

5  
9  
3

# Digital Publisher

CEIT  
ISSN 2588-0705

Revista digital de investigación  
Edición especial

Volumen 5  
Número 2 4-1  
Año 2020 (agosto)  
ISSN 2588-0705



Ecuador | Agosto

**Incidencia tributaria por la aplicación de provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento bajo la legislación vigente en Ecuador**

**Tax incidence for the application of provisions other than bad accounts and dismantling under the legislation in force in Ecuador**

**Luis Miguel Barahona-Paredes**

Universidad Católica de Cuenca - Ecuador

[luis.barahona@psg.ucacue.edu.ec](mailto:luis.barahona@psg.ucacue.edu.ec)

**Cecilia Ivonne Narváez-Zurita**

Universidad Católica de Cuenca - Ecuador

[inarvaez@ucacue.edu.ec](mailto:inarvaez@ucacue.edu.ec)

**Juan Carlos Erazo-Álvarez**

Universidad Católica de Cuenca - Ecuador

[jcerazo@ucacue.edu.ec](mailto:jcerazo@ucacue.edu.ec)

**Mireya Magdalena Torres-Palacios**

Universidad Católica de Cuenca - Ecuador

[mireya.torres@ucacue.edu.ec](mailto:mireya.torres@ucacue.edu.ec)

[doi.org/10.33386/593dp.2020.4-1.284](https://doi.org/10.33386/593dp.2020.4-1.284)

## RESUMEN

Los sistemas de información a nivel global han experimentado cambios sustanciales, adaptándose a una exigencia vanguardista que busca mejorar la comunicación de datos usando un sistema estándar. El mundo económico financiero no es la excepción, por tal razón se crearon las Normas internacionales de Información Financiera emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), las mismas que establecen requisitos de reconocimiento, medición y presentación de la información a revelar en los estados financieros, con el propósito de generar información razonable y valedera para la toma de decisiones. En este contexto, Ecuador adoptó estas normas en el año 2009 por disposición de la Superintendencia de Compañías y Seguros, sin embargo, su adopción presentó divergencias al momento de aplicar la norma contable con respecto a la ley fiscal. El Servicio de Rentas Internas no adoptó este mecanismo ya que su objetivo es la recaudación de impuestos, por lo que, con el fin de evitar conflictos entre la normativa contable y la tributaria, la ley fiscal permite la aplicación limitada de algunos aspectos de la norma contable. El mayor problema de las empresas que no aplican impuestos diferidos radica en la imposibilidad de identificar de forma clara y precisa la divergencia entre la norma contable y la legislación tributaria, para luego incluir en sus estados financieros los activos y pasivos generados por impuestos diferidos. Este trabajo tiene por objetivo diseñar un procedimiento metodológico tributario que le permita la aplicación de los impuestos diferidos generados por las provisiones distintas a cuentas incobrables y desmantelamiento.

**Palabras clave:** provisiones, diferencias temporarias, diferencias permanentes, activo por impuesto diferido, pasivo por impuesto diferido

## ABSTRACT

Global information systems have undergone substantial changes, adapting to a cutting-edge requirement that seeks to improve data communication using a standard system. The financial economic world is not the exception, for this reason, the International Financial Reporting Standards issued by the International Accounting Standards Board (IASB) were created, which establish requirements for recognition, measurement and presentation of the information to be disclosed in the statements. financial, with the purpose of generating reasonable and valid information for decision making. In this context, Ecuador adopted these standards in 2009 by order of the Superintendency of Companies and Insurance, however, their adoption presented divergences when applying the accounting standard with respect to the tax law. The Internal Revenue Service did not adopt this mechanism since its objective is the collection of taxes, so, in order to avoid conflicts between accounting and tax regulations, the tax law allows the limited application of some aspects of the regulation. accountant. The biggest problem for companies that do not apply deferred taxes lies in the impossibility of clearly and precisely identifying the divergence between the accounting standard and the tax legislation, and then include the assets and liabilities generated by deferred taxes in their financial statements. This work aims to design a tax methodological procedure that allows the application of deferred taxes generated by provisions other than bad debts and dismantling.

**Palabras clave:** temporary differences, permanent differences, deferred tax assets, deferred tax liabilities, provisions

Cómo citar este artículo:

APA:

Barahona, L. (2020). Incidencia tributaria por la aplicación de provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento bajo la legislación vigente en Ecuador. 593 Digital Publisher CEIT, 5(4-1), 102-118. <https://doi.org/10.33386/593dp.2020.4-1.284>

**Descargar para Mendeley y Zotero**

## Introducción

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son consideradas reglas contables que fueron creadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) con la finalidad de aplicar de forma estandarizada los principios contables en el mundo, para que sean comprendidas, aceptadas y aplicadas por cualquier país. Ecuador se unió a esta organización y adoptó mediante la Superintendencia de Compañías y Seguros las NIIF por primera vez de acuerdo con la resolución No. 06.Q.ICI.004 publicada en el registro oficial No. 348 del 04-09-2016, el 21 de agosto del año 2006, donde se dispuso que todas las compañías deberán adoptar de forma obligatoria las NIIF para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del año 2009.

Las NIIF tienen por objeto lograr que las empresas demuestren, de acuerdo con su realidad contable, sus operaciones para disponer de información financiera real y legítima que les permita tomar las decisiones correctas para no ser objeto de sanción inclusive por los organismos de control estatal. Por un tema de orden jurídico, en Ecuador la aplicación de las NIIF no puede superponerse a la norma tributaria, aunque muchos conceptos de las NIIF difieren de la norma fiscal ecuatoriana, siempre prevalecerá la segunda al momento de revelar la información financiera a las instituciones de control.

Para el buen entendimiento de esta investigación, se considerará que el impuesto diferido se genera por las diferencias temporales entre el tratamiento contable y el tratamiento fiscal según las leyes tributarias aplicables en el Ecuador. La legislación ecuatoriana a través del artículo no numerado del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLORTI) reconoce doce casos en los que la divergencia entre las NIIF y la norma fiscal generan un impuesto diferido, que se entiende como la diferencia entre el cálculo del impuesto a la renta determinado por la aplicación de la ley tributaria, y el cálculo al

impuesto financiero obtenido a razón de la aplicación de las directrices contables. Por lo tanto, los impuestos diferidos son diferencias atribuibles a la utilidad del ejercicio que surgen de diferencias temporales, pérdidas fiscales y otros créditos fiscales, que se devenguan en un periodo contable y se realizan en otro.

Este trabajo de investigación pretende convertirse en un instrumento para la correcta interpretación de la divergencia existente entre la normativa contable y la ley tributaria, y con ello reconocer la incidencia tributaria que se genera en la aplicación de provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento, además de otras diferencias que generen impuestos diferidos basados en la norma contable y legislación tributaria.

El objetivo de este trabajo consiste en diseñar un procedimiento metodológico tributario para la correcta aplicación de las provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento en las empresas para disminuir su carga fiscal.

