por pagar	-329

Estado de resultados		
Resultado contable antes de impuesto		4.200
(-) Impuesto a las ganancias	-25,2%	-1.059
Resultado neto del ejercicio		3.141

Cálculo global del Impuesto a las Ganancias	
Resultado contable antes de Impuesto a las Ganancias	4.200
(+/-) Diferencias permanentes	35
Resultado imponible	4.235
(*) Tasa nominal de Impuesto a las Ganancias	25%
Impuesto a las Ganancias del período	1.059
Tasa efectiva de Impuesto a las Ganancias	25,2%

Anexo 4

Ejemplo práctico del método del pasivo basado en el balance

Primer Año

- Información preliminar:

Cuentas	Saldos contables	
	Año 1	Año 2
Efectivo y equivalentes	2.000	500
Clientes	8.000	10.440
Dividendos por cobrar	-	80
Inventarios	3.000	4.250
Activos biológicos	2.000	3.200
Proveedores	-270	-2.800
Bonos por pagar	-480	-
Otras cuentas por pagar	-250	-40
Capital	-4.000	-4.000
Resultados de años anteriores	-	-7.430
Ventas	-18.480	-17.620
Dividendos ganados	-	-80
Ganancia por valoración de activos biológicos	-300	-600
Costo de ventas	5.300	10.120
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	2.500	420
Utilidad en venta de inmuebles	-20	-
Otros gastos de administración y ventas	1.000	3.560

-

-

Conciliación tributaria

Resultado contable antes de impuesto		10.000
(+) Ajustes que incrementan el resultado impositivo:		3.280
Gastos de gestión que exceden el porcentaje máximo	100	
Gastos sustentados en comprobantes de venta no válidos	200	
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	2.500	
Provisión bonos de cumplimiento	480	
(-) Ajustes que disminuyen el resultado impositivo:		-320
Por enajenación ocasional de inmuebles	-20	
Ganancia por valoración de activos biológicos	-300	
Utilidad gravable		12.960
Impuesto causado	25%	3.240

Registro contable

Impuesto a las ganancias	3.240	
Impuesto a las ganancias por pagar		-3.240
Por impuesto a la renta causado del período (F101).		

Anexo 4
Ejemplo práctico del método del pasivo basado en el balance
(continuación)

- Determinación de los valores fiscales de activos y pasivos

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia	Impuesto diferido	AID (PID)
Efectivo y equivalentes	2.000	2.000	-	-	
Clientes	8.000	8.000	-	-	
Dividendos por cobrar	-	-	-	-	
Inventarios	3.000	5.500	2.500	625	AID
Activos biológicos	2.000	1.700	-300	-75	PID
Proveedores	-270	-270	-	-	
Bonos por pagar	-480	-	480	120	AID
Otras cuentas por pagar	-250	-250	-	-	

Registro contable	
Activo por impuesto diferido	745
Pasivo por impuesto diferido	-75
Impuesto a las ganancias	-670
Por generación de diferencias temporarias del período.	

Activo por impuesto diferido	Pasivo por impuesto diferido	Impuesto a las ganancias por pagar	Impuesto a las ganancias
745	-75	-3.240	3.240
745	-75	-3.240	3.240
745	-75	-3.240	2.570

Estado de Situación Financiera	
Activo por impuesto diferido	745
Pasivo por impuesto diferido	-75
Impuesto a las ganancias por pagar	-3.240

Estado de resultados		
Resultado contable antes de impuesto		10.000
(-) Impuesto a las ganancias	25,7%	-2.570
Resultado neto del ejercicio		7.430

Cálculo global del Impuesto a las Ganancias	
Resultado contable antes de Impuesto a las Ganancias	10.000
(+/-) Diferencias permanentes	280
Resultado imponible	10.280
(*) Tasa nominal de Impuesto a las Ganancias	25%
Impuesto a las Ganancias del período	2.570
Tasa efectiva de Impuesto a las Ganancias	25,7%

Anexo 4
Ejemplo práctico del método del pasivo basado en el balance
(continuación)

Cálculo de la tasa efectiva		
Concepto	Monto	Efecto fiscal
Ganancia contable	10.000	
Tributa tasa 0% (ingresos exentos)	20	-
Tributa tasa normal del 25%	9.980	2.495
Sobretasa del 25% (gastos no deducibles)	300	75
Total		2.570
Tasa efectiva (IG / RAI)		25,7%

Segundo Año

Conciliación tributaria		
Resultado contable antes de impuesto		4.200
(+) Ajustes que incrementan el resultado impositivo:		775
Multas e intereses	20	
Gastos de viaje que exceden el porcentaje máximo	95	
Ajuste por cálculo del valor neto realizable	420	
Reversión del costo de activos biológicos (ganancia exenta el año anterior)	240	
(-) Ajustes que disminuyen el resultado impositivo:		-3.660
Dividendos	-80	
Ganancia por valoración de activos biológicos	-600	
Reversión de bonos provisionados el año anterior	-480	
Reversión del costo de ventas por valor neto realizable (correspondiente al año anterior)	-2.500	
Utilidad gravable		1.315
Impuesto causado	25%	329

Registro contable

Impuesto a las ganancias	329	
Impuesto a las ganancias por pagar		-329
Por impuesto a la renta causado del período (F101).		

Concepto	Valor contable	valor fiscal	Diferencia	Impuesto diferido	AID (PID)
Efectivo y equivalentes	500	500	-	-	
Clientes	10.440	10.440	-	-	
Dividendos por cobrar	80	80	-	-	
Inventarios	4.250	4.670	420	105	AID
Activos biológicos	3.200	2.540	-660	-165	PID
Proveedores	-2.800	-2.800	-	-	
Bonos por pagar	-	-	-	-	
Otras cuentas por pagar	-40	-40	-	-	

Anexo 4
Ejemplo práctico del método del pasivo basado en el balance
(continuación)

Registro contable		
Impuesto a las ganancias	730	
Pasivo por impuesto diferido		-90
Activo por impuesto diferido		-640
Regulación de saldos acumulados de activos y pasivos por impuestos diferidos		

Activo por impuesto diferido		Pasivo por impuesto diferido		Impuesto a las ganancias por pagar		Impuesto a las ganancias	
745	-640		-75	3.240	-3.240	329	
			-90		-329	730	
745	-640	-	-165	3.240	-3.569	1.059	-
105	-	-	-165	-	-329	1.059	-

Estado de Situación Financiera	
Activo por impuesto diferido	105
Pasivo por impuesto diferido	-165
Impuesto a las ganancias por pagar	-329

