



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL  
ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS  
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**TESIS DE GRADO PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:**

**MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**TEMA:**

**Guía de Contabilización del Impuesto a la Renta Diferido en el Ecuador,  
de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera  
(NIIF), en Compañías del Sector Agrícola que manejan Cultivos de Ciclo  
Largo, y que Valúan sus Activos Biológicos a Valor Razonable**

**AUTOR:**

**Raúl Guillermo Ortiz Donoso**

**DIRECTOR:**

**Msc. Aníbal Quintanilla**

**Guayaquil-Ecuador  
Septiembre del 2013**

---

## **DEDICATORIA**

**A mi Familia**



## **AGRADECIMIENTO**

**A Inés María, mi esposa, a Isaac y Ruth, mis hijos, y a Martín, mi  
sobrino, por el amor, soporte y motivación proporcionados**

---

## **DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

La Tesis de Grado denominada: **Guía de Contabilización del Impuesto a la Renta Diferido en el Ecuador, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en Compañías del Sector Agrícola que manejan Cultivos de Ciclo Largo, y que Valúan sus Activos Biológicos a Valor Razonable,** ha sido desarrollada con base a mi investigación de los requerimientos contables exigidos por las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB, respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía.

Consecuentemente este trabajo es de mi autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del proyecto de grado en mención.

**EL AUTOR**

**RAUL GUILLERMO ORTIZ DONOSO**

---

## INDICE GENERAL

---

<b>Capítulo 1 – INTRODUCCIÓN</b>	<b>1</b>
1.1 Antecedentes	1
1.1.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - Origen	1
1.1.2 Las NIIF en el Mundo	3
1.1.3 Las NIIF en Ecuador	4
1.1.4 NIIF para las PYMES	6
1.2 Objetivo	8
1.3 Alcance	11
<b>Capítulo 2 – DEFINICIONES CONTABLES</b>	<b>14</b>
2.1 Impuesto	14
2.2 Agricultura	16
2.3 Generales	18
<b>Capítulo 3 – TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS BIOLÓGICOS</b>	<b>19</b>
3.1 Base Contable	21
3.1.1 Valoración Inicial de Activos Biológicos	23
3.1.2 Activo Biológico Gestionado desde Cero	28
3.1.3 Costos de Cultivo	28
3.1.4 Cambios en el Valor Razonable menos los Costos de Venta	30
3.1.5 Gastos de Cosecha	33
3.1.6 Obtención del Producto Agrícola	35

3.1.7	Venta del Producto Agrícola	39
3.1.8	Costo del Producto Agrícola Vendido	41
3.1.9	Determinación del Valor Razonable	42
3.1.9.1	Precio de Cotización en el Mercado	43
3.1.9.2	Cuando no Existe un Mercado Activo	43
3.1.9.3	Valor Actual de los Flujos Netos de Efectivo	44
3.1.9.4	Contratos de Venta	44
3.1.9.5	Valoración Independiente	45
3.1.9.6	Imposibilidad de Medir el Valor Razonable de Forma Fiable	45
3.2	Base Fiscal	46
3.2.1	Costos Iniciales, Costos de Cultivo y Gastos de Cosecha	46
3.2.2	Venta y Costo del Producto Agrícola Vendido	51
3.3	Libro Mayor y Estados Financieros	53
<b>Capítulo 4 – TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO DIFERIDO</b>		<b>59</b>
4.1	Base Contable	59
4.1.1	Diferencias Temporarias	61
4.1.1.1	Diferencias Temporarias Imponibles	66
4.1.1.2	Diferencias Temporarias Deducibles	67
4.1.1.3	Diferencias Temporarias versus Activos y Pasivos por Impuesto Diferido	68
4.1.2	Diferencias Permanentes	69
4.1.3	Tasas Impositivas	71
4.1.3.1	Tasas Impositivas Futuras	71
4.1.3.2	Revisión de Tasas Impositivas Futuras	72

4.1.3.3	Exenciones Tributarias	72
4.1.4	Pasivo por Impuesto Diferido	73
4.1.4.1	Origen del Pasivo por Impuesto Diferido	74
4.1.4.2	Cambios en el Pasivo por Impuesto Diferido	78
4.1.4.3	Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido	80
4.1.5	Activo por Impuesto Diferido	83
4.1.6	Pérdidas de Operaciones Netas	84
4.1.7	Impuesto Diferido no Descontado	87
4.1.8	Deterioro del Activo por Impuesto Diferido	87
4.2	Base Fiscal	88
4.2.1	Conciliación Tributaria	89
4.2.2	Activo por Impuesto Corriente – Anticipo de Impuesto a la Renta	90
4.2.3	Activo por Impuesto Corriente – Retenciones de Impuesto a la Renta en la Fuente	93
4.2.4	Pasivo por Impuesto Corriente	94
<b>Capítulo 5 – PRESENTACIÓN Y REVELACIONES</b>		100
5.1	Estado de Situación Financiera	100
5.1.1	Separación entre Partidas Corrientes y No Corrientes	100
5.1.2	Compensación	101
5.1.2.1	Compensación de Activos y Pasivos por Impuestos Corrientes	101
5.1.2.2	Compensación de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos	101
5.1.3	Ejemplo de Presentación en el Estado de Situación Financiera	102
5.2	Estado de Resultado Integral	103
5.2.1	Gasto (Ingreso) por Impuesto a la Renta	104

5.2.2	Ejemplo de Presentación en el Estado de Resultados Integral	105
5.3	Notas a los Estados Financieros	106
5.3.1	Políticas Contables	107
5.3.1.1	Política Contable - Activos Biológicos	107
5.3.1.2	Política Contable - Productos Agrícolas	107
5.3.1.3	Política Contable - Impuesto a la Renta Corriente	108
5.3.1.4	Política Contable - Impuesto a la Renta Diferido	108
5.3.1.5	Política Contable – Gasto de Impuesto a la Renta	109
5.3.2	Notas Explicativas	109
5.3.2.1	Nota Explicativa – Activos Biológicos	110
5.3.2.2	Nota Explicativa – Activos por Impuestos Corrientes	111
5.3.2.3	Nota Explicativa – Pasivos por Impuestos Corrientes	112
5.3.2.4	Nota Explicativa - Gasto de Impuesto a la Renta Corriente	113
5.3.2.5	Nota Explicativa – Pasivo por Impuesto Diferido	114
<b>Capítulo 6 – CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>		115
6.1	Conclusiones	115
6.1.1	Conclusiones – Agricultura – Activos Biológicos	115
6.1.2	Conclusiones – Impuesto a la Renta – Impuesto Diferido	113
6.2	Recomendaciones	117
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>		121

**INDICE DE TABLAS**

Tabla 1 – Mapa de Implementación de NIIF a Nivel Mundial	4
Tabla 2 – Ejemplos de Activos Biológicos, Inventarios y Propiedades, Planta y Equipo	20
Tabla 3 – Ejemplos de Activos Biológicos, Productos Agrícolas y Productos Resultantes tras la Cosecha	21
Tabla 4 – Descomposición del Valor Razonable del Activo Combinado	25
Tabla 5 – Determinación del Valor Razonable menos el Costo de Venta del Activo Biológico	32
Tabla 6 – Determinación del Valor Razonable menos los Costos de Venta del Producto Agrícola	37
Tabla 7 – Compañía Agrícola – Estados de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 20x1 y 20x5 – Base Contable y Base Fiscal	57
Tabla 8 – Compañía Agrícola – Estados de Resultado Integral por los Años Terminados el 31 de diciembre del 20x1 y 20x5 – Base Contable y Base Fiscal	58
Tabla 9 – Cálculo de las Diferencias Temporarias al 31 de Diciembre del 20x1	65
Tabla 10 – Composición de la Diferencia Temporaria en la Cuenta de Activos Biológicos	66
Tabla 11 – Determinación del Tipo de Diferencias Temporarias	69
Tabla 12 – Cálculo del Pasivo por Impuesto Diferido al 31 de Diciembre del 20x1	75
Tabla 13 – Compañía Agrícola – Estado de Resultado Integral Por el Año Terminado el 31 de Diciembre del 20x1 – Base Contable y Base Fiscal	76
Tabla 14 – Cálculo del Pasivo por Impuesto Diferido al 31 de Diciembre del 20x5	82

Tabla 15 – Compañía Agrícola – Estado de Resultado Integral Por el Año Terminado el 31 de Diciembre del 20x5 – Base Contable y Base Fiscal	83
Tabla 16 – Conciliación Tributaria Por los Años Terminados el 31 de Diciembre del 20x1 y 20x5	90
Tabla 17 – Cálculo del Impuesto Corriente	97
Tabla 18 – Compañía Agrícola – Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 20x5 y 20x1 – Base Contable y Base Fiscal	103
Tabla 19 – Compañía Agrícola – Estado de Resultado Integral Por los Años Terminados el 31 de Diciembre del 20x5 y 20x1 – Base Contable y Base Fiscal	105

## CAPITULO 1

### INTRODUCCIÓN

#### 1.1 Antecedentes

##### 1.1.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - Origen

En 1973 nació el Consejo del IASC (International Accounting Standards Committee), como resultado de un acuerdo tomado por organizaciones profesionales de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda. El objetivo de este organismo fue el de trabajar para el mejoramiento y armonización de la información financiera, a través del desarrollo y publicaciones de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

En 1975, el Consejo del IASC publicó las primeras Normas Internacionales de Contabilidad: NIC 1 “Revelación de las Políticas de Contabilidad” y NIC 2 “Valuación y Presentación de Inventarios en el contexto de Costo Histórico”. Para el año 2000, el Consejo del IASC había emitido 40 Normas Internacionales de Contabilidad, siendo la última la NIC 40 “Propiedades de Inversión”.

Entre 1982 y 1998, la International Federation Accountants (IFAC), la European Commission (EC), la Security Exchange Commission (US SEC), el G7, el Fondo Monetario Internacional y la Organización Internacional de las Comisiones de Valores (IOSCO), reconocieron, respaldaron y miraron al Consejo del IASC como el emisor de los

estándares globales de contabilidad; y concluyeron que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) sean usadas en la preparación de los estados financieros para propósitos de las ofertas de valores trans fronteras, con el propósito de fortalecer la arquitectura financiera internacional.

Durante 1999 y 2000, el Consejo del IASC experimentó una ampliación de su membresía a 140 asociaciones de contaduría provenientes de 101 países; y reestructuró su junta y sus estatutos de constitución, creando a la Fundación del IASC que en los actuales momentos opera con el nombre de Fundación IFRS.

Es así como en el 2001, el Consejo del IASC se convierte en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), organismo con sede en Londres, responsable y autorizado a emitir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB es un componente de la Fundación IFRS, encargada de nombrar y supervisar a los miembros del IASB, y obtener fondos. Es en ese mismo año en que el IASB aprobó la siguiente resolución:

**Todas las Normas e Interpretaciones emitidas en virtud de las Constituciones anteriores continuarán siendo de aplicación, salvo y hasta el momento en que sean modificadas o retiradas. El IASB podrá modificar o retirar las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC, emitidas en el marco de las Constituciones anteriores del IASC, a medida que vaya emitiendo nuevas Normas e Interpretaciones.**

En el 2003, el IASB publica la primera Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), esto es la NIIF 1 “Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera” y se revisan y mejoran 14 Normas Internacionales de

Contabilidad (NIC). Durante el 2004 y 2005 se publicaron las NIIF 2 al 7 y algunas Interpretaciones de las NIIF (CINIIF).