Las empresas cuando presentan sus estados financieros a los estamentos de control deben realizarlo basándose en la normativa vigente. Las personas jurídicas reguladas por la Superintendencia de Compañías fundamentan la presentación de sus estados financieros en las NIIF y las personas jurídicas reguladas por instituciones diferentes a la Superintendencia de Compañías presentarán los estados financieros como dispone la normativa legal vigente. En el giro normal de las actividades económicas de las empresas cuentan con partidas contables de ingresos gravados y no gravados; y sus costos y gastos, son deducibles y no deducibles; esto quiere decir que al momento de realizar la conciliación tributaria se diferenciará a detalle todos los rubros que sean de carácter deducible y no deducible de impuesto a la renta, generándose así, diferencias permanentes y temporarias.

La conciliación tributaria es un procedimiento tributario que sirve para identificar las cuentas contables que generan diferencias entre el

resultado contable y el resultado fiscal; esta acción se realiza solo cuando se declara el impuesto a la renta. El resultado contable es el superávit o déficit neto del ejercicio antes de la deducción del impuesto a la renta (NIC 12, 2001). El resultado fiscal es aquel que se obtiene luego de aplicar los ajustes al resultado contable que dispone la Ley de Régimen Tributario Interno, teniendo como resultado la base imponible del impuesto a la renta. Cuando el resultado fiscal es igual al resultado contable el impuesto a la renta es el mismo para los dos, de lo contrario si estos resultados son distintos el uno del otro, se generarán las respectivas diferencias.

El impuesto diferido es aquel que se origina como resultado de las diferencias temporales entre el procedimiento contable y el fiscal, según el marco jurídico tributario vigente en el Ecuador. El impuesto a la renta que se obtiene aplicando la norma fiscal puede ser distinto al impuesto contable generado a base de las directrices de las NIIF, a esta diferencia se conoce como impuestos diferidos, y muchas de las veces estas diferencias generan una carga tributaria para los contribuyentes ya que dichos valores afectan directamente a la generación de impuestos. Por lo tanto, los impuestos diferidos son divergencias de cálculo atribuibles a la utilidad del ejercicio que se generan por las diferencias temporales, pérdidas y otros créditos fiscales que se devengan en un periodo contable y se realizan en otro (Castro, 2013).

### Diferencias permanentes y temporarias

Para entender las divergencias entre diferencias permanentes y temporarias, se requiere conocer su concepto. Las diferencias permanentes son aquellas que nunca se revierten, en ellas se incluyen los ingresos y los gastos sólo contables o sólo fiscales. Mientras que, las diferencias temporarias son aquellas reversiones de impuestos que afectan periodos económicos futuros, generadas por transacciones que inciden en el ejercicio fiscal presente (Vargas, 2011).

Las diferencias permanentes son aquellas que se aplican a las partidas conciliatorias de los ingresos y gastos contables, que ni podrán ser imputados por la normativa fiscal, lo que significa un incremento o disminución del resultado contable (Hansen, 2011). Las diferencias permanentes pueden ser de dos tipos positiva y negativa, y esto dependerá de la naturaleza de los ingresos, costos y gastos, los mismos que generaran un incremento o disminución en el resultado. Las diferencias permanentes positivas se generan cuando el gasto no es deducible de impuestos, esto incrementa el resultado fiscal y, por consiguiente, se obtiene una mayor base imponible para el cálculo del impuesto a la renta del año corriente a declarar. Las diferencias permanentes negativas se generan cuando el ingreso contable ni es gravado o exento de impuestos, esto produce una disminución del resultado fiscal y en consecuencia se obtiene una menor base imponible para el cálculo del impuesto a la renta.

En la figura 1 se presentan las diferencias permanentes antes descritas.

Estado de Resultados				
A diciembre 2019				
	Diferencia Permanente Positiva		Diferencia Permanente Negativa	
	Resultado Contable	Resultado Fiscal	Resultado Contable	Resultado Fiscal
Ventas	\$ 80,000.00	\$ 80,000.00	\$ 80,000.00	\$ 80,000.00
Costo de Ventas	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00
Depreciacion acelerada	\$ 2,000.00	\$ -	\$ -	\$ -
Utilidad Bruta	\$ 38,000.00	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00
<b>(+) Rendimientos financieros no gravados</b>	\$ -	\$ -	\$ 4,000.00	\$ -
Utilidad antes participacion trabajadores	\$ 38,000.00	\$ 40,000.00	\$ 44,000.00	\$ 40,000.00
15% Trabajadores	\$ 5,700.00	\$ 5,700.00	\$ 6,600.00	\$ 6,600.00
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>\$ 32,300.00</b>	<b>\$ 34,300.00</b>	<b>\$ 37,400.00</b>	<b>\$ 33,400.00</b>
<b>22% Impuesto a la Renta</b>	<b>\$ 7,106.00</b>	<b>\$ 7,546.00</b>	<b>\$ 8,228.00</b>	<b>\$ 7,348.00</b>

Figura 1. Comparación de las diferencias permanentes positiva y negativa

Se puede evidenciar que las diferencias permanentes positivas generan un mayor impacto fiscal por ser considerado gastos no deducibles, mientras que, con las diferencias permanentes negativas el impacto fiscal disminuye.

Las diferencias temporarias son las diferencias existentes en la estimación contable y fiscal de los activos y pasivos relacionadas con los ingresos y gastos de la empresa en la medida que presenten incidencia impositiva futura (Criollo y Rivera, 2012). Las diferencias temporarias permiten la recuperación o pago de impuesto en el tiempo por la aplicación de la norma contable que discrepa con la ley tributaria, originándose un registro contable en el año que ocurre, con efecto impositivo en otro periodo distinto, es decir, las diferencias reconocidas en un periodo irán desapareciendo en otro posterior. Las diferencias temporarias se clasifican en dos tipos según la afectación posterior que generen a la imposición fiscal, y pueden ser imponibles o deducibles.

Las diferencias temporarias imponibles se las conoce de esta forma por su naturaleza contributiva en mayores cantidades o menores cantidades a recuperar por impuestos de ejercicios futuros, producto de la medida en la que se liquiden los pasivos o se recuperen los activos de los cuales se generan (Alonso y Pousa, 2007). Las diferencias temporarias imponibles implican el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos que resultan al aplicarles la tasa correspondiente del impuesto a la renta, dando así un valor a pagar en los próximos periodos económicos. A continuación, se ilustra en la figura 2 las diferencias temporarias imponibles.

Para el caso de una empresa que compra un vehículo por el valor de \$15,000.00, al que se le aplica, por decisión de la junta de accionistas, una depreciación desacelerada de 6 años, utilizando el método de línea recta. Considerando que la norma fiscal exige que se deprecien estos activos en un 20% anual por 5 años.