Estado de resultados		
Resultado contable antes de impuesto		4.200
(-) Impuesto a las ganancias	-25,2%	-1.059
Resultado neto del ejercicio		3.141

Cálculo global del Impuesto a las Ganancias	
Resultado contable antes de Impuesto a las Ganancias	4.200
(+/-) Diferencias permanentes	35
Resultado imponible	4.235
(*) Tasa nominal de Impuesto a las Ganancias	25%
Impuesto a las Ganancias del período	1.059
Tasa efectiva de Impuesto a las Ganancias	25,2%

Cálculo de la tasa efectiva		
Concepto	Monto	Efecto fiscal
Ganancia contable	4.200	
Tributa tasa 0% (ingresos exentos)	80	-
Tributa tasa normal del 25%	4.120	1.030
Sobretasa del 25% (gastos no deducibles)	115	29
Total		1.059
Tasa efectiva (IG / RAI)		25,2%

Anexo 5

Casos de impuestos diferidos reconocidos por la normativa tributaria ecuatoriana

Art. Innumerado a continuación del Art. 28 RALRTI (Ref. 10.2)

Art. ... (28.1). - Impuestos diferidos. - Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones:

1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el período en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el período en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.

3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el período en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, los cuales podrán ser utilizados en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.

4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el período en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

5. Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento, serán consideradas como no deducibles en el período en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

6. Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, no serán sujetos de impuesto a la renta en el período en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por éstos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.

7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos. En el período fiscal en el que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del impuesto a la renta, para lo cual se deberán considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efectos de la determinación de la base imponible. En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil. Para efectos de la aplicación de lo establecido en el presente numeral, el Servicio de Rentas Internas podrá emitir la correspondiente resolución.

8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento.

9. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y este Reglamento.

10. En los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en

Anexo 5

Casos de impuestos diferidos reconocidos por la normativa tributaria ecuatoriana
(continuación)

la Ley de Hidrocarburos, siempre y cuando las fórmulas de amortización previstas para fines tributarios no sean compatibles con la técnica contable, el valor de la amortización de inversiones tangibles o intangibles registrado bajo la técnica contable que exceda al valor de la amortización tributaria de esas inversiones será considerado como no deducible en el período en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, que podrá ser utilizado, respetando las referidas fórmulas, durante los períodos en los cuales la amortización contable sea inferior a la amortización tributaria, según los términos establecidos en la Ley y en este Reglamento.

11. Las provisiones efectuadas para cubrir los pagos por desahucio y pensiones jubilares patronales que sean constituidas a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera no son deducibles; 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 y hasta por el monto efectivamente pagado, conforme lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Anexo 6

Tabla del devengamiento de costos de transacción en la emisión de deuda

Datos:	Contable	Fiscal
Préstamo	300.000	300.000
Tasa de interés simple anual	0	0
Plazo (años)	5	5
Capital más interés simple	420.000	420.000
Gastos emisión deuda	30.000	45.000
Efectivo	-270.000	-255.000
límite 5FBD	56.450	56.450
Cuota semestral	42.000	42.000
tasa semestral (TIR)	8,96%	10,28%
tasa efectiva anual	18,73%	21,62%
tasa efectiva mensual	1,44%	1,64%

N°	Fecha	Contable				Fiscal			
		Saldo	Resultado	Abonos	Costo	Saldo	Resultado	Abonos	Costo
			financiero				devengado			devengado	amortizado
-	30/6/2018	270.000				255.000			
1	31/07/2018	270.000	3.890		273.890	255.000	4.193		259.193
2	31/08/2018	273.890	3.946	-	277.836	259.193	4.262	-	263.454
3	30/09/2018	277.836	4.003	-	281.838	263.454	4.332	-	267.786
4	31/10/2018	281.838	4.060	-	285.899	267.786	4.403	-	272.189
5	30/11/2018	285.899	4.119	-	290.018	272.189	4.475	-	276.664
6	31/12/2018	290.018	4.178	42.000	252.196	276.664	4.549	42.000	239.213
7	31/01/2019	252.196	3.633	-	255.829	239.213	3.933	-	243.146
8	28/02/2019	255.829	3.686	-	259.515	243.146	3.998	-	247.144
9	31/03/2019	259.515	3.739	-	263.254	247.144	4.064	-	251.208
10	30/04/2019	263.254	3.793	-	267.046	251.208	4.130	-	255.338
11	31/05/2019	267.046	3.847	-	270.893	255.338	4.198	-	259.536
12	30/06/2019	270.893	3.903	42.000	232.796	259.536	4.267	42.000	221.804
13	31/07/2019	232.796	3.354	-	236.150	221.804	3.647	-	225.450
14	31/08/2019	236.150	3.402	-	239.552	225.450	3.707	-	229.157
15	30/09/2019	239.552	3.451	-	243.003	229.157	3.768	-	232.925
16	31/10/2019	243.003	3.501	-	246.504	232.925	3.830	-	236.755
17	30/11/2019	246.504	3.551	-	250.055	236.755	3.893	-	240.648
18	31/12/2019	250.055	3.602	42.000	211.658	240.648	3.957	42.000	202.604
19	31/01/2020	211.658	3.049	-	214.707	202.604	3.331	-	205.935
20	29/02/2020	214.707	3.093	-	217.800	205.935	3.386	-	209.321
21	31/03/2020	217.800	3.138	-	220.938	209.321	3.442	-	212.763
22	30/04/2020	220.938	3.183	-	224.121	212.763	3.498	-	216.261
23	31/05/2020	224.121	3.229	-	227.350	216.261	3.556	-	219.817
24	30/06/2020	227.350	3.275	42.000	188.626	219.817	3.614	42.000	181.431
25	31/07/2020	188.626	2.717	-	191.343	181.431	2.983	-	184.414
26	31/08/2020	191.343	2.757	-	194.100	184.414	3.032	-	187.447
27	30/09/2020	194.100	2.796	-	196.896	187.447	3.082	-	190.529
28	31/10/2020	196.896	2.837	-	199.733	190.529	3.133	-	193.661

Anexo 6
Tabla del devengamiento de costos de transacción en la emisión de deuda
(continuación)