### **1.1.2 Las NIIF en el Mundo**

En el 2005, las compañías constituidas en la Unión Europea, registradas en un mercado regulado (aproximadamente 8,000 compañías en total) adoptaron las NIIF en la preparación de sus estados financieros, según disposiciones legales. A partir de esa fecha, el resto de compañías de la Unión Europea no registradas en un mercado regulado, preparan sus estados financieros ya sea usando NIIF o PCGA locales que la European Commission (EC) los ha designado como equivalentes de las NIIF. A julio de 2012, los PCGA de los Estados Unidos, Japón, Canadá, China y Corea del Sur han sido designados como equivalentes de las NIIF, así como los estados financieros preparados usando los PCGA nacionales de la India, aceptados para un período de transición que termina el 31 de diciembre de 2014.

Muchos países de la Comunidad Económica Europea, Sudáfrica, Rusia y Sudamérica, han incorporado a las NIIF a sus marcos contables, mientras que otros como EE.UU y Colombia, están en proceso de hacerlo, como lo indica el siguiente mapa:



2008, mediante **Resolución No. 08.G.DSC.010**, la entidad de control estableció el cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF (RO 498 de Diciembre del 2008), en los siguientes términos:

**Resolución No. 08.G.DSC.010 - ARTÍCULO 1:**

- 1. Aplicarán a partir del 1 de enero del 2010: Las compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa.
- 2. Aplicarán a partir del 1 de enero del 2011: Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US \$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007.
- 3. Aplicarán a partir del 1 de enero del 2012: Las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores.

Durante el período del 2010 al 2012 en que se efectuaron las implementaciones de las NIIF en el Ecuador, fue evidente la transformación significativa en términos de presentación que experimentaron los estados financieros de las empresas. El impacto varió mucho de una empresa a otra. En algunos casos, las nuevas normas requirieron la valuación a valor razonable de ciertos ítems como los inmuebles, instrumentos financieros o activos biológicos (en la agricultura, ganadería, etc.), provocando modificaciones significativas en la posición financiera y los resultados de operaciones. Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) que constituían el marco contable en el Ecuador antes de la implementación de las NIIF, se basaban principalmente en el principio de costo histórico, modificados en ciertos casos por prácticas o procedimientos tributarios.

Así también, las NIIF requirieron que los estados financieros reconozcan e informen sobre los efectos tributarios (impuesto a la renta diferido) de las diferencias generadas en ciertas

transacciones, cuando el tratamiento establecido por las leyes tributarias no concordaba con el tratamiento requerido por las normas contables.

No es nada raro que en ciertas transacciones no converjan las NIIF con las leyes tributarias, debido a que el objetivo de las primeras es registrar el espíritu financiero de los hechos económicos, mientras que el objetivo de las segundas es la recaudación de impuestos. Lo cierto es que las empresas requieren de un sistema contable que controle las diferencias entre estos dos conjuntos de normas: las NIIF y las leyes tributarias.

Por otro lado, de acuerdo con la Dirección de Investigación y Estudio de la Intendencia Nacional de Gestión Estratégica de la Superintendencia de Compañías, al 10 de Septiembre del 2013, el Directorio de Compañías Registradas a Nivel Nacional presentaba a 4,809 compañías anónimas y de responsabilidad limitada activas, en el Sector Económico A de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca. En el año 2000, los resultados del Tercer Censo Nacional Agropecuario revelo que el número de personas productoras de Unidades de Producción Agropecuaria (UPA) en el Ecuador ascendía a 842,882, según el Sistema de Información Nacional del Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca. **Todos ellos, tanto sociedades como personas naturales, en algún momento necesitan preparar estados financieros para acceder a créditos.**

#### **1.1.4 NIIF para las PYMES**

Desde el 2000 se escuchaban voces en Europa que demandaban una versión especial de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) para pequeñas empresas. Fue en Febrero del 2007 en que el IASB publicó para comentarios, un borrador del proyecto de NIIF para

PYMES, basado en las NIIF completas y enfocado a principios simplificados e independientes de contabilidad para pequeñas y medianas empresas que no cotizan en bolsas.

Con la ayuda de los organismos emisores de principios de contabilidad nacionales, se llevó a cabo un programa de prueba de campo, participando 116 pequeñas entidades pertenecientes a 20 países. Después de dos años de prueba, en el 2009, el IASB efectuó la emisión final de las NIIF para las PYMES.

El término pequeñas y medianas entidades, tal y como lo usa el IASB, está definido en el **Párrafo 1.2 de la Sección 1 de las NIIF para las PYMES**, como sigue:

**Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:**

- (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y**
- (b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.**

Sin embargo, el IASB deja abierto para que cada país en el mundo desarrolle sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados y otros factores.

La Superintendencia de Compañías, a través del Artículo Primero de la Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11010 del 11 Octubre del 2011, estableció lo siguiente:

**ARTÍCULO PRIMERO - Para efectos del registro y preparación de estados financieros, la Superintendencia de Compañías califica como Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES), a las personas jurídicas que cumplan las siguientes condiciones:**

- a) Monto de Activos inferiores a CUATRO MILLONES DE DÓLARES;**
- b) Registren un Valor Bruto de Ventas Anuales de HASTA CINCO MILLONES DE DÓLARES; y,**
- c) Tengan menos de 200 trabajadores (Personal Ocupado). Para este cálculo se tomará el promedio anual ponderado.**

**Se considerará como base los estados financieros del ejercicio económico anterior al período de transición.**

## **1.2 Objetivo**

La primera Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 12 “Impuesto a las Ganancias” fue emitida en Julio de 1979 por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Sin embargo, en Ecuador no hubo una Norma que recoja las reglas contables contenidas en la NIC 12 para el registro del impuesto a la renta., por falta de decisión de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador (FNCE), de hacer bien y completas las cosas. En Julio de 1999, cuando la FNCE promulgó las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), copias de las Normas Internacionales de Contabilidad, dejó por fuera algunas NIC, entre ellas a la NIC 12, aduciendo que sería una norma compleja y difícil de explicar por los contadores y de entender por los empresarios ecuatorianos.

El desarrollo de esta tesis se fundamenta substancialmente en el contenido de la NIC 12 y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 41 “Agricultura”. El objetivo de la NIC 12 es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias (impuesto a la renta, en el Ecuador), mientras que el objetivo de la NIC 41 es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Esta tesis pretende describir los pasos para identificar, analizar, calcular y contabilizar el impuesto a la renta diferido en el Ecuador, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (**NIIF**), en compañías del sector agrícola que manejan cultivos de ciclo largo y que valúen sus activos biológicos en base del “Modelo de Valor Razonable”.

Los objetivos específicos que persigue esta tesis son:

- Definir a los activos biológicos, impuesto a la renta diferido, modelo de valor razonable y modelo de costo.
- Identificar las cuentas de los estados financieros aplicadas
- Identificar las principales diferencias que se presentan en dichas cuentas, entre el tratamiento según las leyes tributarias y el tratamiento según las normas contables.
- Analizar los impactos fiscales futuros que generan dichas diferencias.
- Describir la forma en que se calcula el impuesto a la renta diferido sobre esas diferencias.

- Describir la forma en que se registra en los libros de contabilidad el impuesto a la renta diferido.
- Describir cómo posteriormente esas diferencias y los impuestos diferidos correspondientes se revierten, esto es, se cancelan o se recuperan.
- Explicar cómo se presenta el impuesto a la renta diferido en los estados financieros.
- Especificar los datos relacionados con el impuesto a la renta diferido que deben ser revelados en las notas a los estados financieros.

Por otra parte, se debe reconocer que la contabilidad agrícola ha sido uno de esos capítulos olvidados en los estudios e investigaciones emprendidos por los organismos responsables de normar la profesión contable en el mundo. Recién en Febrero del 2001, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB – International Accounting Standards Committee) emitió la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 41 “Agricultura”.

Antes de esto no se encontraban normas específicas para este sector, sólo ciertas recomendaciones presentadas por el Comité Especial de Agronegocios (Agribusiness Special Committee) del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) a través de la Guía de Contabilidad y Auditoría de Productores Agrícolas y Cooperativas Agrícolas”, emitida en Septiembre de 1987.

La carencia por tanto tiempo de normas contables para el sector agrícola, ha producido como efecto, sistemas contables básicos en las compañías agrícolas ecuatorianas, que en ciertos casos rayan con lo que se podría calificar como “contabilidades empíricas”, fundamentadas en la experiencia del profesional contable responsable; negando la posibilidad de que esas contabilidades se conviertan en herramienta para la administración de las empresas.

Por esta razón, otro de los objetivos de esta tesis es explicar paso a paso el proceso contable que se debe seguir de acuerdo con la NIC 41, para el reconocimiento de los costos iniciales, de cultivo y cosecha de los activos biológicos conformados por plantas pertenecientes a cultivos de ciclo largo; y el reconocimiento de la obtención y posterior venta de los productos agrícolas.

### **1.3 Alcance**

La NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” aplica a los estados financieros de todas las compañías con fines de lucro, que tienen como propósito presentar razonablemente la situación financiera a una fecha y sus resultados por un período; y trata de la contabilidad del impuesto a las ganancias (impuesto a la renta). El término “impuesto a las ganancias” incluye todos los impuestos nacionales o extranjeros que estén basados en ganancias fiscales.

La NIC 12 requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido.

El impuesto corriente es el impuesto por pagar o por recuperar sobre las ganancias o pérdidas fiscales del período corriente o de períodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en períodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera sus activos o paga sus pasivos por su importe en libros actual; y por el efecto fiscal de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar hasta a la fecha, procedentes de períodos anteriores.

La NIC 41 se aplica a los activos biológicos que se transforman mediante un proceso gestionado de forma activa (es decir, actividad agrícola). Por ello se aplica, por ejemplo, a las siguientes actividades: engorde del ganado, cultivo de bosques ya sea de plantas de ciclo anual o plantas perennes, cultivo en huertos y plantaciones, floricultura y acuicultura (incluyendo las pisci-factorías).

Los animales o plantas que no están sujetos a un proceso de gestión activa no entran en el alcance de la NIC 41. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales). Además, las actividades agrícolas no incluyen el uso de animales para competencias, carreras o exhibiciones.

Esta tesis se circunscribe a la contabilización del impuesto a la renta diferido en el Ecuador, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, en compañías agrícolas que manejen cultivos de ciclo largo y que valúen sus activos biológicos en base del “Modelo de Valor Razonable”. **Para el desarrollo de esta tesis se ha seleccionado como ejemplo el cultivo de una plantación de balsa, un cultivo de**

**ciclo largo, debido a que a partir de la fecha de la siembra, se requiere de un período mayor a un año (entre cuatro a seis años) para su cosecha.** En los cultivos de ciclo largo, los efectos derivados de la aplicación de la NIC 12 y la NIC 41 podrían tener mayor impacto con relación a cultivos de ciclo corto, en donde la siembra y la cosecha ocurren generalmente dentro del mismo período contable.

Sin embargo, toda la metodología contable explicada en esta tesis, es aplicable a toda actividad agrícola, animal o vegetal, de ciclo corto o largo, tanto en lo relacionado con la NIC 12 como con la NIC 41.

## CAPITULO 2

### DEFINICIONES CONTABLES

#### 2.1 Impuesto

De acuerdo con el **párrafo 5 de la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”**, los siguientes términos se usan en dicha Norma, con los significados que a continuación se especifican:

- ***Ganancia contable*** es la utilidad neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a la renta.
- ***Ganancia (pérdida) fiscal*** es la utilidad (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la Ley de carácter fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
- ***Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias*** es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la utilidad 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 la renta relativo a la utilidad (pérdida) fiscal del periodo.
- ***Pasivos por impuestos diferidos*** son las cantidades de impuesto a la renta a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

- ***Activos por impuestos diferidos*** son las cantidades de impuesto a la renta a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:
  - las diferencias temporarias deducibles;
  - la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
  - 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:
  - ***diferencias temporarias imponibles***, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la utilidad (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o
  - ***diferencias temporarias deducibles***, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la utilidad (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

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

## 2.2 Agricultura

De acuerdo con los **párrafos 5 al 7 de la NIC 41 “Agricultura”** los siguientes términos se usan en dicha Norma, con los significados que a continuación se especifican:

- *Actividad agrícola* es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.
- *Producto agrícola* es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.
- Un *activo biológico* es un animal vivo o una planta.
- La *transformación biológica* comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.
- Los *gastos de venta* son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y el impuesto a la renta.