	Gasto Contable	Gasto Fiscal	Diferencia
	<b>Depreciación</b>		
Año 1	\$ 2,500.00	\$ 3,000.00	\$ -500.00
Año 2	\$ 2,500.00	\$ 3,000.00	\$ -500.00
Año 3	\$ 2,500.00	\$ 3,000.00	\$ -500.00
Año 4	\$ 2,500.00	\$ 3,000.00	\$ -500.00
Año 5	\$ 2,500.00	\$ 3,000.00	\$ -500.00
Año 6	\$ 2,500.00	\$ -	\$ 2,500.00
Sumas	\$ 15,000.00	\$ 15,000.00	

Figura 2. Comparativo de gasto contable vs. gasto fiscal

De la ilustración anterior se entiende que la depreciación fiscal es mayor que la contable, esto hace que la base contable para el cálculo de impuesto a la renta sea mayor que la fiscal, generando una diferencia temporaria negativa, entendiéndose que en durante los 5 años se pagará menos impuestos, no obstante, al sexto año cuando se revierta la situación se pagará más.

Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que en ejercicios posteriores o futuros generaran menores valores a pagar o mayores valores a recuperar por impuestos en esos ejercicios económicos. Toman como base el resultado contable antes de impuestos que producen ajustes positivos a la base imponible en el año que ocurre el reconocimiento de la diferencia temporaria, para luego generar una disminución de la base imponible en futuros ejercicios económicos (Ferrán, 2012). Las diferencias temporarias deducibles implican el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que, al aplicarles la tasa del impuesto a la renta, generan un valor recuperable en los próximos periodos económicos. A continuación, se ilustra en la figura 3 las diferencias temporarias deducibles.

Para el caso de una empresa que llegue a tener una pérdida en su primer año por \$4,000.00, la misma que será absorbida en el segundo año, no obstante, por norma fiscal se amortizará en 5 años.

	<b>Gasto Contable</b>	<b>Gasto Fiscal</b>	<b>Diferencia</b>
	<b>Pérdida</b>		
Año 1	\$ -	\$ -	\$ -
Año 2	\$ 4,000.00	\$ 800.00	\$ 3,200.00
Año 3	\$ -	\$ 800.00	\$ -800.00
Año 4	\$ -	\$ 800.00	\$ -800.00
Año 5	\$ -	\$ 800.00	\$ -800.00
Año 6	\$ -	\$ 800.00	\$ -800.00
Sumas	\$ 4,000.00	\$ 4,000.00	

Figura 3. Comparativo de amortización de pérdida contable vs. fiscal

Del caso presentado, se entiende que la amortización fiscal es menor que la contable, esto hace que la base contable para el cálculo de impuesto a la renta sea menor que la fiscal, generando una diferencia temporaria positiva, entendiendo que en el año 2 se pagará más impuesto, en tanto que, durante los 4 años, cuando se revierta la situación se pagará menos.

#### Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos

El impuesto diferido puede generar según la diferencia entre la contabilidad y la tributación un activo o pasivo. Un activo por impuestos diferidos se genera cuando la empresa debe pagar un impuesto mayor en el ejercicio económico corriente, pudiendo recuperarlo en los próximos ejercicios económicos. Mientras que, un pasivo por impuestos diferidos se genera cuando la empresa paga un menor impuesto en el ejercicio económico corriente, debiendo compensar el impuesto restante en los próximos periodos fiscales (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2009). Se reconocerá un activo o pasivo diferido cuando estos se originen de las diferencias temporarias imponibles, diferencias temporarias deducibles, reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos e inversiones en subsidiarias, pérdidas y créditos fiscales no utilizados, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos (Buenaño y Gavilánez , 2014). Las fórmulas para reconocer si es un activo y si es un pasivo

por impuestos diferidos se presentan en las figuras 4 y 5:

<b>Activo Diferido</b>
<b>Activo Contable &lt; Activo Fiscal</b>
<b>Pasivo Contable &gt; Pasivo Fiscal</b>

Figura 4. fórmula para reconocer un activo diferido

<b>Pasivo Diferido</b>
<b>Activo Contable &gt; Activo Fiscal</b>
<b>Pasivo Contable &lt; Pasivo Fiscal</b>

Figura 5. fórmula para reconocer un pasivo diferido

#### Capacidad contributiva

Los sistemas tributarios en todos los países del mundo poseen un conjunto de principios constitucionales de los cuales se destacan: legalidad, generalidad, capacidad contributiva, entre otros. En el Ecuador la capacidad contributiva no es reconocida de forma explícita como un principio, más la constitución de la república si menciona a principios semejantes como la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, como principios fundamentales del sistema tributario (Saltos , 2017). Para comprender y analizar cómo repercute la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad de Impuesto a las Ganancias (NIC) 12, en la carga impositiva de los contribuyentes es inevitable no conocer desde su doctrina al principio de capacidad contributiva.

El concepto de capacidad contributiva nace de la necesidad de equiparar el gasto público entre los recursos estatales y la aportación de los ciudadanos. Jarach (1947) lo define como: el límite hasta donde puede ejercer su poder el fisco, ya que proporciona el pago de un impuesto a la capacidad de pago que posee un contribuyente. Se entiende que todo ciudadano contribuye a un principio social de solidaridad para con el gasto público, dependiendo del

principio de equidad horizontal, ya que es correcto que todos los ciudadanos contribuyan, no en la misma proporción ya que el que más tiene aportará en mayor medida al que menos tiene.

La naturaleza de la capacidad contributiva radica en el criterio de justicia del Estado, buscando la solidaridad económica, política y social que, promueve establecer el bien común teniendo como pilar fundamental la potencialidad que tiene cada persona de vivir en mancomunidad. Por lo expuesto, se define a la capacidad contributiva como: "la capacidad económica considerada idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales" (Amatucci, 2001, pag. 242)

Esta investigación busca esclarecer cómo afecta la decisión de provisionar ciertos gastos incurridos por las empresas que, al momento de preparar la conciliación tributaria poseen un límite de deducibilidad y que, por consiguiente, pueden generar un mayor impuesto a pagar. La carga fiscal generada al momento que se causa un impuesto debe estar relacionada directamente con la capacidad contributiva, de esto se colige que la capacidad contributiva es la potencialidad que tiene un individuo para contribuir a los gastos públicos sometidos al poder del Estado (Novoa, 2017).

El concepto de capacidad contributiva no está definido en el marco jurídico del Ecuador, para establecer su naturaleza jurídica se analiza desde la perspectiva de un principio implícito, una sugerencia, un ideal, un derecho para el contribuyente que debe ser respaldado por la política tributaria y más aún por aquellos que elaboran las leyes fiscales. Giullianni, (1962) afirma que es la respuesta plausible al propósito de justicia tributaria que debe ser considerada como prioridad por parte del legislador, más no como una condición del dogma jurídico.

En la última década en el Ecuador han existido más de 22 reformas tributarias que han buscado mejorar la cultura tributaria de los ciudadanos, para de esta forma disminuir la brecha de recaudación fiscal y con esto

sostener el presupuesto general del Estado que desde el año 2010 se compone en más del 50% por ingresos no petroleros tributarios. La aplicación de las NIIF ha significado una estandarización de la información financiera para las empresas que, buscan además reflejar la realidad económica de cada una de ellas y que, al momento de conciliar tributariamente dicha información, puede significar una carga tributaria mayor por la supremacía que posee la ley versus la norma contable. Las empresas para disminuir el impacto económico, consecuencia del pago de impuestos, deben elaborar una planificación tributaria la misma que permitirá tener una idea concisa de la empresa desde la misión, visión, valores, hasta el cumplimiento de metas ligadas a los principios tributarios aplicados, con la finalidad de reducir la carga tributaria (Mena, Narváez , & Erazo , 2019).