N°	Fecha	Contable				Fiscal			
		Saldo	Resultado financiero devengado	Abonos	Costo amortizado	Saldo	Resultado financiero devengado	Abonos	Costo amortizado
29	30/11/2020	199.733	2.877	-	202.610	193.661	3.184	-	196.845
30	31/12/2020	202.610	2.919	42.000	163.529	196.845	3.237	42.000	158.082
31	31/01/2021	163.529	2.356	-	165.885	158.082	2.599	-	160.681
32	28/02/2021	165.885	2.390	-	168.275	160.681	2.642	-	163.323
33	31/03/2021	168.275	2.424	-	170.699	163.323	2.685	-	166.008
34	30/04/2021	170.699	2.459	-	173.158	166.008	2.730	-	168.738
35	31/05/2021	173.158	2.495	-	175.653	168.738	2.774	-	171.512
36	30/06/2021	175.653	2.531	42.000	136.184	171.512	2.820	42.000	132.332
37	31/07/2021	136.184	1.962	-	138.146	132.332	2.176	-	134.508
38	31/08/2021	138.146	1.990	-	140.136	134.508	2.212	-	136.720
39	30/09/2021	140.136	2.019	-	142.155	136.720	2.248	-	138.968
40	31/10/2021	142.155	2.048	-	144.203	138.968	2.285	-	141.253
41	30/11/2021	144.203	2.077	-	146.280	141.253	2.322	-	143.575
42	31/12/2021	146.280	2.107	42.000	106.388	143.575	2.361	42.000	103.936
43	31/01/2022	106.388	1.533	-	107.920	103.936	1.709	-	105.645
44	28/02/2022	107.920	1.555	-	109.475	105.645	1.737	-	107.382
45	31/03/2022	109.475	1.577	-	111.052	107.382	1.766	-	109.147
46	30/04/2022	111.052	1.600	-	112.652	109.147	1.795	-	110.942
47	31/05/2022	112.652	1.623	-	114.275	110.942	1.824	-	112.766
48	30/06/2022	114.275	1.646	42.000	73.921	112.766	1.854	42.000	72.620
49	31/07/2022	73.921	1.065	-	74.986	72.620	1.194	-	73.814
50	31/08/2022	74.986	1.080	-	76.067	73.814	1.214	-	75.028
51	30/09/2022	76.067	1.096	-	77.162	75.028	1.234	-	76.261
52	31/10/2022	77.162	1.112	-	78.274	76.261	1.254	-	77.515
53	30/11/2022	78.274	1.128	-	79.402	77.515	1.274	-	78.790
54	31/12/2022	79.402	1.144	42.000	38.546	78.790	1.295	42.000	38.085
55	31/01/2023	38.546	555	-	39.101	38.085	626	-	38.711
56	28/02/2023	39.101	563	-	39.664	38.711	636	-	39.348
57	31/03/2023	39.664	571	-	40.236	39.348	647	-	39.995
58	30/04/2023	40.236	580	-	40.815	39.995	658	-	40.652
59	31/05/2023	40.815	588	-	41.404	40.652	668	-	41.321
60	30/06/2023	41.404	596	42.000	(0)	41.321	679	42.000	(0)
			150.000	420.000			165.000	420.000	

Anexo 7

Resumen del proceso de perfeccionamiento de las fórmulas de la presión financiera

El índice más elemental de la presión tributaria (p) se lo obtiene de la relación entre los recursos tributarios y la renta nacional, partiendo de esta sencilla fórmula la literatura financiera (desarrollada por Griziotti y Atchabahian) expone un gradual proceso de perfeccionamiento de la misma, el cual resumidamente describimos empezando desde la fórmula más simple hasta la más compleja.

1) Presión tributaria básica:

$$p = \frac{i}{r}$$

Esta relación pretende expresar la absorción de la riqueza nacional que realiza la recaudación tributaria del Estado. El numerador de esta fracción representa los impuestos (i) que el Estado recauda en un determinado período y el denominador la riqueza o renta (r) sobre la que presiona la tributación.

2) Presión tributaria como carga impositiva bruta:

$$p = \frac{i}{r - v}$$

Considerando que el impuesto no recae sobre la renta total, sino sobre la capacidad contributiva se resta a la misma el costo de vida de la población (v).

3) Presión tributaria como carga impositiva neta:

$$p = \frac{i - g}{r - v}$$

Observando la relación que existe entre los impuestos por un lado y los servicios que brinda el Estado, no se podría hablar de presión tributaria sin correlacionarla con aspectos de orden social como los gastos públicos (g), los cuales se espera que directa o indirectamente redunden en favor de los contribuyentes. Por tanto, se restan de los tributos porque teóricamente los mismos están destinados al menos en parte a financiar esos gastos públicos.

4) Presión tributaria con efecto redistribuidor y extrafiscal:

$$p = \frac{i - (g + e)}{r - v}$$

Se trata de añadir a los beneficios de los gastos públicos los provenientes de la actividad extrafiscal (e) del Estado con alcance económico y social, tal como la redistribución de la riqueza y los recursos empleados en la estabilización y desarrollo.

5) Presión tributaria sobre el patrimonio:

Así mismo, tanto Griziotti como Atchabahian desarrollan una secuencia similar a las fórmulas de la presión tributaria descritas desde 1) hasta 4), pero esta vez relacionado con el patrimonio o con un régimen de imposición al capital, donde interviene la riqueza colectiva en términos de patrimonio nacional neto, sus cuotas de amortización, los beneficios orientados hacia las inversiones públicas y también los beneficios extrafiscales derivados de la imposición al capital.

6) Presión financiera:

Si en las fórmulas precedentes de 1) a 5) en lugar de relacionar solamente los ingresos tributarios (i) provenientes de impuestos, tasas y contribuciones especiales, se relacionan todos los tributos (T) o sea se añaden todos los otros ingresos públicos, “nos hallaríamos frente a la formulación de la presión financiera, que resulta ser un concepto más amplio que el de presión tributaria”.¹³⁸ Siendo así, la fórmula de la presión financiera se expresaría como:

$$p = \frac{T - (g + e)}{r - v}$$

Sin embargo, para autores como Jarach,¹³⁹ la cuestión no es tan sencilla, porque como indica, para que esas fórmulas se aproximen a representar la presión financiera sería necesario depurar aún más los datos, así por ejemplo, el dato de la carga tributaria no debería ser regulado solamente por la utilidad de los servicios públicos y los beneficios

¹³⁸ Atchabahian, «Impuestos», 151.

¹³⁹ Jarach, *Finanzas públicas*, 284.

extrafiscales sino que debería también ser complementado e incluir el efecto de factores tales como precios asimilables a impuestos (impuesto al consumo), impuesto ciego (inflación) y a su vez excluir factores tales como la desvalorización de la moneda, las tasas y las contribuciones especiales (por ser asimilables a precios), los aportes de los beneficiarios de la seguridad social.

En lo referente al denominador, según el mencionado autor, para el dato de la renta nacional, se aconseja usar la “renta neta a los precios de mercado”.¹⁴⁰ Por otra parte, aclara que el costo de la vida que se resta a la renta nacional debería ser solo aquella parte necesaria para el sustento de la población y no todo el consumo. Así mismo, cree que sería aconsejable deducir un monto representativo de las inversiones del sector privado.