- Un **grupo de activos biológicos** es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.
- La **cosecha o recolección** es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

La **actividad agrícola** abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas de ciclos anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

- **Capacidad de cambio.** Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
- **Gestión del cambio.** La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales).
- **Medición del cambio.** Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos,

longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica o cosecha, se medirá y controlará como una función rutinaria de la gerencia.

La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

- cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); u obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

### 2.3 Generales

Los términos siguientes se usan con los significados que a continuación se especifican:

- ***Importe en libros*** es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera.
- ***Valor razonable*** es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).
- ***Deshierba*** es la limpieza de la plantación de las malezas o malas hierbas; mientras que ***Raleo*** es el corte de plantas mal formadas, quebradas y raquílicas.

### CAPITULO 3

#### TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS BIOLÓGICOS

Cómo está descrito en el Capítulo 2 de “Definiciones Contables” de esta tesis, los activos biológicos son plantas y animales vivos que son capaces de experimentar transformaciones biológicas, bien para dar productos agrícolas que se contabilizan como existencias o bien para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

El **párrafo 10 de la NIC 41** establece lo siguiente:

**NIC 41.10 - La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:**

- (a) La entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados (haya administrado la gestión de cambio biológico);**
- (b) Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y**
- (c) El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.**

Determinar si una partida es un activo biológico, o parte de los inventarios, o parte de las propiedades, planta y equipo, a veces depende del propósito para el cual se mantiene dicho activo. En la tabla siguiente se muestran ciertos ejemplos:

<b>Tabla 2</b>			
<b>Ejemplos de Activos Biológicos, Inventarios y Propiedades, Planta y Equipo</b>			
	<b>Activos Biológicos</b>	<b>Inventarios</b>	<b>Propiedades, Planta y Equipo</b>
Huevos mantenidos para fecundar para cría de pollos	x		
Huevos mantenidos para la venta		x	
Cría de ganado de engorde	x		
Cría de Ganado lechero	x		
Cultivo de bosques (plantas anuales o perennes)	x		
Bosques naturales			x
Cultivo en huertos o plantaciones	x		
Floricultura	x		
Acuicultura	x		
Piscifactoría	x		
Pesca del océano		x	
Cría de perros, gatos, pájaros, etc. (mascotas)	x		
Mascotas compradas por las tiendas a criadores		x	
Crías de animales para la venta en criaderos		x	
Animales en parque recreativos o zoológicos			x
Caballos de carrera en un hipódromo			x
Caballos de carrera para propósitos de reproducción	x		
Perros guardianes			x
<b>Fuente:</b> Compilado por el autor de esta tesis, basado en los conceptos de la:			
NIC 41 - Agricultura			
NIC 2 - Inventarios			
NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo			

Los animales o plantas similares que se usan fundamentalmente para propósitos no productivos, tales como parques recreativos o parques de juego, no son considerados en el “tratamiento contable de activos biológicos” de esta tesis.

Así mismo, los procedimientos contables aplicables a los productos agrícolas y a los productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección, se guían por otras normas, como por ejemplo por la NIC 2 “Inventarios” u otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos obtenidos. En la Tabla siguiente se muestra la

relación de activos biológicos, productos agrícolas y productos resultantes de estos últimos, luego de un procesamiento:

<b>Tabla 3</b>		
<b>Ejemplos de Activos Biológicos, Productos Agrícolas y Productos Resultantes tras la Cosecha</b>		
<b>Activos Biológicos</b>	<b>Productos Agrícolas</b>	<b>Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección</b>
Ganado ovino	Lana	Hilo de lana, alfombras
Ganado vacuno	Reses sacrificadas	Cortes de carne
Ganado lechero	Leche	Queso, mantequilla
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones
Peces en cautiverio	Pescados cosechados	Pescados procesados
Arboles de una plantación forestal	Arboles talados	Troncos, madera, papel
Arboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Arboles de cacao	Bayas y granos de cacao	Licor de chocolate, chocolate
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
Cultivo agrícola	Grano cosechado	Aceite
Vides	Uvas	Vino, jugos, pasas
Plantación de caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar, alcohol
<b>Fuente:</b> Párrafo 4 de la NIC 41, más datos compilados por el autor de esta tesis		

### 3.1 Base Contable

La actividad agrícola posee una característica que la hace especial dentro del conjunto de actividades económicas; y está dada por la capacidad de una empresa de gestionar la transformación biológica de animales vivos o plantas, denominados activos biológicos, ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Una plantación en crecimiento, un novillo en engorde, un ternero nacido o una plantación forestal que genera productos periódicamente, son ejemplos de estas transformaciones. La posibilidad de valorar a precios de mercado los activos biológicos y los productos agrícolas permite reconocer un beneficio económico concreto para la empresa que lleva a cabo la explotación, a pesar de que para la obtención del citado beneficio no se ha realizado transacción alguna con terceros.

Los ciclos de producción relativamente largos implican a menudo que el periodo contable no refleja un ciclo completo. Por ello, la medición al final del periodo de las transformaciones biológicas del activo supone una mayor significatividad de la contabilidad, al estimar una medida del rendimiento financiero o de la posición del periodo corriente. Cuanto menos importante sea la cosecha del año corriente en relación con la transformación biológica completa, más significativa será la medición de fin de periodo respecto de los cambios habidos en el activo (crecimiento y degeneración).

Los sistemas de producción agrícola de elevada rotación relativa, desarrollada en ciclos cortos, donde la mayor parte de la transformación biológica y cosecha tienen lugar dentro del año, hace que la diferencia generada por el método de medición a precio de mercado sea menos significativa.

### 3.1.1 Valoración Inicial de Activos Biológicos

De acuerdo con el **Párrafo 12 de la NIC 41**:

**NIC 41.12 - Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta<sup>1</sup>, excepto en el caso que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.**

Los **costos de venta** son los costos de transacción, es decir, los costos en el punto de venta que son necesarios para que una venta tenga lugar, pero que no surgirían en otras circunstancias, tales como las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado. Tales transportes y otros costos son deducidos en la determinación del valor razonable (esto es, el valor de razonable es el precio de mercado menos los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado)<sup>2</sup>.

Los **árboles de una plantación forestal** están adheridos a la tierra. Pudiera no existir un mercado separado para los activos biológicos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

---

<sup>1</sup> Se entiende que el valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición referidas al momento actual.

<sup>2</sup> La NIIF 13, emitida en Mayo del 2011, define la forma en que los costos de transporte se tienen en consideración en una medición del valor razonable

Al determinar el valor razonable de la plantación forestal, se puede usar la información relativa a los activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Sin embargo, el **valor razonable de la plantación forestal** se basa en su ubicación y condición referidas al momento actual. Por consiguiente, el valor razonable de los árboles sin talar de una plantación maderera es el precio de los árboles vivos en el mercado correspondiente, teniendo en cuenta el diámetro de los árboles y la densidad de la madera.

Los **terrenos relacionados con la actividad forestal** deben ser contabilizados como lo dispone la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 16 “Propiedades, Planta y Equipo”. La NIC 16 establece que en el momento de la compra, los terrenos sean medidos por su costo, esto es su precio de adquisición; incluidos los impuestos de traslados de dominio no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; los honorarios de topógrafos, peritos valuadores y abogados; la escrituración; y las comisiones de los agentes de bienes raíces.

El costo de los terrenos no incluye la cerca, caminos, sistemas de riego, pavimentación e iluminación. Estos activos representan “**Mejoras del Terreno**” y son contabilizados por separado y sujetos a depreciación.

### Ejemplo 1: Compra del Activo Biológico

A principio del 20x1, la entidad adquiere un terreno con una superficie de 100 hectáreas, sobre la que se encuentra una plantación de balsa de dos años de edad, con una densidad de 800 plantas por hectárea, más cerca, caminos y sistema de riego. El precio por hectárea es de \$3,450. El valor razonable de la cerca, los caminos que dividen el terreno en lotes y el sistema de riego, incluidos en la negociación, se lo estima en \$15,000; y del terreno no preparado en \$1,500 por hectárea.

El precio de \$3,450 por hectárea corresponde al valor razonable por la adquisición de un activo combinado, esto es, el importe que la entidad estuvo dispuesta a pagar por la compra del activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

Para determinar el valor razonable del activo biológico constituido por la plantación de balsa, se debe restar al valor razonable del activo combinado, el valor razonable del terreno no preparado y de las mejoras de terreno incluidas en la transacción, como sigue:

<b>Tabla 4</b>		
<b>Descomposición del Valor Razonable del Activo Combinado</b>		
Valor razonable del activo combinado (100 Ha. x \$3,450)		\$ 345,000
Menos:		
Valor razonable del terreno no preparado (100 Ha. X \$1,500)		\$ (150,000)
Valor razonable de las mejoras de terreno		\$ (15,000)
Valor razonable de la plantación de balsa de 2 años de edad (activo biológico)		<u>\$ 180,000</u>
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis en base a los conceptos incluidos en el Párrafo 25 de la NIC 41		

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

### A principio del 20x1

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Propiedades, Planta y Equipo - Terreno</u></b>	\$ 150,000	
<b><u>Activo: Propiedades, Planta y Equipo - Mejoras en Terreno</u></b>	\$ 15,000	
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>	\$ 180,000	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>		\$ 345,000
Para registrar la adquisición de 100 hectáreas de terreno con plantación de balsa y mejoras en terreno (NIC 41 - Párrafo 25)		

La Norma exige que un activo biológico deba ser medido a su valor razonable menos los costos de venta. Consecuentemente, el siguiente paso es estimar los costos en los que la entidad tendría que incurrir para efectuar la venta de la plantación de balsa, bajo el supuesto que quisiera vender el activo a tercero. Estos costos deben ser rebajados del valor razonable de la plantación.

### Ejemplo 2: Costos de Venta

**Los hechos son iguales a los del ejemplo 1. A la fecha de compra de la hacienda se estima que los costos de venta estarían conformados por una comisión del agente de bienes y raíces que buscaría a los potenciales compradores, equivalente al 10% del precio de la transacción, más gastos legales por \$2,000.**

Si bien la comisión del agente de bienes raíces se calculará sobre los \$345,000, precio total de la transacción del activo combinado, para propósito de determinar los costos de venta de la plantación de balsa, la comisión mencionada se calculará aplicando el 10% al valor

razonable del activo biológico (10% x \$180,000), lo que resulta en una comisión de \$18,000, que sumado a los gastos legales por \$2,000 totalizan unos costos de venta de \$20,000.

El **Párrafo 26 de la NIC 41** establece que:

**NIC 41.26 - Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que aparezcan.**

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

**A principio del 20x1**

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Resultados: Pérdidas y Ganancias en el Valor Razonable de Activos Biológicos</u></b>	\$ 20,000	
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>		\$ 20,000
Para rebajar los costos de venta estimados del valor razonable del activo biológico (NIC 41 - Párrafos 12, 26 y 27)		

La deducción de los costos de venta del valor razonable del activo biológico, da lugar a una pérdida inmediata, independientemente de que la compañía espere o no vender el activo en el futuro u obtener ganancias por la venta de dicho activo.