La planificación tributaria se realizará considerando los diferentes impuestos que deben declarar la empresa, debido a que por su naturaleza, cada impuesto difiere en su tratamiento contable y forma de pago; por esto es importante que se identifiquen las diferentes etapas que cumplen los impuestos en la contabilidad y se consideren proyecciones que permitan saber el impacto contributivo que generaran los mismos (Segarra, Narváez , & Erazo , 2019)

Los gastos por provisiones que son considerados deducibles al momento de declarar impuestos son: cuentas incobrables, desmantelamiento, beneficios sociales a trabajadores, desahucio y jubilación patronal. Todas aquellas provisiones que no se encuentren encasilladas en las antes mencionadas, se consideraran como no deducibles de impuestos, generando así un incremento en el impuesto a la renta a pagar (Ley de Regimen Tributario Interno, 2018). La relación que existe entre la no deducibilidad de otras provisiones según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y el tratamiento contable según las NIIF, dimensionan la capacidad contributiva y la carga fiscal que estas diferencias normativas pueden generarles a los contribuyentes.

La capacidad contributiva en la realidad es difícil de cuantificar, lo que hace necesario analizarla y estudiarla en conjunto con otros principios como la igualdad y justicia tributaria; considerando que el propósito de un legislador es la búsqueda de la aplicación real, correcta y efectiva de este principio en la ley para que exista una tributación justa (Ureña , 2015). La capacidad contributiva como principio rector es importante para el presente análisis ya que la aplicación correcta de la ley fiscal debe generar el pago de impuestos justos, aun cuando exista divergencia con la norma contable, ya que esta última está más vinculada a la realidad contable de la empresa.

Objetivo y alcance de la NIC 12 impuesto a las ganancias

En esta investigación se analiza la norma contable referente a los impuestos diferidos o impuesto a las ganancias; en este contexto, las provisiones no normadas por la LORTI generan diferencias temporarias según sea el caso aplicado; por lo tanto, el objetivo de la NIC 12 es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias y su reconocimiento ya sea de un activo o un pasivo por impuestos diferidos, junto con el reconocimiento de un activo o pasivo, siempre que la recuperación o liquidación de las cifras contabilizadas generen pagos fiscales a futuro de mayor o menor cantidad de la que se tendría si dicha reversión o liquidación no tuviera consecuencias fiscales (International Federation for System Research, (IFRS), 2018).

La contabilización del impuesto diferido se realiza tomando en cuenta el principio contable fundamental que requiere que todo resultado debe ser contabilizado con base en el método del devengado, es decir que, se contabilicen en el periodo en el que produce el hecho, de manera indistinta de lo que indican las normas tributarias. En algunas ocasiones esto hace que las operaciones contabilizadas en un periodo, para efectos de tributación se consideren en uno o más periodos diferentes de afectación fiscal. El alcance de la citada norma es para la aplicación de impuesto a las ganancias o

impuestos diferidos, término que engloba tanto el impuesto a la renta corriente como el diferido y se refiere a todo impuesto que su base de cálculo contempla las utilidades tributarias obtenidas por una institución o empresa.

## **Método**

Diseño no experimental: Este trabajo se realizó sobre la base de la observación de documentación relevante, se analizaron tesis, informes, estados financieros y similares que permitieron la comprensión del fenómeno contable.

Se empleó el enfoque mixto: cualitativo ya que su estudio se basó en el análisis de documentación que permitió la profundización de casos específicos y no generalizados, con la intención de cualificar y descubrir un fenómeno contable. Cuantitativo ya que se planteó el análisis de un caso de provisiones diferentes a cuentas incobrables y desmantelamiento, que concluyó con la determinación de las variables cuantificables, impuesto a la renta contable y fiscal, y activos por impuestos diferidos.

El alcance fue descriptivo explicativo, por medio del cual se demostró la incidencia tributaria de los impuestos diferidos generados por provisiones distintas a cuentas incobrables y desmantelamiento, con la descripción de un fenómeno contable y su repercusión fiscal. La finalidad fue transversal, puesto que se analizó información financiera de varias empresas, correspondiente a los últimos dos años, dicha información se levantó y analizó en un solo momento del tiempo.

Entre los métodos empleados están: el inductivo – deductivo, empleado en la obtención de resultados cualitativos mediante la observación, inscripción y contraste de la información. La aplicación de análisis deductivos permitió demostrar que los resultados son útiles para una como varias empresas. La técnica que se utilizó fue la revisión documental, la misma permitió el análisis de las normas contables y tributarias, formularios de impuestos, notas a los estados financieros y demás anexos con la

finalidad de encontrar similitudes y divergencias del tema estudiado. Para la determinación de la muestra se consideró el método de muestreo intencional no probabilístico, bajo los siguientes criterios: tipo de actividad económica, domicilio fiscal y carga transaccional; concluyendo con la revisión de tres empresas. La información se obtuvo de la página de la Superintendencia de Compañías.

## Resultados

### Desconocimiento de la normativa legal vigente

Las empresas presentan problemas al momento de aplicar las provisiones en la contabilidad, debido a la falta de conocimiento de la norma contable. Las provisiones se limitan a las descritas de forma puntual en el reglamento para la aplicación de la LORTI, provisión cuentas por cobrar, provisión por desmantelamiento, provisión por desahucio y pensiones jubilares entre las más usadas, las mismas que resultan de fácil aplicación ya que la norma establece límites de los valores a ser considerados como deducibles o no deducibles para el periodo aplicado.

### Falta de aplicación de diferencias temporarias

Se evidenció que existen escasas investigaciones sobre las diferencias temporarias y su relación con el impacto económico.

Los mayores problemas de las empresas son la identificación y tratamiento de las diferencias temporarias existentes en la contabilidad de las mismas. Es muy común observar cierres fiscales que solo identifican diferencias permanentes en su conciliación tributaria, quizá por la falta de control y seguimiento a las cuentas temporarias, las mismas que a futuro generarán o reversarán parte del gasto del impuesto a la renta.

### Ausencia manual de políticas contables

Las políticas contables definen las directrices necesarias para la consolidación de los estados financieros en las empresas, en ella se detallan los métodos usados para la realización de estimaciones y ajustes a los activos y pasivos

de las entidades. De las empresas analizadas se evidenció que el 100% no presenta un manual de políticas contables, y que en su lugar se declara como políticas las establecidas en la NIC 8.

### Propuesta

A partir de los resultados obtenidos se considera pertinente elaborar un procedimiento metodológico tributario para la correcta aplicación de las provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento con la finalidad de que las empresas puedan identificar, generar y reversar conforme a lo que establece la norma contable y fiscal, los activos y pasivos generados por impuestos diferidos.