Por demás está aclarar las graves dificultades que representaría la determinación de todas esas variables, y como si eso no fuera suficiente, según Atchabahian,¹⁴¹ lo analizado hasta aquí tiene un enfoque de tipo estático, y dice que es posible pasar a una proyección dinámica, considerando factores adicionales.

7) **Presión financiera con enfoque dinámico:**

$$p = \frac{(T + t) - v}{r + v}$$

Para este análisis se hace necesario considerar las variaciones de la estructura impositiva (t), al agregar esta variable se procura representar el efecto del incremento de los impuestos durante el período analizado.

¹⁴⁰ Ibid., 287.

¹⁴¹ Atchabahian, «Impuestos», 151.

Anexo 8

Presión fiscal en América Latina, años 2004 a 2015 según el SRI (abr-2018)

Presión Fiscal = Presión Tributaria (P.T.) Gobierno Central + P.T. Gobierno Subnacional + Contribuciones a la Seguridad Social

AMÉRICA

País/Año	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015(p)
 Argentina	25,2	25,4	25,9	27,1	28,4	29,9	29,9	30,2	31,6	32,2	32,2	33,1
 Brasil	29,5	30,9	31,1	31,5	31,5	30,4	30,4	31,4	30,3	30,3	29,5	29,5
 Chile	17,7	18,9	18,6	20,3	20,2	16,7	18,5	20,1	20,5	19,5	19,3	20,5
 Colombia	16,9	17,5	18,4	18,4	18,1	17,9	17,3	18,0	18,9	19,5	20,0	20,4
 Costa Rica	20,0	20,4	20,9	22,2	22,9	21,6	21,4	21,9	21,9	22,1	22,1	22,9
 Ecuador *	13,9	14,2	15,1	15,8	15,7	16,4	17,4	18,2	20,2	20,1	19,9	21,9
 El Salvador	14,1	14,8	15,9	16,0	16,0	15,3	16,2	16,5	17,2	18,1	17,9	17,7
 Guatemala	13,1	12,8	13,5	13,6	12,6	11,9	12,0	12,3	12,4	12,6	12,5	12,0
 Honduras	18,0	17,9	18,3	19,6	19,6	17,8	18,1	18,3	18,4	19,0	20,4	21,8
 México	11,5	11,2	10,9	11,2	10,5	11,8	11,9	11,4	10,9	12,4	13,1	15,4
 Nicaragua	16,2	17,4	18,5	18,8	18,1	18,5	19,3	20,2	20,8	21,2	21,8	22,3
 Panamá	15,4	15,2	16,9	16,5	16,4	16,9	17,3	17,0	17,5	17,4	16,1	17,6
 Paraguay	13,4	13,5	13,8	13,8	14,5	16,1	16,6	17,1	18,2	17,1	18,3	18,4
 Perú	16,1	16,5	18,1	18,7	19,2	17,2	18,1	18,6	19,3	19,2	19,5	17,8
 República Dominicana	12,9	14,6	15,0	15,1	14,4	12,8	12,5	12,5	13,2	13,9	14,0	13,6
 Uruguay	25,6	26,6	28,1	27,4	28,1	27,9	28,5	28,9	29,3	29,9	29,9	29,7

FUENTES:

CIAT, FMI, fuentes oficiales de cada país (América Latina)

SRI, SENAE, BCE; BDE (Ecuador).

NOTA: Se excluye Bolivia y Venezuela; porque incluyen ingresos provenientes de actividades hidrocarburíferas y mineras. (p) Cifras provisionales. Las cifras de presión del Gobierno Central se calculó con la recaudación provista por el CIAT (provisional). Las cifras del Producto Interno Bruto fueron obtenidas de las estadísticas del FMI y de los organismos oficiales.

Anexo 9

Presión fiscal del Ecuador, años 2000 a 2015, según el BID -CIAT (ago-2017)

Ecuador (En % PIB) 1/	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Presión Fiscal Equivalente (à la BID-CIAT)	13,4	14,8	19,6	20,6	23,2	23,7	24,4	23,6
Presión Tributaria Equivalente	12,6	14,7	17,7	18,4	20,3	20,3	20,2	22,3
Ingresos Impositivos Totales	11,4	12,0	14,0	13,4	14,8	15,5	15,5	17,2
I. Tributos cuya potestad corresponde al Gobierno Central								
1. Totales								
Recaudación neta de devoluciones (con N.C.N y Compensaciones)	11,1	11,3	13,4	12,7	14,1	14,7	14,7	16,3
de los cuales Notas de Crédito y Compensaciones	0,1	0,3	0,3	0,2	0,1	0,1	0,2	0,4
Recaudación neta de devoluciones (sin N.C.N y Compensaciones)	11,0	11,0	13,1	12,5	14,0	14,6	14,5	15,9
2. Por tributo - recaudación neta de devoluciones (sin N.C.N. y Compensaciones)								
Imp. sobre la renta, utilidades y ganancias de capital	1,5	3,0	4,2	3,9	3,8	4,1	4,1	4,8
Impuesto a la Renta	1,5	3,0	3,5	3,9	3,9	4,2	4,2	4,9
- Personas Naturales	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
- Personas Jurídicas	0,3	0,8	0,7	0,9	0,9	1,0	1,0	1,5
- Herencias, Legados y Donaciones	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- Empresas Petroleras y otros NEP	-	0,0	0,0	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1
- No asignable 2/	1,1	2,1	2,7	2,7	2,8	2,9	2,9	3,1
Impuesto a los Ingresos Extraordinarios	-	-	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Devoluciones ISR	-	-	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Impuestos sobre la propiedad	0,1	0,2	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4
Impuesto a los Vehículos Motorizados	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Impuesto de 1% por transferencia de vehículos usados	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	n.d.
Impuesto a los Activos en el Exterior	-	-	0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0
Impuesto a las Tierras Rurales	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Imp. Prop. Vehículos (D. 1012) e Imp. Patrim. Sociedades (D. 1013)	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular (IACV)	-	-	-	-	0,1	0,1	0,1	0,1
Impuestos generales sobre el consumo	5,0	5,3	5,4	5,3	6,2	6,4	6,3	6,4
IVA bruto	5,0	5,3	5,4	5,3	6,2	6,4	6,3	6,4
- IVA operaciones internas	3,0	3,0	3,6	3,9	3,9	4,3	4,5	4,8
- IVA importaciones	2,1	2,7	2,4	2,4	2,3	2,2	2,0	1,7
Devoluciones IVA	0,1	0,4	0,6	1,0	0,1	0,1	0,2	0,1
Impuestos selectivos	0,6	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9
ICE	0,5	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
- ICE operaciones internas	0,4	0,8	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7
- ICE importaciones	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1
Impuesto de Salida del País	0,1	-	-	-	-	-	-	-
Impuesto Redimible Botellas Plásticas no Retornables	-	-	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0
Impuestos sobre transacciones financieras	1,8	-	0,5	0,6	1,3	1,3	1,2	1,1
Impuesto a la Circulación de Capitales	1,8	-	-	-	-	-	-	-
Impuesto a la Salida de Divisas	-	-	0,5	0,6	1,3	1,3	1,2	1,1
Impuestos sobre el comercio exterior	1,9	1,6	1,8	1,5	1,4	1,4	1,4	2,1
Total	1,9	1,6	1,8	1,5	1,4	1,4	1,4	2,1
- Derechos de importación (Ad-valorem)	1,1	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3	1,3	1,1
- Derechos antidumping, salvaguardias, FODINFA y otros 3/	0,8	0,1	0,4	0,1	0,1	0,1	0,1	0,9
Regímenes simplificados	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
RISE	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Anexo 9
Presión fiscal del Ecuador, años 2000 a 2015, según el BID -CIAT (ago-2017)
(continuación)