El Libro Mayor de la cuenta “Activos Biológicos – Plantación de Balsa” después del último asiento de diario, es como sigue:

Base Contable					
<b>Activo Biológico - Plantación de Balsa</b>					
20x1	Ejemplo 1	\$ 180,000	20x1	Ejemplo 2	\$ 20,000
Saldo Deudor		\$ 160,000			

El valor en libros de la plantación de balsa por \$160,000 representa los beneficios económicos neto que se espera ingresen a la entidad provenientes de dicho activo a la fecha del balance.

### 3.1.2 Activo Biológico Gestionado desde Cero

De acuerdo con el **Párrafo 24 de la NIC 41**, cuando una entidad no adquiere un activo biológico gestionado por otra entidad, sino que realiza las actividades iniciales de gestión, tales como preparación del suelo, compra de plantitas de vivero y posterior siembra, **los costos incurridos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable del activo biológico**, considerando que la transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costos hasta la fecha del balance ha sido leve, o cuando no se espera que sea importante la transformación biológica llevada a cabo, en el precio final, por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de árboles en una plantación con un ciclo de producción de 30 años.

### 3.1.3 Costos de Cultivo

Los costos de cultivo, esto es, los costos incurridos en la plantación, tales como riego y fertilización, se reconocen como gasto cuando se incurren en ellos. La NIC 41 no

específica el tratamiento de este tipo de costos. Sin embargo, **su registro en los resultados del período en que ocurren se justifica, ya que constituyen el costo en que la entidad ha incurrido para gestionar el cambio producido en ese período en los activos biológicos**, a través del crecimiento en cantidad o mejora de la calidad de plantas.

### Ejemplo 3: Costos de Cultivo

Los hechos son iguales a los del ejemplo 1. Durante el 20x1, tercer año del ciclo de vida de la plantación de balsa, la entidad incurrió en costos de cultivo (deshierba, raleo, fumigación y riego) de \$500 por hectárea.

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

#### Durante el 20x1

Cuentas		Debe	Haber
<b><u>Resultado: Gastos - Costo de Cultivo</u></b>		\$ 50,000	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>			\$ 50,000
Para registrar los costos incurridos en la deshierba, raleo, fumigación y riego del 20x1			

**Nota:** Si la entidad utiliza propiedades, planta y equipo o activos intangibles en la ejecución de las labores de cultivo, la depreciación o amortización de esos activos formarían parte de los “Costos de Cultivo”.

### 3.1.4 Cambios en el Valor Razonable menos los Costos de Venta

El proceso de transformación de los activos biológicos en la empresa agrícola resulta en un crecimiento de dichos activos (aumento en cantidad y calidad), degradación (disminución en cantidad y calidad como efecto de enfermedades u otros factores) y procreación (obtención de animales o plantas adicionales).

Al final de cada período en que se informa (fecha de balance) o antes de iniciar las actividades de cosecha, la gerencia de la entidad, como una función rutinaria, debe valorar los cambios conseguidos en el período por la transformación biológica del activo, tanto los cambios cualitativos (genética, densidad, etc.) como los cuantitativos (cantidad, peso, metros cúbicos, etc.).

La valoración de la transformación biológica de los activos biológicos se lo consigue volviendo a valorar dichos activos a su valor razonable menos los costos de venta, a la fecha del balance o a la fecha inmediata anterior a la cosecha.

Como lo establece el **Párrafo 26 de la NIC 41**, las ganancias o pérdidas surgidas por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deben incluirse en la utilidad o pérdida neta del período en que aparezcan.

**Ejemplo 4: Cambios en el Valor Razonable menos los Costos de Venta**

Los hechos son iguales a los de los ejemplos 1 al 3. Al 31 de Diciembre del 20x1, el valor razonable por hectárea de terreno de 100 Ha. con la plantación de balsa de tres años de edad es de \$4,650. El valor razonable de la cerca, los caminos que dividen el terreno en lotes y el sistema de riego, incluidos en la negociación, se lo sigue estimando en \$15,000; y del terreno no preparado en \$1,500 por hectárea.

Asimismo, a la fecha del balance, se estima que los costos de venta estarían conformados por una comisión del agente de bienes y raíces que buscaría a los potenciales compradores, equivalente al 10% del precio de la transacción, más gastos legales por \$2,000.

Tal como se lo hizo en la fecha de compra (Ejemplo 1), para determinar el valor razonable del activo biológico representado por la plantación de balsa, se debe restar al valor razonable del activo combinado, el valor razonable del terreno no preparado y de las mejoras de terreno incluidas en la transacción.

Luego, al valor razonable del activo biológico se le debe restar los costos de ventas (comisión del agente y gastos legales) que se estiman se incurrirían en caso de venta del activo. El valor razonable menos costos de venta así obtenido se compara con el importe en libros de los activos biológicos. La diferencia constituye la ganancia o pérdida por cambios en el valor razonable menos los costos de venta que se registrará en los resultados del período.

La determinación de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta del activo biológico, es como sigue:

<b>Tabla 5</b>		
<b>Determinación de los Cambios en el Valor Razonable menos los Costos de Venta del Activo Biológico</b>		
Valor razonable del activo combinado al 31 de Diciembre del 20x1 (100 Ha. x \$4,650)		\$ 465,000
Menos:		
Valor razonable del terreno no preparado (100 Ha. X \$1,500)		\$ (150,000)
Valor razonable de las mejoras de terreno		\$ (15,000)
Valor razonable de la plantación de balsa al 31 de Diciembre del 20x1 (activo biológico de 3 años de edad)		\$ 300,000
Menos:		
Costos de venta		
Comisión del agente de bienes raíces: 10%		\$ (30,000)
Gastos legales		\$ (2,000)
Valor razonable menos los costos de venta del activo biológico al 31 de Diciembre del 20x1		\$ 268,000
Importe el libros (Valor razonable menos los costos de venta a la fecha de la compra - principio del 20x1) - Ver página 28		\$ 160,000
Ganancia por incremento en el valor razonable menos los costos de venta de la plantación de balsa - 20x1		\$ 108,000
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis en base a los conceptos incluidos en los Párrafos 12 y 25 de la NIC 41		

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

31 de Diciembre del 20x1

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>	\$ 108,000	
<b><u>Resultado: Ingresos - Pérdidas y Ganancias en el Valor Razonable de Activos Biológicos</u></b>		\$ 108,000
Para registrar el incremento en el valor razonable menos los costos de venta de la plantación de balsa al 31 de Diciembre del 20x1 (NIC 41 - Párrafos 12, 26 y 27)		

El formato de los asientos de diario presentados en el “Ejemplo 3: Costos de Cultivo” y en el “Ejemplo 4: Cambios en el Valor Razonable menos los Costos de Venta” se utilizará para registrar los costos de cultivo en que se incurran y los cambios en el valor razonable que ocurran durante los siguientes años en que continúe el ciclo vital de la plantación de balsa, hasta la fecha de la cosecha.

### 3.1.5 Gastos de Cosecha

La cosecha o recolección es la separación del producto agrícola del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico. Esto último es lo que ocurre en la cosecha de la plantación de balsa. La cosecha consiste en cortar el árbol en pie (activo biológico) para obtener los árboles talados (producto agrícola), cesando el proceso vital de la planta.

Antes de iniciar las actividades de cosecha, la gerencia de la entidad debe determinar el valor razonable menos los costos de venta del activo biológico (con sus frutos incorporados al árbol, si se trata de árboles frutales). Cuando el valor razonable menos los costos de venta del activo biológico en la fecha de la cosecha o recolección difiera de la

última valoración hecha anteriormente (es decir, el valor razonable menos los costos de venta reconocidos en las cuentas), la entidad reconocerá las ganancias o pérdidas en el valor razonable, en los resultados del período, de acuerdo con el **Párrafo 26 de la NIC 41**.

Los gastos de cosecha deben ser registrados en los resultados del período en que son incurridos. La NIC 41, igual que en el caso de los costos de cultivo, no especifica el tratamiento de los gastos de cosecha. Sin embargo, **su registro en los resultados del período en que ocurren se justifica, por las siguientes razones:**

- Los gastos de cosecha no deben ser debitados al activo biológico (plantación de balsa) porque el **Párrafo 12 de la NIC 41** establece que dichos activos se valúan a su valor razonable menos los costos de venta; los gastos de cosecha no representan desembolsos necesarios para gestionar al activo biológico (sembrarlo, mantenerlo y desarrollarlo); y en el caso de la plantación de balsa, el activo biológico desaparece con la cosecha.
- Los gastos de cosecha no deben ser debitados al producto agrícola (árboles talado) porque el **Párrafo 13 de la NIC 41** establece que dichos activos se valúan a **su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección, y tal medición es el costo a esa fecha** (fecha de la cosecha), cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma que sea de aplicación.

De acuerdo con el ciclo vital de la plantación de balsa, el corte o tala de los árboles se lo efectúa cuando éstos han alcanzado los cuatro, cinco o seis años de edad, según el diámetro del árbol que el mercado requiera. Para proceder con el “Ejemplo 5: Gastos de Cosecha”,

se asumirá que han transcurrido seis años del ciclo vital de la plantación de balsa y que la entidad se dispone a iniciar las actividades de corte de los árboles. También se asumirá que el valor razonable menos los costos de venta de la plantación de balsa en la fecha de la cosecha no difiere de la valoración presentada en los registros contables.

### **Ejemplo 5: Gastos de Cosecha**

**Los hechos son iguales a los de los ejemplos 1 al 4. Al inicio del 20x5 la entidad efectúa las labores de cosecha incurriendo en gastos de cosecha por \$20,000.**

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

#### **Principio del 20x5**

Cuentas		Debe	Haber
<b><u>Resultado: Gastos - Gastos de Cosecha</u></b>		\$ 20,000	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>			\$ 20,000
Para registrar los pagos efectuados por la mano de obra en las labores de corte de árboles de la plantación de balsa			

### **3.1.6 Obtención del Producto Agrícola**

La obtención (cosecha, ordeño, esquila, tala, faena, etc.) del producto agrícola es la separación de los productos de un activo biológico o la cesación del proceso vital de éste.

Los productos (granos, leche, lana, árboles cortados, animales faenados, etc.) son el resultado de tal proceso.

El **Párrafo 13 de la NIC 41** establece lo siguiente:

**NIC 41.13 - Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 “Inventarios”, u otra Norma que sea de aplicación.**

La medición del valor razonable de un producto agrícola o de un activo biológico, puede verse facilitada al agrupar los productos agrícolas o activos biológicos de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad debe seleccionar los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

La misma base de medición (valor razonable menos los costos de venta) debe generalmente ser aplicada tanto a los productos agrícolas en el momento de su reconocimiento inicial, como a los activos biológicos.