Figura 6. Esquema de procedimiento metodológico tributario para la correcta aplicación de las provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento

### Fase 1

Revisión contable de la empresa. Los estados financieros de una empresa demuestran su realidad contable, cada una de sus cuentas contables revelan la naturaleza de los movimientos económicos suscitados durante un ejercicio fiscal.

Para una aplicación correcta de los impuestos diferidos, las empresas deben identificar y corregir los principales errores en los estados financieros que se producen por la falta de tratamiento a la información financiera en relación con las directrices que establecen los organismos ecuatorianos de control, es decir,

por desconocimiento de la aplicación tributaria en los estados financieros bajo el cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera.



Figura 7. Árbol de Problemas

Las provisiones que se establecen en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno son de dos tipos; las que poseen reconocimiento válido mediante un límite de deducibilidad establecido por la ley, y aquellas que no se establece un límite de deducibilidad; en otras palabras, existen provisiones, como las provisiones de cuentas incobrables que son deducibles según la LORTI hasta el 1% del saldo total de la cuenta por cobrar en el año, siempre que cumpla con los requisitos del reglamento de aplicación a la misma ley. En el caso de las provisiones diferentes a las cuentas incobrables y de desmantelamiento, al no poseer norma expresa sobre su reconocimiento anual que permita la deducibilidad para el impuesto a la renta; permite la identificación fácil de qué tipo de cuenta de impuesto diferido se obtendrá al momento de su aplicación. Para este tipo de provisiones se generará una diferencia temporal deducible, por lo cual se reconocerá un activo por impuesto diferido.

Provisiones diferentes a cuentas incobrables y desmantelamiento	
Valor según las NIIF	Valor según la LORTI
Permitido	No establecido
Activo contable > Activo fiscal	
Se reconoce un activo por impuestos diferidos	

Figura 8. Activo por impuesto diferido

El reconocimiento del activo por impuesto diferido dependerá de las políticas contables establecidas por cada empresa, entre las posibles provisiones se encuentran; provisión por valor neto realizable, provisión de inventarios por deterioro, provisión por activos y pasivos contingentes, entre otras. En cualquiera de los casos, para un efectivo reconocimiento de la provisión se considerarán tres aspectos:

Obligación presente originada por un suceso pasado.

Salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación.

El importe de la obligación se puede estimar fiablemente.

### Fase 2

Conciliación contable-tributaria.-La conciliación contable es el proceso por el cual se determina el resultado contable, la participación para los trabajadores y posteriormente servirá de base para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio económico. La conciliación contable no distingue en su desarrollo las diferencias permanentes y temporarias, muestra el resultado del ejercicio de acorde a la realidad de las operaciones financieras.

La dinámica de la conciliación contable se presenta en el siguiente supuesto que puede darse en las empresas:

Se refleja el valor de una provisión por desastres naturales por un valor de \$ 12,000.00, valor que será utilizado en los siguientes 4 años.

Aplicación del calculo contable					
Según las NIIF					
	2019	2020	2021	2022	2023
INGRESOS	\$ 35,000.00	\$ 30,000.00	\$ 40,000.00	\$ 42,000.00	\$ 50,000.00
(-) COSTOS Y GASTOS	\$ 18,000.00	\$ 26,000.00	\$ 24,000.00	\$ 26,900.00	\$ 30,000.00
(=) Utilidad Contable	\$ 17,000.00	\$ 4,000.00	\$ 16,000.00	\$ 15,100.00	\$ 20,000.00
(-) 15% Participación Trabajadores	\$ 2,550.00	\$ 600.00	\$ 2,400.00	\$ 2,265.00	\$ 3,000.00
(=) Base Imponible NIIF	\$ 14,450.00	\$ 3,400.00	\$ 13,600.00	\$ 12,835.00	\$ 17,000.00
22% IR Contable	\$ 3,179.00	\$ 748.00	\$ 2,992.00	\$ 2,823.70	\$ 3,740.00

Figura 9. Determinación del impuesto contable

La conciliación contable no distingue los valores considerados no deducibles, considera un resultado producto de la diferencia total entre los ingresos y costos y gastos.

**Asiento conciliación 1**

Descripción	Debe	Haber
Costos y gastos	-	\$ 18,000.00
Ingresos	\$ 35,000.00	-
Participación 15% trabajadores	-	\$ 2,550.00
Utilidad antes de IR	-	\$ 14,450.00

v/r Determinación utilidad antes IR

Figura 10. Asiento contable para determinar la base imponible de IR

**Asiento conciliación 2**

Descripción	Debe	Haber
Utilidad antes de Ir	\$ 14,450.00	-
22% IR contable	-	\$ 3,179.00
Utilidad neta	-	\$ 11,271.00

v/r Determinación de utilidad neta del ejercicio

Figura 11. Asiento contable para determinar la utilidad neta

La conciliación tributaria debe cuadrar en valores con la conciliación contable, la diferencia se produce cuando la norma fiscal establece cuales son las cuentas de costo y gasto que, no se consideran como deducible para el cálculo de impuesto a la renta. La conciliación tributaria en este punto solo permitirá establecer las diferencias temporarias que generarán valores diferentes de impuesto a pagar, en algunos periodos mayores y en otros menores a la norma contable. Lo que distingue a una conciliación de otra son los valores considerados como no deducibles en

el caso de los costos y gastos, y no gravados en el caso de los ingresos.

Aplicación del calculo tributario					
Según la LORTI					
	2019	2020	2021	2022	2023
INGRESOS	\$ 35,000.00	\$ 30,000.00	\$ 40,000.00	\$ 42,000.00	\$ 50,000.00
(-) COSTOS Y GASTOS (provisión \$ 10000,00)	\$ 18,000.00	\$ 26,000.00	\$ 24,000.00	\$ 26,900.00	\$ 30,000.00
(=) Utilidad Contable	\$ 17,000.00	\$ 4,000.00	\$ 16,000.00	\$ 15,100.00	\$ 20,000.00
(-) 15% Participación Trabajadores	\$ 2,550.00	\$ 600.00	\$ 2,400.00	\$ 2,265.00	\$ 3,000.00
(+) Gastos no deducibles (desde el año 2 son deducibles)	\$ 9,600.00	\$ -2,400.00	\$ -2,400.00	\$ -2,400.00	\$ -2,400.00
(=) Base Imponible LORTI	\$ 24,050.00	\$ 1,000.00	\$ 11,200.00	\$ 10,435.00	\$ 14,600.00
22% IR LORTI	\$ 5,291.00	\$ 220.00	\$ 2,464.00	\$ 2,295.70	\$ 3,212.00

Figura 12. Determinación del impuesto a la renta considerando diferencias temporarias

El asiento contable para determinar la base imponible del impuesto a la renta debe considerar el valor del gasto no deducible, el mismo que significará que la utilidad contable incrementada por este rubro.