Ecuador (En % PIB) 1/	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Otros	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
Otros SRI	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
3. Devoluciones								
Devoluciones	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- Otros	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
II. Tributos cuya potestad corresponde a los Gob. Subnacionales								
Recaudación Subnacional Total	0,3	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7	0,8	0,9
II.a. Estados/Provincias/Regiones/Departamentos								
Recaudación estadual total	-	-	-	-	-	-	-	-
II.b. Municipios								
Recaudación municipal total	0,3	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7	0,8	0,9
Impuestos	0,2	0,4	0,3	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5
Tasas y Contribuciones	0,1	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
III. Contribuciones Sociales								
Contribuciones a la Seguridad Social 4/	1,2	2,7	3,7	5,0	5,4	4,8	4,7	5,1
IV. Otros tributos del Gob. General								
V. Ingresos por explotación de Recursos Naturales								
Ingresos provenientes de Recursos Naturales	0,8	0,2	2,0	2,2	3,0	3,4	4,2	1,3
Regalías y patentes de conservación minera	-	-	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0
Ingresos Petroleros del SPNF 4/	0,8	0,2	1,9	2,2	2,9	3,4	4,1	1,3
Fuente: SRI, BCE, SENA, MF, BEDE								
Elaboración: BID-CIAT								
1/ Hasta 2001 cifras al tipo de cambio financiero. Desde el 10/09/2000 la moneda oficial es el dólar.								
2/ Comprende retenciones mensuales y anticipos del impuesto.								
3/ FODINFA vigente desde 2007								
4/ Devengado								
PIB en Millones de Moneda Nacional (US\$)	18.319	41.507	69.555	79.277	87.925	94.776	100.917	98.925
PIB, Paridad del Poder Adquisitivo (en millones de dólares internacionales corrientes)	73.948	105.271	136.849	150.664	162.097	172.215	181.740	184.229
Población (en millones)	12,5	13,7	15,0	15,3	15,5	15,8	16,0	16,3
Tipo de cambio (US\$/US\$)	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
3. Devoluciones								
- Devoluciones	0,1	0,4	0,7	1,1	0,2	0,3	0,3	0,3
- IVA	0,1	0,4	0,6	1,0	0,1	0,1	0,2	0,1
- Impuesto a la Renta	-	-	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
- Otros	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Notas metodológicas								
Cargas Fiscales Ajustadas a la BID-CIAT = ingresos tributarios + ingresos por la explotación de recursos naturales = Ingresos Fiscales Ajustados a la BID-CIAT								
Cargas Tributarias = Ingresos Impositivos + Contribuciones a la Seguridad Social, que incluye Pensiones y Salud Públicas y Privadas de obligatoria contribución								
Ingresos Impositivos = Impuesto a la renta + Impuestos Generales al Consumo + Impuestos Selectivos + Impuestos a la Propiedad + Impuestos al Comercio Exterior + Otros* + Recaudación Subnacional Total + Otros ingresos del Gobierno General*								
* Puede incluir ingresos no impositivos, que en general son tasas (que son tributos) y precios públicos - estos son poco materiales.								
TOTALES								
IVA neto	3,0	2,6	3,0	2,9	3,8	4,2	4,3	4,7
Renta personas naturales	0,23	0,21	0,50	0,42	0,48	0,59	0,60	0,54
Renta personas jurídicas	1,23	2,73	2,97	3,35	3,29	3,47	3,55	4,25

Anexo 10

Ingresos tributarios detallados del Ecuador, años 1990 a 2016 según la OECD (mar-2018)

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2018 - © OECD 2018

Ch. 5 Table 5.12 / Ecuador

Version 1 - Last updated: 22-Mar-2018

Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

5.12 Ecuador

Details of tax revenue / Ingresos tributarios detallados

Million USD

	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Total tax revenue	1 105	1 885	5 029	11 568	14 020	17 379	18 631	19 626	21 165	20 021
1000 Taxes on income, profits and capital gains	138	293	936	2 348	3 027	3 307	3 838	4 150	4 705	4 315
1100 Of individuals	..	10	27	80	93	113	161	177	192	224
1110 On income and profits	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
1120 On capital gains	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
1200 Corporate	..	53	342	485	869	851	1 023	1 121	1 578	1 377
1210 On profits	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
1220 On capital gains	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
1300 Unallocable between 1100 and 1200	138	231	567	1 783	2 066	2 344	2 654	2 851	2 935	2 714
Unallocable income tax	138	204	854	1 858	2 148	2 422	2 740	2 965	3 034	2 746
Income tax refunds	0	27	-287	-75	-82	-78	-86	-113	-99	-32
2000 Social security contributions	243	228	1 109	2 549	3 971	4 752	4 547	4 718	5 055	4 741
2100 Employees	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2110 On a payroll basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2120 On an income tax basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2200 Employers	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2210 On a payroll basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2220 On an income tax basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2300 Self-employed or non-employed	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2310 On a payroll basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2320 On an income tax basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2400 Unallocable between 2100, 2200 and 2300	243	228	1 109	2 549	3 971	4 752	4 547	4 718	5 055	4 741
2410 On a payroll basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2420 On an income tax basis	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
3000 Taxes on payroll and workforce	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4000 Taxes on property	14	11	44	86	104	156	165	194	229	590
4100 Recurrent taxes on immovable property	13	10	38	66	73	105	114	115	126	149
4110 Households	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4120 Others	13	10	38	66	73	105	114	115	126	141
4200 Recurrent taxes on net wealth	0	0	0	0	0	0	0	0	0	202
4210 Individual	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4220 Corporate	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4300 Estate, inheritance and gift taxes	0	0	1	5	3	6	9	11	29	15
4310 Estate and inheritance taxes	..	..	1	5	3	6	9	11	29	15
4320 Gift taxes	..	..	0	0	0	0	0	0	0	0
4400 Taxes on financial and capital transactions	1	2	6	15	28	44	42	69	75	84
4500 Non-recurrent taxes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	141
4510 On net wealth	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4520 Other non-recurrent taxes	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
4600 Other recurrent taxes on property	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5000 Taxes on goods and services	682	1 350	2 887	6 295	6 889	9 052	9 950	10 462	11 130	10 278