Solo para propósito de ilustración, la determinación del valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha del producto agrícola, por metro cúbico (M3) de madera de árboles de balsa talados, es como sigue:

<b>Tabla 6</b>			
<b>Determinación del Valor Razonable menos los Costos de Venta del Producto Agrícola - Árboles de Balsa Talados</b>			
Precio de mercado de un M3 de árboles talados en la planta de la industria		\$	59
Menos:			
Transporte por M3 de balsa fresca desde el punto de cosecha (hacienda) hasta el punto de venta (planta industrial)		\$	(2)
Licencia de aprovechamiento forestal maderero (corte) y guía de circulación		\$	(2)
Valor razonable de un M3 de árboles talados en el punto de cosecha (hacienda)		\$	55
Menos:			
Costos de venta			
Comisión del intermediario			(*)
Otros			(*)
Valor razonable menos los costos de venta de un M3 de árboles talados en el punto de cosecha		\$	55
(*) Información incluida sin valores sólo para ilustrar su posición			
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis en base a los conceptos incluidos en los Párrafos 5 y 13 de la NIC 41; y NIIF 13 Valor Razonable			

### **Ejemplo 6: Obtención del Producto Agrícola**

**Los hechos son iguales a los de los ejemplos 1 al 5. Al inicio del 20x5 la entidad obtuvo como resultado de la cosecha, 5,000 metros cúbicos de madera de árboles de balsa talados, cuyo valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección se lo estimó en \$55 el metro cúbico.**

Antes de proceder con la preparación del asiento de diario para registrar el producto agrícola obtenido, véase a continuación el Libro Mayor de la cuenta “Activos Biológicos – Plantación de Balsa”:

Base Contable					
<b>Activo Biológico - Plantación de Balsa</b>					
20x1	Ejemplo 1	\$ 180,000	20x1	Ejemplo 2	\$ 20,000
20x1	Ejemplo 4	\$ 108,000			
Saldo Deudor		\$ 268,000			

Por un lado, de acuerdo con los datos suministrados en el Ejemplo 6, el valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha del producto agrícola obtenido es de \$275,000 (5,000 M3 de madera x \$55 cada M3). Por otro lado, al tratarse de una plantación de balsa, en que la actividad de cosecha cesa el ciclo de vida del activo biológico, el saldo deudor de la cuenta “Activo Biológico – Plantación de Balsa” por \$268,000 debe ser saldado, esto es, acreditado en \$268,000 para que el saldo de la cuenta de mayor sea CERO.

La diferencia de \$7,000 entre el débito a una cuenta de “Inventarios – Producto Agrícola – Arboles de Balsa Talados” por \$275,000 y el crédito a la cuenta “Activos Biológicos – Plantación de Balsa” por \$268,000, constituye una ganancia en el reconocimiento inicial del producto agrícola. Véase a continuación lo que establece el **Párrafo 29 de la NIC 41**:

**NIC 41.29 - Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.**

Luego, véase también lo que establece el Párrafo 28 de la NIC 41:

**NIC 41.28 - Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en el que éstas aparezcan.**

El asiento en el Libro Diario por la obtención del producto agrícola, es como sigue:

### Principio del 20x5

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Inventarios - Producto Agrícola - Árboles de Balsa Talados</u></b>	\$ 275,000	
<b><u>Resultado: Ingresos - Ganancias en Valor Razonable</u></b>		\$ 7,000
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>		\$ 268,000
Para registrar el inventario de balsa fresca cosechada (NIC 41 - Párrafos 28 y 29)		

El valor razonable total de la plantación de balsa (activo biológico) se transfiere al inventario de balsa fresca, debido a que los árboles que conformaban el activo biológico dejan de existir para convertirse en árboles talados o troncos.

### 3.1.7 Venta del Producto Agrícola

La **venta del producto agrícola** debe ser contabilizada como lo dispone la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 18 “Ingresos de Actividades Ordinarias”. Los **Párrafos 9 y 10 de la NIC 18** establecen que los ingresos de actividades ordinarias se medirán al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad que actúa como vendedora y el comprador. En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo o

equivalentes de efectivo<sup>3</sup>, y por tanto el ingreso de actividades ordinarias se mide por la cantidad de efectivo o equivalentes de efectivo, recibidos o por recibir.

La venta del producto agrícola debe ser reconocida y registrada como ingreso en el estado de resultado integral, cuando la entidad vendedora haya transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos sobre dicho inventario. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas coincide con el traspaso de la posesión al comprador.

### **Ejemplo 7: Venta del Producto Agrícola**

**Los hechos son iguales a los de los ejemplos 1 al 6. Durante el 20x5 la entidad vendió los 5,000 metros cúbicos de madera de árboles de balsa talados obtenidos tras la cosecha, a un precio de \$59 el metro cúbico, puestos en el sitio de la planta industrial del comprador. La venta está gravada con la tarifa del 12% del IVA y será objeto de la retención en la fuente del 1% de impuesto a la renta.**

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

---

<sup>3</sup> Inversiones a corto plazo de gran liquidez, con vencimiento de tres meses o menos desde la fecha de adquisición

**Durante el 20x5**

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>	\$ 327,450	
<b><u>Activo: Activo por Impuesto Corriente - Retención 1% IR en la Fuente</u></b>	\$ 2,950	
<b><u>Resultado: Ventas - Arboles de Balsa Talados</u></b>		\$ 295,000
<b><u>Pasivo: Cuentas por Pagar - 12% IVA Cobrado</u></b>		\$ 35,400
Para registrar la venta al contado de los árboles de balsa talados, puesta en la bodega del comprador (NIC 18 - Párrafos 9 y 10)		

Cuando la entrada de efectivo o equivalentes de efectivo se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar.

**3.1.8 Costo del Producto Agrícola Vendido**

Tanto los ingresos de actividades ordinarias como los costos relacionados con una misma transacción o evento, se deben reconocer de forma simultánea; a este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de costos e ingresos. Los costos del producto vendido, junto con la mejor estimación de los gastos de garantía, en el caso de que la venta se haya efectuado con una cláusula de garantía, deben ser reconocidos simultáneamente con la venta. Sin embargo, si los costos relacionados con la venta no pudieran ser medidos con fiabilidad, en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

### Ejemplo 8: Costo del Producto Agrícola Vendido

Los hechos son iguales a los de los ejemplos 1 al 7. La entidad procede a transferir como costo de la venta de 5,000 metros cúbicos de madera de árboles de balsa talados efectuada durante el 20x5, el saldo de la cuenta de inventarios – producto agrícola – árboles de balsa talados.

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

Durante el 20x5

Cuentas	Debe	Haber
<b>Resultado: Costo de Ventas - Arboles de Balsa Talados</b>	\$ 275,000	
<b><u>Activo: Inventarios - Producto Agrícola - Arboles de Balsa Talados</u></b>		\$ 275,000
Para registrar el costo de la venta de árboles de balsa talados (NIC 18 - Párrafo 19)		

#### 3.1.9 Determinación del Valor Razonable

En la actividad agrícola es probable que el valor razonable llegue a ser medible más fiablemente a medida que se avanza la transformación biológica del activo, y que la medición al valor razonable es preferible a la medición en base al costo en esos casos. En consecuencia, la NIC 41 exige la medición a valor razonable una vez que el valor razonable llegue a ser medible con fiabilidad.

### **3.1.9.1 Precio de Cotización en el Mercado**

Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable.

Cuando una entidad tiene acceso a diferentes mercados, la NIC 41 indica que la entidad use el más relevante. Por ejemplo, si una entidad tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que se espera operar. Algunos creen que debe usarse el precio más ventajoso de los mercados accesibles. La Norma refleja el punto de vista de que la medición más relevante resulta de usar los datos del mercado en el que se espera operar.

### **3.1.9.2 Cuando no Existe un Mercado Activo**

Si no existiera un mercado activo, la empresa deberá utilizar otros datos para determinar el valor razonable, siempre que estén disponibles, como pueden ser:

- El precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance
- Los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes

- Referencias sectoriales, tales como el valor de los cultivos expresados en función de superficies; unidades de capacidad, peso o volumen

### **3.1.9.3 Valor Actual de los Flujos Netos de Efectivo**

En muchos casos, pueden no estar disponibles los precios determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la empresa debe utilizar, para determinar el valor razonable, el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa de interés corriente de mercado.

La empresa no debe incluir flujos de efectivo destinados al financiamiento de los activos, ni flujos derivados de impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección, por ejemplo, los costos de replantar los árboles en una plantación forestal después de la tala de los mismos.

### **3.1.9.4 Contratos de Venta**

A menudo, las entidades celebran contratos de venta a fecha futura sobre sus activos biológicos o productos agrícolas. La NIC 41 señala que los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que el valor razonable pretende reflejar las condiciones corrientes de mercado, en el que compradores y vendedores podrían acordar una transacción. Consecuentemente, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como consecuencia de la existencia de un contrato semejante.

### **3.1.9.5 Valoración Independiente**

La NIC 41 no requiere el uso de un evaluador independiente para determinar el valor razonable de un activo biológico. Es cuestión de la entidad decidir cómo determinar el valor razonable con fiabilidad, incluyendo la designación de evaluadores independientes si fuera necesario

### **3.1.9.6 Imposibilidad de Medir el Valor Razonable de Forma Fiable**

Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede determinarse de forma confiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada solamente en el momento del reconocimiento inicial de un activo biológico para el que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son confiables otras estimaciones como alternativas del valor justo. En tal caso, estos activos biológicos deben ser valorizados según su costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos pueda determinarse confiablemente, la empresa debe proceder a valorar según su valor razonable, menos los costos de ventas estimados en el punto de venta.

### **3.2 Base Fiscal**

El Código Tributario Ecuatoriano establece que la obligación tributaria para los contribuyentes o responsables de aquellos surge al verificarse el hecho generador previsto por la Ley para configurar el tributo; y que cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlo tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

Sin embargo, en la práctica, los contribuyentes, con el ánimo de no tener conflictos con la autoridad tributaria, hacen prevalecer las formas jurídicas sobre la substancia económica de las transacciones, al momento de determinar la utilidad o pérdida obtenida en un período contable. A esto se adiciona el hecho de que en el marco tributario vigente en el Ecuador, no se encuentran guías específicas que describan la forma en que para propósito fiscal, un activo biológico o un producto agrícola deban ser medidos y reconocidos en el proceso de determinación de la base tributaria.

#### **3.2.1 Costos Iniciales, Costos de Cultivo y Gastos de Cosecha**

Como ya se lo había manifestado en el Capítulo 1 “Introducción” de esta tesis, la carencia de normas contables para el sector agrícola ha producido en las compañías ecuatorianas pertenecientes a este sector, una gran variedad de sistemas contables basados en la experiencia del profesional contable que lo tiene a su cargo. No obstante, a continuación se describe lo que se observaba con más frecuencia, antes de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), e inclusive después de la

implementación de aquellas, aduciendo que es imposible medir el valor razonable de los activos biológicos y productos agrícolas de forma fiable:

- Los costos iniciales de un activo biológico (el precio de compra, si el activo fue gestionado por otra entidad, o los costos de preparación de tierra, compra de semilla y siembra), los costos de gestión (costos de cultivo o crianza de animales) y los costos de cosecha, son registrados en una cuenta de activo, que a partir de las NIIF se le denomina “activos biológicos” (antes de NIIF eran ubicados dentro de activos fijos o cargos diferidos);
- Los costos iniciales, los costos de cultivo y los gastos de cosecha permanecen en la cuenta de activo hasta el día en que el activo biológico sea vendido a tercero o por lo menos facturado, cuando el activo es de tal naturaleza que su ciclo vital fenece con la cosecha (ejemplo: la tala de árboles);
- Si el activo biológico subsiste después de la cosecha (árboles frutales, ganado vacuno, ganado reproductor, etc.), dicho activo se deprecia
- Durante el tiempo que dura la transformación biológica del activo, la contabilidad no refleja ningún valor por crecimiento, degradación, procreación y muerte de los activos biológicos, ni cambios en el valor razonable del activo;
- Usualmente no es factible determinar el costo de los productos agrícolas cosechados o recolectados de activos biológicos, a tal punto que aparecen en la

contabilidad en el momento de la venta, con el correspondiente costo de venta, sin pasar por los inventarios;

El escenario que se utilizará para la demostración práctica de la contabilización de activos biológicos y productos agrícolas bajo la “**Base Fiscal**” será el mismo escenario descrito en los Ejemplos 1 al 8.