**Asiento conciliación tributaria 1**

Descripción	Debe	Haber
Costos y gastos	-	\$ 18,000.00
Ingresos	\$ 35,000.00	-
Participación 15% trabajadores	-	\$ 2,550.00
Gastos no deducibles	\$ 9,600.00	
Utilidad antes de IR	-	\$ 24,050.00

v/r Determinación utilidad antes IR

Figura 13. Asiento para determinar la base imponible de IR

**Asiento conciliación tributaria 2**

Descripción	Debe	Haber
Utilidad antes de Ir	\$ 24,050.00	-
Gastos no deducibles	-	9,600.00
Activo por impuesto diferido	\$ 2,112.00	-
22% IR contable	-	\$ 5,291.00
Utilidad neta	-	\$ 11,271.00

v/r Determinación de utilidad neta del ejercicio

Figura 14. Asiento para calcular el IR, reconocer el activo por impuesto diferido y determinar la utilidad neta del ejercicio.

De la figura 11, se observa una afectación mayor de impuesto a pagar en el primer año de reconocimiento y aplicación de las diferencias

temporarias. Este proceso se realizará por el tiempo establecido, siempre y cuando al final del periodo convenido se realice el pago o liquidación de dicha provisión.

El porcentaje para calcular el valor el impuesto diferido en el primer año de aplicación, será el establecido en la norma tributaria por ese año, en el Ecuador actualmente es del 22% de la base de utilidad después de participación a trabajadores. Si en los años posteriores el porcentaje de impuesto a la renta sufriera una variación, se realizarán los respectivos ajustes al porcentaje legal para el año de aplicación del impuesto diferido.

El registro contable de los ajustes generados por la aplicación de impuestos diferidos se ilustra en la figura 11.

	2019	2020	2021	2022	2023
IR Contable – IR Tributario	-2112.00	528.00	528.00	528.00	528.00

Figura 15. Diferencias temporarias deducibles

Libro diario		
Detalle	Debe	Haber
1		
Gasto Provisión	\$12,000.00	
Provisión Acumulada		\$12,000.00
P/R Provisión por desastre natural año 2019		
2		
Gasto Impuesto, Contribuciones y Otros NIIF	\$ 3179.00	
Activo por Impuesto Diferido	\$ 2112.00	
Impuesto a la Renta por Pagar LORTI		\$ 5291.00
P/R Impuesto a la Renta a Pagar año 2019 en que se reconoce el gasto.		
3		
Gasto Impuesto, Contribuciones y Otros NIIF	\$ 748.00	
Activo por Impuesto Diferido (Diferencia Temporal)		\$ 528.00
Impuesto a la Renta por Pagar LORTI		\$220.00
P/R Impuesto a la Renta a Pagar año 2020 se deduce parte de la provisión.		
4		
Gasto Impuesto, Contribuciones y Otros NIIF	\$ 2992.00	
Activo por Impuesto Diferido (Diferencia Temporal)		\$ 528.00
Impuesto a la Renta por Pagar LORTI		\$2464.00
P/R Impuesto a la Renta a Pagar año 2021 se deduce parte de la provisión.		
5		
Gasto Impuesto, Contribuciones y Otros NIIF	\$ 2823.70	
Activo por Impuesto Diferido (Diferencia Temporal)		\$ 528.00
Impuesto a la Renta por Pagar LORTI		\$2295.70
P/R Impuesto a la Renta a Pagar año 2022 se deduce parte de la provisión.		
6		
Gasto Impuesto, Contribuciones y Otros NIIF	\$ 3740.00	
Activo por Impuesto Diferido (Diferencia Temporal)		\$ 528.00
Impuesto a la Renta por Pagar LORTI		\$3212.00
P/R Impuesto a la Renta a Pagar año 2023 se deduce parte de la provisión.		
7		
Provisión Acumulada	\$12,000.00	
Bancos		\$12,000.00
P/R Impuesto a la Renta a Pagar año 2023 en que se produce el siniestro.		
Sumas	\$ 39,594.70	\$ 39,594.70

Figura 16. Asientos contables de generación y reversión de impuestos diferidos

Con el reconocimiento contable de los impuestos diferidos se procede a presentar el impuesto a la renta en el formulario 101, exigido por el Servicio de Rentas Internas. El proceso de determinación del impuesto a la renta en el formulario es automático, lo importante en este proceso es ingresar de forma correcta los valores en cada uno de los casilleros para el efecto.



Figura 17. Proceso de declaración de impuesto a la renta.

Se tendrá presente que la aplicación de estos impuestos diferidos se realiza a cualquier empresa de naturaleza jurídica o natural siempre y cuando esta esté obligada a llevar contabilidad.

En las siguientes figuras se presenta la forma de ingresar las diferencias permanentes y temporarias para la determinación del impuesto fiscal.

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA			
	UTILIDAD DEL EJERCICIO	801	17,000.00
	PÉRDIDA DEL EJERCICIO	802	
	<b>CÁLCULO DE BASE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES</b>		Reversión
	Ingresos por mediciones de activos biológicos al valor razonable menos costos de venta	095	
	Pérdidas, costos y gastos por mediciones de activos biológicos al valor razonable menos costos de venta	097	
	Base de cálculo de participación a trabajadores	098	
	<b>DIFERENCIAS PERMANENTES</b>		
	(-) Participación a trabajadores	803	2,550.00
	(-) Dividendos exentos y efectos por método de participación (valor patrimonial proporcional) campos	804	
	(-) Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la Renta	805	
	(+) Gastos no deducibles locales	806	
	(+) Gastos no deducibles del exterior	807	
	(+) Gastos incurridos para generar ingresos exentos y gastos atribuidos a ingresos no objeto de Impuesto a la	808	
	(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos y no objeto de impuesto a la renta -Fórmula	809	
	(-) Deducciones adicionales (incluye incentivos de la ley de solidaridad)	810	
	(+) Ajuste por precios de transferencia	811	
	(-) Ingresos sujetos a Impuesto a la Renta Unico	812	
	(+) Costos y gastos deducibles incurridos para generar ingresos sujetos a impuesto a la renta único	813	
	<b>GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)</b>		Reversión
	Por valor neto realizable de inventarios	815	
	Por provisiones para desahucio pensiones jubilares patronales	817	
	Por costos estimados de desmantelamiento	819	
	Por deterioros del valor de propiedades, planta y equipo	821	
	Por provisiones (diferentes de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y jubilación patronal)	823	9,600.00
	Por contratos de construcción	825	
	Por mediciones de activos no corrientes mantenidos para la venta	827	
	<b>POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTO DE VENTA</b>		Reversión
	Ingresos	829	
	Pérdidas, costos y gastos	831	
	Amortización pérdidas tributarias de años anteriores	833	
	Por otras diferencias temporarias	835	
	Utilidad gravable	836	24,050.00
	Pérdida sujeta a amortización en períodos siguientes	837	
	<b>INFORMACIÓN RELACIONADA CON EL DEBER DE INFORMAR LA COMPOSICIÓN SOCIETARIA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ANEXO DE ACCIONISTAS - APS)</b>		
	¿Cumple el deber de informar sobre la composición societaria dentro de los plazos establecidos?	838	
	Porcentaje de la composición societaria no informada (dentro de los plazos establecidos)	839	
	Porcentaje de la composición societaria correspondiente a paraísos fiscales al 31 de diciembre del ejercicio	840	
	<b>INFORMACIÓN RELACIONADA POR RESULTADOS OBTENIDOS DENTRO Y FUERA DE ZEDES</b>		
	¿Contribuyente declarante es administrador u operador de ZEDE?	841	
	<b>INFORMACIÓN RELACIONADA POR RESULTADOS OBTENIDOS DENTRO Y FUERA DE ZEDES</b>		Aplicable a territorio fuera de ZEDE
	Utilidad gravable	843	24,050.00
	Pérdida sujeta a amortización en períodos siguientes	845	
	Utilidad a reinvertir y capitalizar (sujeta legalmente a reducción de la tarifa)	847	
	Saldo utilidad gravable	849	
	<b>Total impuesto causado</b>	<b>850</b>	<b>5,291.00</b>