Anexo 10
Ingresos tributarios detallados del Ecuador, años 1990 a 2016 según la OECD (mar-2018)
(continuación)

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2018 - © OECD 2018

Ch. 5 Table 5.12 / Ecuador

Version 1 - Last updated: 22-Mar-2018

Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

5.12 Ecuador

Details of tax revenue / Ingresos tributarios detallados

Million USD

	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
5100 Taxes on production, sale, transfer, etc	671	1 330	2 786	6 078	6 642	8 771	9 630	10 120	10 774	9 823
5110 General taxes	306	840	1 990	3 926	4 243	5 468	6 118	6 448	6 425	6 124
5111 Value added taxes	302	836	1 975	3 886	4 201	5 415	6 056	6 376	6 352	6 042
5112 Sales tax	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5113 Other	4	4	15	39	42	53	62	72	73	82
5120 Taxes on specific goods and services	365	490	796	2 152	2 399	3 303	3 512	3 672	4 349	3 699
5121 Excises	90	75	221	530	618	685	744	804	840	827
Alcohol products	..	30	89	..	..	..	..	..	232	229
Soft drinks and mineral water	..	9	15	..	..	..	..	..	59	118
Cigarettes	..	24	71	..	..	..	..	..	195	158
Luxury goods and vehicles	..	11	46	..	..	..	..	..	213	145
Telecommunications	..	0	0	0	0	..	..	1	0	24
Pipeline tax	..	0	0	0	..	..	..	..	0	0
Excise on imports	..	0	0	..	..	..	..	..	142	124
Plastic bottles	..	0	0	..	..	..	..	..	0	28
5122 Profits of fiscal monopolies	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5123 Customs and import duties	227	217	547	1 152	1 156	1 261	1 352	1 357	2 026	1 633
5124 Taxes on exports	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5125 Taxes on investment goods	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5126 Taxes on specific services	8	23	29	470	625	1 358	1 417	1 511	1 402	1 150
Exit taxes	7	17	0	428	558	1 275	1 322	1 406	1 278	1 012
Public shows and events	1	2	3	6	8	8	8	7	8	9
Commercial, industrial and service patents	0	5	26	35	58	73	85	97	115	128
Construction contracts with the public sector	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Disposal of livestock	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1
Lotteries and gambling	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5127 Other taxes on internat. trade and transactions	40	175	0	0	0	0	0	0	81	90
On capital movements	0	169	..	..	..	..	..	..	..	..
On purchase of foreign exchange	22	4	..	..	..	..	..	..	..	..
On credit operations in national currency	18	2	..	..	..	..	..	..	..	..
5128 Other taxes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5130 Unallocable between 5110 and 5120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5200 Taxes on use of goods and perform activities	8	13	69	168	191	220	245	260	265	354
5210 Recurrent taxes	8	13	69	168	191	220	245	260	265	354
5211 Paid by households: motor vehicles	2	0	0	0	0	0	0	0	0	112
5212 Paid by others: motor vehicles	5	11	69	168	188	209	231	248	245	219
Annual tax on motor vehicles	3	11	60	156	174	194	214	228	223	195
5213 Paid in respect of other goods	1	1	0	0	3	11	14	12	21	23
5220 Non-recurrent taxes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5300 Unallocable between 5100 and 5200	3	8	33	49	56	61	75	81	91	101
6000 Other taxes	29	2	53	289	29	112	132	102	45	97
6100 Paid solely by business	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6200 Other	29	2	53	286	20	105	126	102	45	97

Anexo 10
Ingresos tributarios detallados del Ecuador, años 1990 a 2016 según la OECD (mar-2018)
(continuación)

[Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2018 - © OECD 2018](#)

Ch. 5 Table 5.12 / Ecuador

Version 1 - Last updated: 22-Mar-2018

Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

5.12 Ecuador

Details of tax revenue / Ingresos tributarios detallados

Million USD

	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Credit notes	0	0	0	0	0	0	0
Simplified taxation system of Ecuador (RISE)	6	10	12	15	20	20	19
Other reimbursements	0	0	0	0	0	0	-1
Others	280	10	93	111	82	25	79

.. Not available

Note: Year ending 31st December. The data are on a cash basis. The 2016 figures include solidarity contributions enforced in this year to finance the reconstruction efforts in the aftermath of the 2015 earthquake. These affect headings 1100, 1200, 4200, 4500, 4600 and 5111. The figures for local government tax revenues have been estimated for 2016. This affects headings 4120, 4400, 5113, 5121, 5126, 5130, 5212, 5213, 5300 and 6200. Heading 2000: Social security data is recorded at the non-financial public sector level. Heading 6200: The disaggregation for heading 6200 has been improved for this edition.

Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

Source: Servicio de Rentas Internas (SRI) y Banco Central del Ecuador (Internal Revenue Service and Central Bank of Ecuador).

Anexo 11

Ingresos tributarios del Ecuador en % del PIB, años 1990 a 2016 OECD (mar-2018)

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2018 - © OECD 2018

Ch.