### **Ejemplo 9: Base Fiscal – Costos Iniciales, Costos de Cultivo y Gastos de Cosecha**

A principio del 20x1, la entidad adquiere un terreno con una superficie de 100 hectáreas, sobre la que se encuentra una plantación de balsa de dos años de edad, con una densidad de 800 plantas por hectárea, más cerca, caminos y sistema de riego. El precio por hectárea es de \$3,450. El valor razonable de la cerca, los caminos que dividen el terreno en lotes y el sistema de riego, incluidos en la negociación, se lo estima en \$15,000; y del terreno no preparado en \$1,500 por hectárea. A la fecha de compra de la hacienda se estima que los costos de venta estarían conformados por una comisión del agente de bienes y raíces que buscaría a los potenciales compradores, equivalente al 10% del precio de la transacción, más gastos legales por \$2,000.

Durante el 20x1, tercer año del ciclo de vida de la plantación de balsa, la entidad incurrió en costo de cultivo (deshierba, raleo, fumigación y riego) de \$500 por hectárea.

Al 31 de Diciembre del 20x1, el valor razonable por hectárea de terreno de 100 Ha. con la plantación de balsa de tres años de edad es de \$4,650. El valor razonable de la cerca, los caminos que dividen el terreno en lotes y el sistema de riego, incluidos en la negociación, se lo sigue estimando en \$15,000; y del terreno no preparado en \$1,500 por hectárea. Asimismo, a la fecha del balance, se estima que los costos de venta estarían conformados por una comisión del agente de bienes y raíces que buscaría a los potenciales compradores, equivalente al 10% del precio de la transacción, más gastos legales por \$2,000.

Al inicio del 20x5 la entidad efectúa las labores de cosecha incurriendo en gastos de cosecha por \$20,000. A esa fecha, la entidad obtuvo 5,000 metros cúbicos de madera árboles de balsa talados, cuyo valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección se lo estimó en \$55 el metro cúbico.

Los asientos en el Libro Diario según la Base Fiscal son como sigue:

**A principio del 20x1**

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Propiedades, Planta y Equipo - Terreno</u></b>	\$ 150,000	
<b><u>Activo: Propiedades, Planta y Equipo - Mejoras en Terreno</u></b>	\$ 15,000	
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>	\$ 180,000	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>		\$ 345,000
Para registrar la adquisición de 100 hectáreas de terreno con plantación de balsa y mejoras en terreno		

**Durante el 20x1**

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>	\$ 50,000	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>		\$ 50,000
Para registrar los costos incurridos en la deshierba, raleo, fumigación y riego del 20x1		

**Nota:** Si la entidad utiliza propiedades, planta y equipo o activos intangibles en la ejecución de las labores de cultivo, la depreciación o amortización de esos activos formarían parte de los “Activos Biológicos – Plantación de Balsa”.

**Principio del 20x5**

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>	\$ 20,000	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>		\$ 20,000
Para registrar los pagos efectuados por la mano de obra en las labores de corte de árboles de la plantación de balsa		

**Nota:** El **Párrafo 32 de la NIC 41** establece lo siguiente:

**NIC 41.32 - En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la entidad debe medir los productos agrícolas a su valor razonable menos los costos de venta. Esta norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.**

Esto significa que, independientemente de que una entidad mida un activo biológico con el modelo de valor razonable o el modelo del costo, medirá todos los productos agrícolas procedentes de dicho activo biológico, en el punto de cosecha o recolección, al valor razonable menos los costos estimados de venta.

Por lo general, los productos agrícolas luego del punto de cosecha cumplen con la definición de inventario y se deben contabilizar de acuerdo con la NIC 2. Por consiguiente, el valor razonable menos los costos estimados de venta, medido en el punto de cosecha o recolección, será el costo atribuido del inventario para la contabilización posterior conforme a la NIC 2, tal como lo indica el **Párrafo 13 de la NIC 41**.

### **3.2.2 Venta y Costo del Producto Agrícola Vendido**

En la base fiscal, la venta es registrada en la contabilidad en el momento de emisión de la factura de venta, sin considerar en ciertos casos, si la entidad vendedora ha transferido al comprador todos los riesgos y beneficios significativos sobre el activo biológico o el producto agrícola comercializado, requisito exigido por la NIC 18 para que una venta sea registrada como ingresos de actividades ordinarias.

#### **Ejemplo 10: Base Fiscal – Venta y Costo del Producto Agrícola Vendido**

**Durante el 20x5 la entidad vendió los 5,000 metros cúbicos de madera de árboles de balsa talados obtenidos tras la cosecha, a un precio de \$59 el metro cúbico, puesto en el sitio de la planta industrial del comprador. La venta está gravada con la tarifa del 12% del IVA y será objeto de la retención en la fuente del 1% de impuesto a la renta.**

La entidad procede a transferir como costo de la venta de 5,000 metros cúbicos de madera de árboles de balsa talados efectuada durante el 20x5, el saldo de la cuenta de “Activos Biológicos – Plantación de Balsa”.

El Asiento de Diario por la venta según la Base Fiscal es como sigue:

Durante el 20x5

Cuentas		Debe	Haber
<b>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</b>		\$ 327,450	
<b>Activo: Activo por Impuesto Corriente - Retención 1% IR en</b>		\$ 2,950	
	<b>Resultado: Ventas - Árboles de Balsa Talados</b>		\$ 295,000
	<b>Pasivo: Cuentas por Pagar - 12% IVA Cobrado</b>		\$ 35,400
Para registrar la venta al contado de árboles de balsa talados, puesta en la bodega del comprador			

Antes de proceder con la preparación del asiento de diario para registrar el costo de venta del producto agrícola según la Base Fiscal, véase a continuación el Libro Mayor de la cuenta “Activos Biológicos – Plantación de Balsa” en la Base Fiscal:

			Base Fiscal		
<b>Activo Biológico - Plantación de Balsa</b>					
20x1	Ejemplo 9	\$ 180,000			
20x1	Ejemplo 9	\$ 50,000			
20x5	Ejemplo 9	\$ 20,000			
Saldo Deudor		\$ 250,000			

El Asiento de Diario por el costo del producto agrícola vendido, es como sigue:

**Durante el 20x5**

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Resultado: Costo de Ventas - Árboles de Balsa Talados</u></b>	\$ 250,000	
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>		\$ 250,000
Para registrar el costo de la venta de los árboles de balsa talados		

### 3.3 Libro Mayor y Estados Financieros

Una vez preparados los asientos de diario por la medición y registro del origen, cambio y disposición (venta o baja) de los activos biológicos y productos agrícolas, desde el punto de vista de las NIIF (Base Contable) y desde el punto de vista de las leyes tributarias (Base Fiscal), el siguiente paso es el posteo de dichos asientos en el Libro Mayor, y será este registro en que proporcione los saldos de las cuentas para la preparación de los estados financieros.

Asumiendo que la entidad a la que pertenecen los activos biológicos de que trata esta tesis, inició operaciones a principio del 20x1, con un capital integrado en efectivo de \$500,000, el Libro Mayor del 20x1 (año de inicio de la gestión de los activos biológicos – plantación de balsa) según la Base Contable es como sigue:

Base Contable						Base Contable					
<b>Efectivo - Bancos Nacionales</b>						<b>Terreno</b>					
20x1	Constitución	\$ 500,000	20x1	Ejemplo 1	\$ 345,000	20x1	Ejemplo 1	\$ 150,000			
			20x1	Ejemplo 3	\$ 50,000						
Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 105,000						Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 150,000					
Base Contable						Base Contable					
<b>Mejoras en Terreno</b>						<b>Activos Biológicos - Plantación de Balsa</b>					
20x1	Ejemplo 1	\$ 15,000				20x1	Ejemplo 1	\$ 180,000	20x1	Ejemplo 2	\$ 20,000
						20x1	Ejemplo 4	\$ 108,000			
Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 15,000						Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 268,000					
Base Contable						Base Contable					
<b>Capital Pagado</b>						<b>Pérdidas y Ganancias en el Valor Razonable de Activos Biológicos - Neto</b>					
			20x1	Constitución	\$ 500,000	20x1	Ejemplo 2	\$ 20,000	20x1	Ejemplo 4	\$ 108,000
			Saldo Acreedor al 31/12/20x1 \$ 500,000						Saldo Acreedor al 31/12/20x1 \$ 88,000		
Base Contable						Base Contable					
<b>Costo de Cultivo</b>											
20x1	Ejemplo 3	\$ 50,000									
Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 50,000											

El Libro Mayor 20x1 según la Base Fiscal es como sigue:

Base Fiscal						Base Fiscal					
<b>Efectivo - Bancos Nacionales</b>						<b>Terreno</b>					
20x1	Constitución	\$ 500,000	20x1	Ejemplo 9	\$ 345,000	20x1	Ejemplo 9	\$ 150,000			
			20x1	Ejemplo 9	\$ 50,000						
Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 105,000						Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 150,000					
Base Fiscal						Base Fiscal					
<b>Mejoras en Terreno</b>						<b>Activos Biológicos - Plantación de Balsa</b>					
20x1	Ejemplo 9	\$ 15,000				20x1	Ejemplo 9	\$ 180,000			
						20x1	Ejemplo 9	\$ 50,000			
Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 15,000						Saldo Deudor al 31/12/20x1 \$ 230,000					
Base Fiscal						Base Fiscal					
<b>Capital Pagado</b>											
			20x1	Constitución	\$ 500,000						
			Saldo Acreedor al 31/12/20x1 \$ 500,000								

El Libro Mayor 20x5 (año de finalización de la gestión de los activos biológicos – plantación de balsa) según la Base Contable es como sigue:

Base Contable						Base Contable							
<b>Efectivo - Bancos Nacionales</b>						<b>Activo por Impuesto Corriente - 1% Retención IR en la Fuente</b>							
20x5	Apertura	\$	105,000	20x5	Ejemplo 5	\$	20,000	20x5	Apertura	\$	-		
20x5	Ejemplo 7	\$	327,450					20x5	Ejemplo 7	\$	2,950		
		Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	412,450			Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	2,950				
Base Contable						Base Contable							
<b>Inventarios - Producto Agrícola - Arboles de Balsa Talados</b>						<b>Terreno</b>							
20x5	Apertura	\$	-	20x5	Ejemplo 8	\$	275,000	20x5	Apertura	\$	150,000		
20x5	Ejemplo 6	\$	275,000										
		Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	-			Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	150,000				
Base Contable						Base Contable							
<b>Mejoras en Terreno</b>						<b>Activos Biológicos - Plantación de Balsa</b>							
20x5	Apertura	\$	15,000	20x5	Apertura	\$	268,000	20x5	Ejemplo 6	\$	268,000		
		Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	15,000			Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	-				
Base Contable						Base Contable							
<b>Pasivo por Impuesto Corriente - IVA Cobrado</b>						<b>Pasivo por Impuesto Corriente - Impuesto a la Renta</b>							
				20x5	Apertura	\$	-	20x5	Apertura	\$	-		
				20x5	Ejemplo 7	\$	35,400						
						Saldo Acreedor al 31/12/20x5	\$	35,400			Saldo Acreedor al 31/12/20x5	\$	-
Base Contable						Base Contable							
<b>Capital Pagado</b>						<b>Utilidades de Ejercicios Anteriores</b>							
				20x5	Apertura	\$	500,000	20x5	Apertura	\$	38,000		
						Saldo Acreedor al 31/12/20x5	\$	500,000			Saldo Acreedor al 31/12/20x5	\$	38,000
Base Contable						Base Contable							
<b>Ventas - Arboles de Balsa Talados</b>						<b>Pérdidas y Ganancias en el Valor Razonable de Activos Biológicos - Neto</b>							
				20x5	Apertura	\$	-	20x5	Apertura	\$	-		
				20x5	Ejemplo 7	\$	295,000	20x5	Ejemplo 6	\$	7,000		
						Saldo Acreedor al 31/12/20x5	\$	295,000			Saldo Acreedor al 31/12/20x5	\$	7,000
Base Contable						Base Contable							
<b>Costo de Ventas - Arboles de Balsa Talados</b>						<b>Gasto de Cosecha</b>							
20x5	Apertura	\$	-	20x5	Apertura	\$	-						
20x5	Ejemplo 8	\$	275,000	20x5	Ejemplo 5	\$	20,000						
		Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	275,000			Saldo Deudor al 31/12/20x5	\$	20,000				