Figura 18. Ilustración de generación de diferencias permanentes 2019 – formulario de impuesto a la renta sociedades 101

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA			
<b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b>		<b>801</b>	<b>20,000.00</b>
<b>PÉRDIDA DEL EJERCICIO</b>		<b>802</b>	
<b>CÁLCULO DE BASE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES</b>		Reversión	
	Ingresos por mediciones de activos biológicos al valor razonable menos costos de venta	095	
	Pérdidas, costos y gastos por mediciones de activos biológicos al valor razonable menos costos de venta	097	
	Base de cálculo de participación a trabajadores	098	
<b>DIFERENCIAS PERMANENTES</b>			
	(-) Participación a trabajadores	803	3,000.00
	(-) Dividendos exentos y efectos por método de participación (valor patrimonial proporcional) campos	804	
	(-) Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la Renta	805	
	(+) Gastos no deducibles locales	806	
	(+) Gastos no deducibles del exterior	807	
	(+) Gastos incurridos para generar ingresos exentos y gastos atribuidos a ingresos no objeto de Impuesto a la	808	
	(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos y no objeto de impuesto a la renta -Fórmula	809	
	(-) Deducciones adicionales (incluye incentivos de la ley de solidaridad)	810	
	(+) Ajuste por precios de transferencia	811	
	(-) Ingresos sujetos a Impuesto a la Renta Unico	812	
	(+) Costos y gastos deducibles incurridos para generar ingresos sujetos a impuesto a la renta único	813	
<b>GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)</b>		Reversión	
	Por valor neto realizable de inventarios	815	
	Por provisiones para desahucio pensiones jubilares patronales	817	
	Por costos estimados de desmantelamiento	819	
	Por deterioros del valor de propiedades, planta y equipo	821	
	Por provisiones (diferentes de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y jubilación patronal)	823	-2,400.00
	Por contratos de construcción	825	
	Por mediciones de activos no corrientes mantenidos para la venta	827	
<b>POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTO DE VENTA</b>		Reversión	
	Ingresos	829	
	Pérdidas, costos y gastos	831	
	Amortización pérdidas tributarias de años anteriores	833	
	Por otras diferencias temporarias	835	
	Utilidad gravable	836	14,600.00
	Pérdida sujeta a amortización en períodos siguientes	837	
<b>INFORMACIÓN RELACIONADA CON EL DEBER DE INFORMAR LA COMPOSICIÓN SOCIETARIA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ANEXO DE ACCIONISTAS - APS)</b>			
	¿Cumple el deber de informar sobre la composición societaria dentro de los plazos establecidos?	838	
	Porcentaje de la composición societaria no informada (dentro de los plazos establecidos)	839	
	Porcentaje de la composición societaria correspondiente a paraísos fiscales al 31 de diciembre del ejercicio	840	
<b>INFORMACIÓN RELACIONADA POR RESULTADOS OBTENIDOS DENTRO Y FUERA DE ZEDES</b>			
	¿Contribuyente declarante es administrador u operador de ZEDE?	841	
<b>INFORMACIÓN RELACIONADA POR RESULTADOS OBTENIDOS DENTRO Y FUERA DE ZEDES</b>		Aplicable a territorio fuera de ZEDE	
	Utilidad gravable	843	14,600.00
	Pérdida sujeta a amortización en períodos siguientes	845	
	Utilidad a reinvertir y capitalizar (sujeta legalmente a reducción de la tarifa)	847	
	Saldo utilidad gravable	849	
<b>Total impuesto causado</b>		<b>850</b>	<b>3,212.00</b>

Figura 19. Reversión de diferencias temporarias 2023 – formulario de impuesto a la renta sociedades 101

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
22% IR Contable (IRC)	\$3,179.00	\$748.00	\$2,992.00	\$2,823.70	\$3,740.00
22% LORTI (IRT)	\$5,291.00	\$220.00	\$2,464.00	\$2,295.70	\$3,212.00
	IRC < IRT	IRC > IRT	IRC > IRT	IRC > IRT	IRC > IRT

Figura 20. Variación del impuesto a la renta según cada periodo económico aplicado

Fase 3

Reconocimiento del impacto económico por aplicación de impuestos diferidos. – Impuesto a la renta: Considerando un caso de aplicación se calculó el impuesto a la renta utilizando la

norma contable y la ley fiscal. Se determinó que, para el pago del impuesto a la renta del primer año, la empresa pagó más impuesto, mientras que, al determinar el impuesto a la renta de los ejercicios futuros se demostró un menor pago.

	Impuesto Corriente				
	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
<b>Sin impuesto diferido</b>	\$ 3,179.00	\$ 748.00	\$ 2,992.00	\$ 2,823.70	\$ 3,740.00
<b>Con impuesto diferido</b>	\$ 5,291.00	\$ 220.00	\$ 2,464.00	\$ 2,295.70	\$ 3,212.00
<b>Variación</b>	40%	-240%	-21%	-23%	-16%

Figura 21. Incidencia económica por año en el pago de Impuesto a la renta

Del caso explicado en la fase 2 se evidencia según la figura 15, la variación real en el porcentaje derivado de la diferencia entre la aplicación de impuestos diferidos y la no aplicación para los diferentes ejercicios económicos, a partir del segundo año se determina una variación en negativo que refleja el ahorro por concepto de impuestos para la institución.

El real impacto de la aplicación de esta norma estará sujeto a condiciones adicionales tales como; giro normal del negocio de la empresa, base imponible de impuesto a la renta en el año de generación y reversión del activo por impuesto diferido, reconocimientos de pasivos por impuestos diferidos generados por otras condiciones legales.