4 Table 4.1. Total tax revenue as percentage of GDP, 1990-2016 / Total de ingresos tributarios en porcentaje del PIB, 1990-2016

Version 1 - Last updated: 22-Mar-2018

Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

4.1 Total tax revenue as % of GDP, 1990-2016

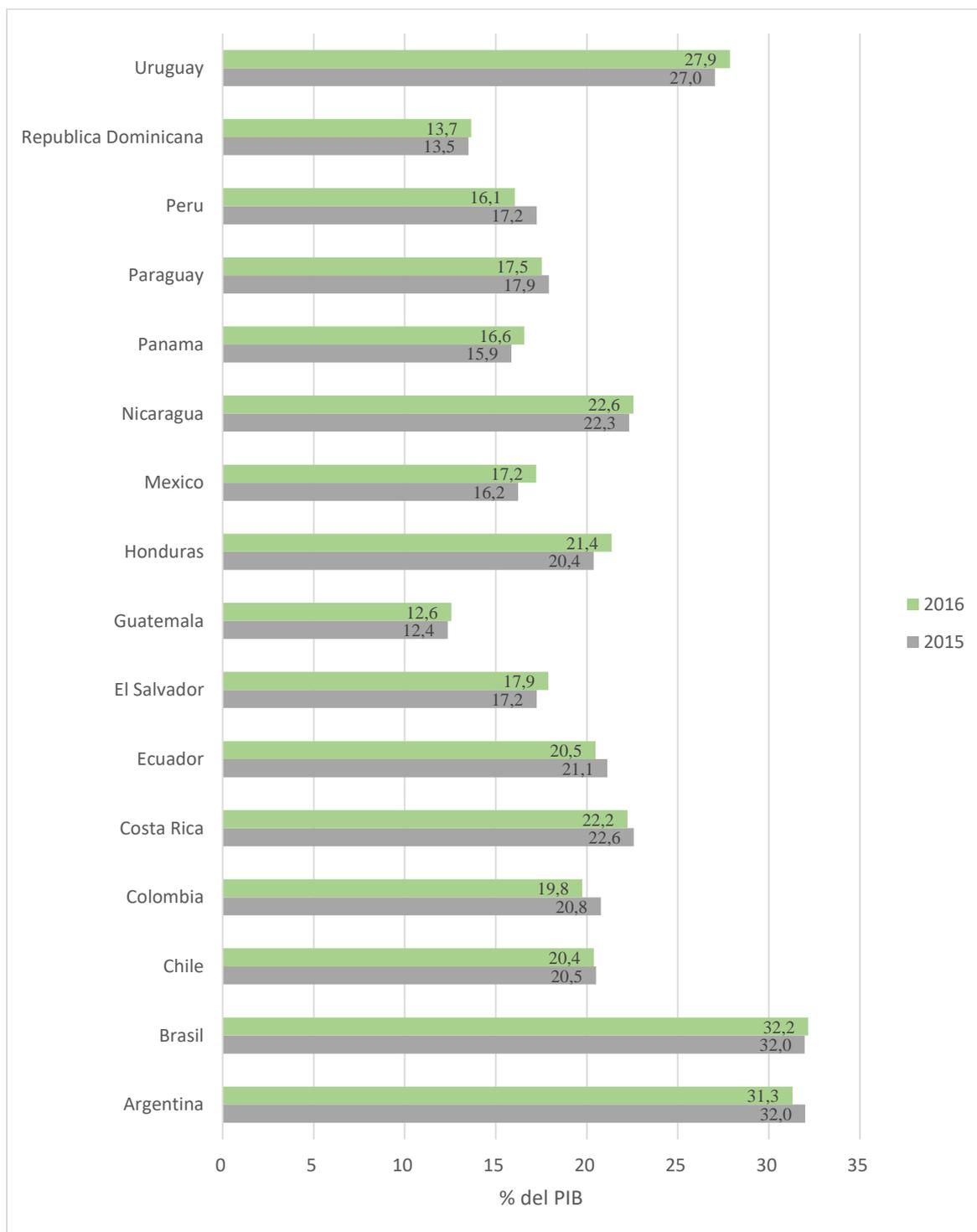
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Argentina	13,7	19,8	24,5	29,1	29,3	30,6	31,2	31,1	32,0	31,3
Bahamas (1)	12,3	15,2	13,8	16,1	18,9	17,6	17,0	17,3	19,9	22,4
Barbados	23,2	30,2	29,5	30,6	32,4	33,1	29,5	30,4	33,6	32,2
Belize (1)	21,8	19,1	22,3	26,6	25,1	25,0	25,7	27,2	27,3	29,6
Bolivia	8,3	17,6	20,0	20,3	22,1	24,4	25,3	26,2	27,6	26,0
Brazil	25,5	29,6	32,8	32,4	33,2	32,5	32,4	31,8	32,0	32,2
Chile	16,9	18,8	20,7	19,6	21,1	21,3	19,9	19,6	20,5	20,4
Colombia	10,6	14,6	18,1	18,0	18,8	19,7	20,1	20,4	20,8	19,8
Costa Rica	21,3	18,4	20,0	20,7	21,2	21,2	21,9	21,9	22,6	22,2
Cuba	29,1	37,2	41,1	37,6	38,4	39,7	37,3	37,5	38,6	41,7
Dominican Republic	7,8	10,8	11,9	12,3	12,3	13,1	13,7	13,8	13,5	13,7
Ecuador (1)	7,3	10,3	12,1	16,6	17,7	19,8	19,6	19,2	21,1	20,5
El Salvador	10,5	12,1	14,2	15,4	15,6	16,4	17,3	16,9	17,2	17,9
Guatemala	8,8	12,4	13,1	12,4	12,8	12,9	13,0	12,7	12,4	12,6
Guyana (1)	20,6	20,8	23,0	24,2	23,4	22,5	22,9	23,8	24,2	23,2
Honduras	16,2	15,3	16,9	17,3	16,9	17,8	18,4	19,6	20,4	21,4
Jamaica	23,1	22,7	23,3	24,9	24,5	24,5	24,9	24,7	25,7	26,7
Mexico (2)	12,4	13,1	12,1	13,4	13,3	13,1	13,8	14,2	16,2	17,2
Nicaragua	..	13,0	16,1	19,4	20,3	20,9	21,2	21,8	22,3	22,6
Panama	15,9	15,9	13,8	16,7	16,5	16,8	17,1	15,7	15,9	16,6
Paraguay	5,8	12,6	13,8	16,5	16,9	17,7	16,4	17,8	17,9	17,5
Peru	12,1	14,6	16,4	17,8	18,6	19,3	19,2	19,0	17,2	16,1
Trinidad and Tobago	23,4	21,4	26,7	27,5	26,7	27,6	27,7	30,1	30,6	22,9
Uruguay (1)	19,6	21,6	23,9	26,2	26,6	26,9	27,5	27,3	27,0	27,9
Venezuela (1)	18,1	13,6	15,9	11,8	13,4	14,1	14,4	18,9	20,8	14,4
<i>Unweighted average</i>										
LAC (3)	16,0	18,0	19,8	20,9	21,4	21,9	21,9	22,4	23,1	22,7
OECD (4)	31,9	33,9	33,5	32,5	32,8	33,3	33,6	33,9	34,0	34,3

Note: The figures exclude local government revenues for Argentina (but include provincial revenues), Bahamas, Barbados, Bolivia (prior to 1994), Cuba, Dominican Republic, El Salvador (prior to 2002), Honduras, Jamaica (prior to 1998), Nicaragua (prior to 2010), Panama (prior to 1998), Paraguay (prior to 2004), Peru (prior to 2001) and Venezuela as the data are not available.