El Libro Mayor 20x5 según la Base Fiscal es como sigue:

Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal		
<b>Efectivo - Bancos Nacionales</b>						<b>Activo por Impuesto Corriente - 1% Retención IR en la Fuente</b>					
20x5	Apertura	\$ 105,000	20x5	Ejemplo 9	\$ 20,000	20x5	Apertura	\$ -			
20x5	Ejemplo 10	\$ 327,450				20x5	Ejemplo 10	\$ 2,950			
Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ 412,450				Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ 2,950			
Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal		
<b>Terreno</b>						<b>Mejoras en Terreno</b>					
20x5	Apertura	\$ 150,000				20x5	Apertura	\$ 15,000			
Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ 150,000				Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ 15,000			
Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal		
<b>Activos Biológicos - Plantación de Balsa</b>						<b>Pasivo por Impuesto Corriente - IVA Cobrado</b>					
20x5	Apertura	\$ 230,000	20x5	Ejemplo 10	\$ 250,000				20x5	Apertura	\$ -
20x5	Ejemplo 9	\$ 20,000							20x5	Ejemplo 10	\$ 35,400
Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ -							Saldo Acreedor al 31/12/20x5		\$ 35,400
Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal		
<b>Capital Pagado</b>						<b>Ventas - Arboles de Balsa Talados</b>					
			20x5	Apertura	\$ 500,000				20x5	Apertura	\$ -
									20x5	Ejemplo 10	\$ 295,000
			Saldo Acreedor al 31/12/20x5		\$ 500,000				Saldo Acreedor al 31/12/20x5		\$ 295,000
Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal			Base Fiscal		
<b>Costo de Ventas - Arboles de Balsa Talados</b>											
20x5	Apertura	\$ -									
20x5	Ejemplo 10	\$ 250,000									
Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ 250,000									

Tanto en el proceso de preparación de los asientos de diario como en el posteo en las cuentas del Libro Mayor, se ha obviado el asiento de transferencia de los saldos de las cuentas de resultados a la cuenta de Utilidad Neta del Ejercicio o Utilidades de Ejercicios Anteriores.

Los Estados de Situación Financiera al 31 de diciembre del 20x1 y 20x5, y los correspondientes Estados de Resultado Integral por los Años Terminados en esas fechas, de acuerdo con la Base Contable y la Base Fiscal, antes del cálculo del impuesto a la renta, son como sigue:

<b>Tabla 7</b>							
Compañía Agrícola							
Estados de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 20x1 y 20x5							
(Expresado en US Dólares)							
		20x1		20x5			
		Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal		
<b>Activos</b>							
<b>Activos Corrientes</b>							
	Efectivo	\$ 105,000	\$ 105,000	\$ 412,450	\$ 412,450		
	Activo por impuesto corriente - 1% retención IR en la fuente	\$ -	\$ -	\$ 2,950	\$ 2,950		
	Inventarios - producto agrícola - árboles de balsa talados	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -		
		<u>\$ 105,000</u>	<u>\$ 105,000</u>	<u>\$ 415,400</u>	<u>\$ 415,400</u>		
<b>Activos no Corrientes</b>							
<b>Propiedades, planta y equipo</b>							
	Terreno	\$ 150,000	\$ 150,000	\$ 150,000	\$ 150,000		
	Mejoras en terreno	\$ 15,000	\$ 15,000	\$ 15,000	\$ 15,000		
		<u>\$ 165,000</u>	<u>\$ 165,000</u>	<u>\$ 165,000</u>	<u>\$ 165,000</u>		
	Activos biológicos - plantación de balsa	\$ 268,000	\$ 230,000	\$ -	\$ -		
<b>Total Activos</b>		<u>\$ 538,000</u>	<u>\$ 500,000</u>	<u>\$ 580,400</u>	<u>\$ 580,400</u>		
<b>Pasivos y Patrimonio</b>							
<b>Pasivos Corrientes</b>							
	Pasivo por impuesto corriente						
	IVA cobrado	\$ -	\$ -	\$ 35,400	\$ 35,400		
	Impuesto a la renta (*)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -		
		<u>\$ -</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ 35,400</u>	<u>\$ 35,400</u>		
<b>Pasivos no Corrientes</b>							
	Pasivo por impuesto diferido (*)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -		
<b>Total Pasivos</b>		<u>\$ -</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ 35,400</u>	<u>\$ 35,400</u>		
<b>Patrimonio</b>							
	Capital pagado	\$ 500,000	\$ 500,000	\$ 500,000	\$ 500,000		
	Utilidad neta del ejercicio (*)	\$ 38,000	\$ -	\$ 7,000	\$ 45,000		
	Utilidades de ejercicios anteriores (*)	\$ -	\$ -	\$ 38,000	\$ -		
<b>Total Patrimonio</b>		<u>\$ 538,000</u>	<u>\$ 500,000</u>	<u>\$ 545,000</u>	<u>\$ 545,000</u>		
<b>Total Pasivos y Patrimonio</b>		<u>\$ 538,000</u>	<u>\$ 500,000</u>	<u>\$ 580,400</u>	<u>\$ 580,400</u>		
(*) Falta incluir los gastos y pasivos por impuesto a la renta corriente y diferido							
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis							

<b>Tabla 8</b>					
Compañía Agrícola					
<b>Estados de Resultado Integral</b>					
<b>Por los Años Terminados el 31 de Diciembre del 20x1 y 20x5</b>					
(Expresado en US Dólares)					
	20x1		20x5		
	Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal	
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>					
Ventas - árboles de balsa talados	\$ -	\$ -	\$ 295,000	\$ 295,000	
Ganancias en el valor razonable de activos biológicos - neto	\$ 88,000	\$ -	\$ 7,000	\$ -	
	<u>\$ 88,000</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ 302,000</u>	<u>\$ 295,000</u>	
<b>Gastos</b>					
Costo de ventas - árboles de balsa talados	\$ -	\$ -	\$ 275,000	\$ 250,000	
Costos de cultivo	\$ 50,000	\$ -	\$ -	\$ -	
Gastos de cosecha	\$ -	\$ -	\$ 20,000	\$ -	
	<u>\$ 50,000</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ 295,000</u>	<u>\$ 250,000</u>	
Utilidad antes de impuesto a la renta	\$ 38,000	\$ -	\$ 7,000	\$ 45,000	
<b>Gasto de impuesto a la renta</b>					
Corriente (*)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
Diferido (*)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
	<u>\$ -</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ -</u>	
Utilidad neta del ejercicio	<u>\$ 38,000</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ 7,000</u>	<u>\$ 45,000</u>	
(*) Falta incluir los gastos por impuesto a la renta corriente y diferido					
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis					

## CAPÍTULO 4

### TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO DIFERIDO

Los estados financieros son preparados con el propósito de proveer a sus usuarios con información útil para la toma de decisiones. Cualquiera quien tome decisiones basado en los estados financieros, debe entender el significado de los impuestos diferidos, y qué efectos tienen éstos en los resultados de operaciones, patrimonio y flujo de caja. Los profesionales responsables de la preparación de los estados financieros deben conocer la norma contable que reglamenta la identificación, medición, reconocimiento y cancelación de los impuestos diferidos, esto es la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12 “Impuesto a las Ganancias”.

#### 4.1 Base Contable

En el Ecuador debemos considerar que el término “impuesto diferido” hace referencia al tributo que conocemos con el nombre de “impuesto a la renta”. Lo primero que debemos tener claro a la hora de calcular y contabilizar el impuesto a la renta, es que el **resultado contable** y el **resultado fiscal** (base imponible) **son dos conceptos distintos**.

El resultado contable se determina conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); mientras que el resultado fiscal se lo calcula de conformidad con las disposiciones tributarias contenidas en el Código Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y reglamentos. Estas disposiciones tributarias son las que establecen qué

ingresos y qué gastos se deben tomar en cuenta para calcular la base imponible en base a la cual pagar el tributo: impuesto a la renta.

Desde el momento en que cada resultado (contable y fiscal) se determina atendiendo a leyes distintas, pueden darse discrepancias entre uno y otro, ya sea porque un ingreso o gasto lo es para efectos contables pero no a efectos fiscales, porque la imputación a los resultados se lo realiza en diferentes períodos contables en los dos ámbitos, etc.

La NIC 12 requiere que se realicen dos cálculos del impuesto a la renta al final del periodo sobre el que se informa:

- **Primero, el cálculo del gasto (o ingreso) por impuestos corrientes:** importe del impuesto a la renta por pagar (o recuperar) en el periodo actual y cualquier ajuste relacionado con el impuesto corriente de periodos anteriores. Esta parte se la explicará en la sección 4.2 “Base Fiscal” de esta tesis.
- **Segundo, el cálculo del gasto (ingreso) por impuestos diferidos:** importe que surge de reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos nuevos, y de reconocer cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos existentes. Esta parte se la explicará en la presente sección.

Si la utilidad contable (es decir, la utilidad según las NIIF en el estado de resultado integral) fuera siempre igual a la utilidad fiscal (es decir, la utilidad sobre la que se calcula el impuesto por pagar) y ambos tipos de utilidades se determinarían siempre utilizando las mismas reglas, la contabilización del impuesto a la renta sería sencilla. Implicaría calcular

el importe por pagar aplicando la tasa impositiva a la utilidad contable, reconocer un débito a gasto con crédito a un pasivo por dicho importe y registrar luego el pago eventual al momento de liquidar el pasivo, considerando previamente cualquier crédito tributario al que se tenga derecho por anticipos o retenciones en la fuente de impuesto a la renta.

Pero, lo que suele suceder en la práctica es que, la utilidad fiscal de un periodo particular difiere, a veces por importes considerables, de la utilidad contable. Esto se debe a que las leyes fiscales difieren de las NIIF en cuanto al reconocimiento y a la medición de ingresos, gastos, activos y pasivos. Por consiguiente, el gasto por impuesto a la renta no se puede determinar simplemente multiplicando la utilidad contable por la tasa impositiva. En su lugar, la contabilización de impuesto a la renta implica identificar y contabilizar las diferencias entre la utilidad o pérdida contable y la utilidad o pérdida fiscal, e identificar las diferencias entre los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros y cómo dichos activos y pasivos se miden conforme a las leyes fiscales.