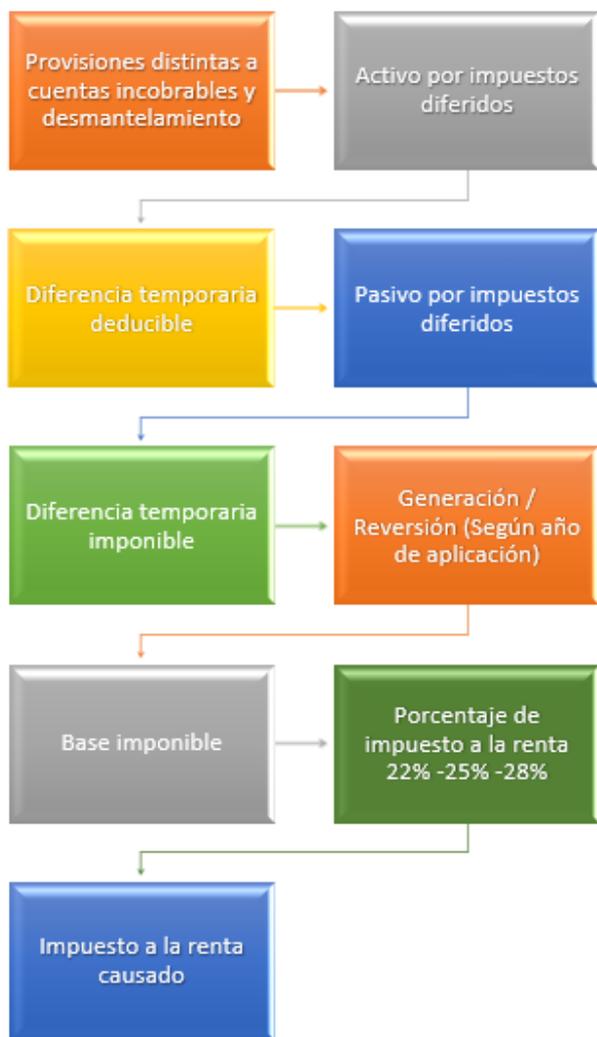


Figura 22. Proceso de determinación del impuesto a la renta con varios factores

En condiciones normales se puede apreciar un impacto a la liquidez de la empresa; la aplicación de los impuestos diferidos le permite a la empresa generar información financiera real, pudiendo diferir el impacto fiscal de un solo año a otros periodos económicos.

### Discusión

La NIC 12 establece el reconocimiento contable de las diferencias temporarias, las mismas que dependiendo su naturaleza deudora o acreedora, generarán un activo o pasivo por impuestos diferidos que, a su vez implican un pago mayor o menor de impuesto tanto en su generación como en su reversión en ejercicios económicos futuros. Estas diferencias temporarias son deducibles cuando el reconocimiento de las mismas genera un activo por impuestos diferidos, esto significa un mayor impuesto a pagar en el año en el que se reconozca, con reducciones de impuesto a la renta en los ejercicios futuros.

Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que generan un pasivo por impuestos diferidos y significan un menor pago de impuesto a la renta en el año de su generación, y valores mayores de este impuesto en los años siguientes. La aplicación de la NIC 12 en esta investigación permitió establecer la teoría que las diferencias temporarias generadas por las provisiones distintas a cuentas incobrables y desmantelamiento reconocerán un activo por impuestos diferidos y con esto un pago menor de impuesto a la renta en ejercicios económicos futuros.

El marco teórico respecto al estudio de las provisiones distintas a cuentas incobrables y desmantelamiento no está definido por ninguna ley expresa que exponga en forma concreta cuales serían los casos que se entenderían para este estudio. En el Ecuador la norma fiscal se limita a los casos comunes de provisiones, más no pondera la creación de otras provisiones que beneficiarían a las empresas nacionales al momento de su aplicación.

La aplicación de impuestos diferidos en las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento es muy poco usado en el Ecuador, por lo general las empresas destinan gastos no deducibles como diferencia permanente sin reconocer el beneficio de impuesto diferido. La correcta aplicación de impuestos diferidos permitirá que las empresas tengan mayor liquidez en ejercicios económicos futuros. Para una correcta aplicación de los impuestos diferidos por provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento se debe cumplir con las condiciones establecidas en la NIC 12 y la ley fiscal.

La incidencia del impacto económico generado por la aplicación de impuestos diferidos sobre las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento, está relacionada de manera directa al porcentaje de impuesto a la renta que se establezca en los años futuros a recuperar el impuesto, es probable que se realice el reconocimiento con una tasa menor en el año que ocurre y posteriormente, ante las constantes reformas a las leyes tributarias, se incremente o disminuya dicha tasa de impuesto a la renta.

Esta investigación permitirá que el lector pueda aplicar sin mayor problema el reconocimiento de impuestos diferidos para las provisiones distintas a cuentas incobrables y desmantelamiento, con la finalidad de disminuir el impacto económico en ejercicios económicos futuros, mejorando considerablemente los indicadores de liquidez de la empresa. Además, con los fundamentos teóricos y prácticos expuestos, el lector podrá reconocer y aplicar las otras nueve diferencias temporarias reconocidas por la legislación ecuatoriana.

A partir de esta investigación, sería importante generar guías tributarias o procesos metodológicos que, permitan reconocer y aplicar las distintas diferencias temporarias de una forma sencilla, al punto de generar cultura contable tributaria correcta que beneficie a las empresas del Ecuador.

## Referencias bibliográficas

- Alonso, A., & Pousa, R. (2007). Casos Practicos del Nuevo Plan General de Contabilidad.
- Amatucci, A. (2001, pag. 242).
- Buenaño , C., & Gavilánez , M. (2014). Analisis de los efectos en la aplicacón de la NIC 12 sobre los tributos del sector industrial en el distrito metropolitano de Quito.
- Cásares Hernández , L. (1999). Tecnicas actuales de investigación documental .
- Castro, F. (29 de abril de 2013). Que son los impuestos diferidos. Excelsior, seccion dinero.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2009). NIIF para PYMES.
- Criollo , S., & Rivera, H. (2012). Analisis del Impuesto Diferido en el impuesto a las Ganancias.
- Ferrán, R. (2012). Tratamiento contable de los gastos financieros que superan la cantidad fiscalmente deducible.
- Flores, P. A. (2018). Cálculo del impuesto diferido y su impacto en el impuesto a la renta de las empresas controladas por la superintendencia de compañías en el cantón Ambato.
- Giullianni, C. (1962). Derecho Financiero.
- Hansen, M. (2011). Manual para implementar las Normas de Información Financiera.
- Hernández Sampieri , R. (2014). Metodologia de la Investigación .
- [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/romero\\_g\\_pm/capitulo3.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf). (s.f.).
- <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169/17458>. (s.f.).

International Federation for System Research, (IFRS). (2018). Normas NIIF@PARTE A.

Jarach, D. (1947). Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo. Buenos Aires: Edit. de la Revista de Jurisprudencia Argentina S.A.

Ley de Régimen Tributario Interno. (2018).

Mena, R. P., Narváez, C. I., & Erazo, J. C. (2019). La planificación tributaria como herramienta financiera para la optimización de los recursos empresariales. 593 Publisher.

NIC 12. (2001).

Novoa, G. (2017). El Principio de la Capacidad Contributiva. Lima.

Saltos, M. (2017). LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Segarra, N. D., Narváez, C. I., & Erazo, J. C. (2019). Las estrategias tributarias como herramientas de optimización del pago de impuesto a la renta. Caso: empresa Mantening Ingeniería. 593 Publisher.

Ureña, S. (2015). Principio de la capacidad contributiva como principio rectos del régimen tributario ecuatoriano.

Vargas, C. (2011). Contabilidad Tributaria. Ecoe ediciones, 96.