1. The data include the following estimations: Bahamas (social security contributions for 2016), Belize (social security contributions for 2016), Ecuador (local tax revenues for 2016), Guyana (social security contributions in 2015 and 2016), Uruguay (local tax revenues for 2016) and Venezuela (tax revenues from oil profits for 2015 and 2016, and social security contributions from 2011 onward). See the corresponding country tables for more information.
2. The data are estimated for 2016 including expected revenues for state and local governments.
3. Represents a group of 25 Latin American and Caribbean countries. The average is calculated using calendar year data, except for Bahamas and Trinidad and Tobago where fiscal year data are used. Chile and Mexico are also part of the OECD (35) group.
4. Calculated by applying the unweighted average percentage change for 2016 in the 32 countries providing data for that year to the overall average tax to GDP ratio in 2015.

Anexo 12

Comparativo de la presión tributaria en América Latina, años 2015-2016



Fuente: Base de datos OECD

Elaboración: Elisa Balseca

Anexo 13

Aplicación del método del balance en la determinación de impuestos diferidos

Año 2016

Tasa 2017 → 22%

Saldos de activos y pasivos (antes de impuesto a la renta)	Valor contable	Valor fiscal	Diferencias temporarias	Impuesto diferido	AID (PID)
Efectivo y equivalentes de efectivo	497.158	497.158	-	-	
Cuentas por cobrar comerciales	2.588.426	2.588.426	-	-	
Otras cuentas por cobrar	320.378	320.378	-	-	
Activos por impuestos corrientes	532.871	532.871	-	-	
Gastos pagados por anticipado y otros activos corrientes	79.530	79.530	-	-	
Otras cuentas por cobrar a partes relacionadas	29.178	29.178	-	-	
Inversiones financieras a largo plazo	6	6	-	-	
Propiedad, planta y equipo	3.844.585	3.844.585	-	-	
Activos intangibles	95.300	95.300	-	-	
Activo por impuesto diferido	97.594	97.594	-	-	
Otros activos no corrientes	34.389	34.389	-	-	
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	-1.004.908	-869.552	135.357	29.778	AID
Provisiones	-	-	-	-	
Obligaciones laborales y sociales a corto plazo	-571.926	-333.586	238.340	52.435	AID
Pasivos por impuestos corrientes	-495.295	-495.295	-	-	
Cuentas por pagar comerciales a partes relacionadas	-1.394.491	-1.394.491	-	-	
Otras cuentas por pagar a partes relacionadas	-1.583.045	-1.583.045	-	-	
Otros pasivos a corto plazo	-93.999	-93.999	-	-	
Obligación por beneficios definidos	-1.228.248	-1.228.248	-	-	
Total	1.747.504	2.121.201	373.696	82.213	
(-) Saldo del año anterior				97.594	
(=) Variación anual				-15.381	

Anexo 13
Aplicación del método del balance en la determinación de impuestos diferidos
(continuación)

Año 2017	Tasa 2018 →25%				
Saldo de activos y pasivos (antes de impuesto a la renta)	Valor contable	Valor fiscal	Diferencias temporarias	Impuesto diferido	AID (PID)
Efectivo y equivalentes de efectivo	1.073.644	1.073.644	-	-	
Cuentas por cobrar comerciales	3.237.172	3.237.172	-	-	
Otras cuentas por cobrar	312.814	312.814	-	-	
Activos por impuestos corrientes	774.429	774.429	-	-	
Gastos pagados por anticipado y otros activos corrientes	192.268	192.268	-	-	
Otras cuentas por cobrar a partes relacionadas	31.555	31.555	-	-	
Inversiones financieras a largo plazo	6	6	-	-	
Propiedad, planta y equipo	4.442.056	4.442.056	-	-	
Activos intangibles	71.377	71.377	-	-	
Activo por impuesto diferido	82.213	82.213	-	-	
Otros activos no corrientes	35.505	35.505	-	-	
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	-1.476.392	-1.429.024	47.368	11.842	AID
Provisiones	-250.000	-	250.000	62.500	AID
Obligaciones laborales y sociales a corto plazo	-844.551	-490.344	354.207	88.552	AID
Pasivos por impuestos corrientes	-578.779	-578.779	-	-	
Cuentas por pagar comerciales a partes relacionadas	-1.652.518	-1.652.518	-	-	
Otras cuentas por pagar a partes relacionadas	-1.643.068	-1.643.068	-	-	
Otros pasivos a corto plazo	-106.976	-106.976	-	-	
Obligación por beneficios definidos	-1.936.129	-1.936.129	-	-	
Total	1.764.627	2.416.202	651.575	162.894	
(-) Saldo del año anterior				82.213	
(=) Variación anual				80.681	

Anexo 14
Conciliaciones tributarias

Conciliación tributaria	<u>Año 2017</u>	<u>Año 2016</u>
Utilidad antes de Impuesto a la Renta y Participación		
Trabajadores	849.123	625.788
(-) Participación trabajadores	<u>-127.368</u>	<u>-93.868</u>
Utilidad antes de Impuesto a la Renta	721.754	531.919
Diferencias permanentes:		
(-) Deducciones adicionales		
Por pagos a trabajadores con discapacidad	-	-10.752
(+) Gastos no deducibles:		
Exceso en la provisión de cuentas incobrables	189.566	116.131
Jubilación patronal de empleados con antigüedad menor a 10 años	90.317	32.538
Exceso en depreciaciones	64.435	70.281
Depreciación Central Telefónica PBX (Colombia)	29.342	49.719
Costo de liberaciones aduanales no facturadas	35.667	145.277
Contribuciones solidarias	-	131.921
Multas	91.744	112.411
Intereses de créditos no registrados en el BCE	91.963	109.627
Gastos de años anteriores (ISD)	314.359	-
Otros	42.360	80.913
Diferencias temporarias:		
(+) Generación		
Provisión Ley Postal	-	135.357
Provisión por demandas judiciales	250.000	-
Provisión de honorarios legales para juicios	20.125	-
Provisión para reestructuración de línea de negocio	16.817	-
Provisión para reembolso a clientes	10.427	-
Provisión de bonos de incentivo	354.207	238.340
(-) Reversión		
Bonos de incentivo	-238.340	-399.257
Otras provisiones	<u>-135.357</u>	<u>-44.352</u>
Base imponible	1.949.386	1.300.074
Tasa legal	22%	22%
Impuesto a la Renta corriente	<u>428.865</u>	<u>286.016</u>