#### **4.1.1 Diferencias Temporarias**

Las diferencias temporarias se definen como las diferencias entre el importe en libros, (de conformidad con NIIF, llamada también base contable) de un activo o pasivo, y su base fiscal (de conformidad con las leyes tributarias), que la entidad espera que afecten a la utilidad fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. Las diferencias temporarias surgen en los siguientes casos:

- a) **Un desembolso es deducible a los fines fiscales después de que se lo reconoce como gasto de conformidad con NIIF.** Por ejemplo:

- El costo de pensiones o de otros beneficios a los empleados (provisión para jubilación patronal) se reconoce como gasto en la utilidad contable durante los periodos de servicio de los empleados (**NIC 19 - Beneficios a los Empleados**), pero en Ecuador es deducible para los fines fiscales sólo en periodos futuros cuando los empleados cumplan por lo menos diez años de antigüedad en la entidad (**Numeral 13 del Artículo 10 de la LORTI**);
  - El gasto por garantías se reconoce en la utilidad contable cuando se realizan las ventas relacionadas, pero en Ecuador (**NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes**), es deducible para los fines fiscales sólo cuando se paga, después del reclamo presentado por el cliente (**Artículo 10 de la LORTI**);
  - El gasto por deudas incobrables se reconoce en la utilidad contable cuando se estima que las cuentas por cobrar son incobrables (**NIC 39 - Instrumentos Financieros**), pero en Ecuador, es deducible para los fines fiscales sólo el 1% en el período en que se originó la cuenta por cobrar, y el 99% restante, después de cinco años de permanencia en los libros (**Numeral 11 del Artículo 10 de la LORTI**).
- b) **Los ingresos tributan antes de ser reconocidos a efectos de NIIF.** Por ejemplo:
- Facturas de ventas emitidas (**Reglamento de Comprobantes de Ventas, Retención y Documentos Complementarios**), pero que aún no reúnen los

requisitos para ser reconocidas como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las NIIF (**NIC 18 - Ingresos de Actividades Ordinarias**);

- Las ganancias intra grupo de inventarios no realizadas a nivel de grupo se revierten en la consolidación (**NIIF 10 – Estados Financieros Consolidados**), pero en Ecuador, las compañías del grupo tributan individualmente (**Código Tributario**).

c) **Los ingresos tributan después de ser reconocidos a efectos de NIIF.** Por ejemplo:

- Un incremento en el valor razonable de un activo se reconoce en la utilidad contable (**NIC 41 – Activos Biológicos y la NIIF 9 – Instrumentos Financieros**) y pero en Ecuador, dicho incremento tributa sólo cuando el activo es vendido (**Código Tributario y LORTI**). **Este es el caso de la valuación de los activos biológicos y productos agrícolas a su valor razonable;**
- Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en la utilidad contable en función del grado de realización del contrato o transacción (a menudo, denominado método del porcentaje de terminación) (**NIC 11 – Contratos de Construcción y NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias**), pero en Ecuador, los ingresos pueden tributar para los fines fiscales cuando el contrato o transacción termina (**Artículo 28 de la LORTI – Ingresos de las Empresas de Construcción**);

- d) **Un gasto es deducible a los fines fiscales antes de que se lo reconozca como gasto a efectos de NIIF.** Por ejemplo, en ciertos casos, con autorización del Servicio de Rentas Internas, un activo se podría depreciar de forma más rápida a los fines fiscales que a efectos de NIIF (**Literal c del Numeral 6 del Artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno**).

En consecuencia, **las diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro.**

En el Capítulo 3 “Tratamiento Contable de Activos Biológicos” de esta tesis, se incluyeron los asientos de diario que deben ser preparados para medir y registrar el origen, cambio y disposición (venta o baja) de los activos biológicos y productos agrícolas, desde el punto de vista de las NIIF (Base Contable) y desde el punto de vista de las leyes tributarias (Base Fiscal). En Dicho capítulo también se incluyeron el Libro Mayor y los Estados de Situación Financiera por los años terminados el 31 de Diciembre del 20x1 y 20x2.

Con el propósito de calcular las diferencias temporarias al 31 de Diciembre del 20x1, a continuación se presenta el estado de situación financiera según Base Contable y Base Fiscal a esa fecha:

<b>Tabla 9</b>					
<b>Cálculo de las Diferencias Temporarias al 31 de Diciembre del 20x1</b>					
Compañía Agrícola					
Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 20x1					
(Expresado en US Dólares)					
			<b>Base Contable</b>	<b>Base Fiscal</b>	<b>Diferencias Temporarias</b>
<b>Activos</b>					
<b>Activos Corrientes</b>					
	Efectivo		\$ 105,000	\$ 105,000	\$ -
<b>Activos no Corrientes</b>					
<b>Propiedades, planta y equipo</b>					
	Terreno		\$ 150,000	\$ 150,000	\$ -
	Mejoras en terreno		\$ 15,000	\$ 15,000	\$ -
			\$ 165,000	\$ 165,000	\$ -
	Activos biológicos - plantación de balsa		\$ 268,000	\$ 230,000	\$ 38,000
	<b>Total Activos</b>		<b>\$ 538,000</b>	<b>\$ 500,000</b>	
<b>Patrimonio</b>					
	Capital pagado		\$ 500,000	\$ 500,000	
	Utilidad antes de impuesto a la renta del ejercicio		\$ 38,000	\$ -	
	<b>Total Patrimonio</b>		<b>\$ 538,000</b>	<b>\$ 500,000</b>	
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis					

El cálculo de las diferencias temporarias mediante la determinación de las diferencias entre los saldos según Base Contable y Base Fiscal, sólo de cuentas de activos y pasivos, es denominado el “**método del pasivo basado en el balance**”, según la NIC 12. En la aplicación de este método no se consideran los saldos de las cuentas de patrimonio, ingresos y gastos.

Lo que se observa en la **Tabla 9** es que existe una sola diferencia temporaria por un importe neto de \$38,000 en la cuenta “Activos biológicos – plantación de balsa”, generado por el tratamiento diferente que se les da a las siguientes transacciones en las bases contable y fiscal:

<b>Tabla 10</b>		
<b>Composición de la Diferencia Temporal en la Cuenta de Activos Biológicos</b>		
<b>Concepto</b>	<b>Referencia</b>	<b>Ingresos (Gastos)</b>
Disminución en el valor razonable por los costos de venta estimados del activo biológico en la fecha de la compra	Ejemplo 2	\$ (20,000)
Costos de cultivo - deshierba, raleo, fumigación y riego	Ejemplo 3	\$ (50,000)
Incremento en el valor razonable menos los costos de venta de la plantación de balsa al 31 de Diciembre del 20x1	Ejemplo 4	\$ 108,000
		<u>\$ 38,000</u>
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis		

Las diferencias temporarias son las que requieren la medición y registro del impuesto a la renta diferido. Las diferencias temporarias se clasifican en “Diferencias Temporarias Imponibles” y “Diferencias Temporarias Deducibles”.

#### 4.1.1.1 Diferencias Temporarias Imponibles

Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera incrementen la utilidad fiscal en períodos futuros, cuando se recupere el activo o se cancele el pasivo en dónde se genera la diferencia. **En consecuencia, la diferencia temporal de \$38,000 representa una diferencia del tipo “imponible”, debido a que se espera que en un período futuro, cuando el activo biológico se coseche, se le dé de baja y se venda el producto agrícola resultante, dicha diferencia pase a formar parte de la utilidad fiscal.** Una explicación adicional de las transacciones que conforman la diferencia temporal imponible es como sigue:

- La disminución en el valor razonable del activo biológico por los costos de venta estimados en la fecha de la compra por \$20,000, y el incremento en dicho valor razonable por \$108,000 al 31 de Diciembre del 20x1, aumentaron en \$88,000 el importe del activo biológico y los ingresos de actividades ordinarias en la Base Contable del período 20x1; mientras que en la Base Fiscal, este valor será reconocido como ingresos a través del precio de venta en el 20x5 en que se venda el activo.
- Los costos de cultivo por \$50,000 fueron debitados a los resultados del período 20x1 según Base Contable; mientras que en la Base Fiscal del 20x1 fueron capitalizados en la cuenta de activo “Activos Biológicos – Plantación de Balsa” para ser reconocidos como gastos fiscales en el 20x5 en que se efectúe la venta del activo.

Como se puede observar, existe una diferencia de tiempo entre el momento en que los ingresos y gastos se reconocen en la Base Contable y en la Base Fiscal, lo que se aprecia en los estados financieros comparativos del 20x1 y 20x5, incluidos en las **Tablas 7 y 8** del Capítulo 3 de esta tesis. Los casos descritos en el literal c) de la Sección 4.1.1 “Diferencias Temporarias” de esta tesis, son ejemplos de diferencias temporarias imponibles.

#### **4.1.1.2 Diferencias Temporarias Deducibles**

Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera disminuyan la utilidad fiscal en períodos futuros, cuando se recupere el activo o se cancele el pasivo en dónde se genera la diferencia. Los casos descritos en el literal a), b) y d) de la Sección 4.1.1

“Diferencias Temporarias” de esta tesis, son ejemplos de diferencias temporarias deducibles. Otros ejemplos de diferencias temporarias deducibles son los siguientes:

- El valor neto realizable de los inventarios (**NIC 2 – Inventarios**) o el importe recuperable de propiedades, planta y equipo (**NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos**) en la base contable es menor que el importe reportado en la base fiscal. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en la base contable no son deducibles en la base fiscal hasta que los bienes sean vendidos (**LORTI**).
- Los gastos de constitución y pre operación son reconocidos como gastos en la base contable (**NIC 38 – Activos Intangibles**), pero en la base fiscal deben diferirse para ser reconocidos como gastos deducibles en períodos posteriores (**Artículo 12 de la LORTI – Amortización de Inversiones**).

#### **4.1.1.3 Diferencias Temporarias versus Activos y Pasivos por Impuesto Diferido**

Las diferencias temporarias imponibles generan pasivos por impuesto diferido; mientras que las diferencias temporarias deducibles generan activo por impuesto diferido. El siguiente cuadro ayuda en el proceso de determinación de los tipos de diferencias temporarias:

<b>Tabla 11</b>				
<b>Determinación del Tipo de Diferencias Temporarias</b>				
<b>Cuando</b>	<b>Es</b>	<b>Que</b>	<b>La Diferencia Temporaria es</b>	<b>Y Genera un</b>
Activo Contable	Mayor	Activo Fiscal	Imponible	Pasivo por Impuesto Diferido
Activo Contable	Menor	Activo Fiscal	Deducible	Activo por Impuesto Diferido
Pasivo Contable	Mayor	Pasivo Fiscal	Deducible	Activo por Impuesto Diferido
Pasivo Contable	Menor	Pasivo Fiscal	Imponible	Pasivo por Impuesto Diferido
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis				

#### 4.1.2 Diferencias Permanentes

Algunas diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal son permanentes. Las diferencias permanentes son originadas por (1) ingresos o gastos incluidos en la utilidad o pérdida antes de impuesto a la renta según Base Contable, pero que nunca serán incluidos en la utilidad o pérdida antes de impuesto a la renta según Base Fiscal; o (2) ingresos o gastos incluidos en la utilidad o pérdida antes de impuesto a la renta según Base Fiscal, pero que nunca serán incluidos en la utilidad o pérdida antes de impuesto a la renta según Base Contable.

La legislación tributaria en el Ecuador tiene promulgado una variedad de disposiciones en las leyes tributarias, en un esfuerzo por lograr ciertos objetivos políticos, económicos y sociales. Algunas de estas disposiciones excluyen ciertos ingresos de la base imponible (**Artículo 9 de la LORTI - Exenciones**), limitan la deducibilidad de ciertos gastos (**Artículos 10 de la LORTI - Deduciones**), y permiten la deducción de otros ciertos gastos, en exceso de los importes reales incurridos (**Numerales 7, 9 y 17 del Artículo 10 de la LORTI**). Una entidad que tiene ingresos exentos, gastos no deducibles, o

deducciones permitidas en exceso de los importes reales, tiene una **“tasa de impuesto efectiva”** que es diferente a la tasa de impuesto corporativa establecida por la Ley.

Ciertas diferencias permanentes afectan solamente el período en el cual ellas ocurren, por lo que no dan origen a importes tributables o deducibles futuros. Como resultado, no hay efectos por impuesto diferido que deba ser reconocido. Ejemplos de diferencias permanentes son las siguientes:

**a) Partidas reconocidas en la Base Contable pero no en la Base Fiscal**

- Dividendos recibidos
- Rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales
- Indemnizaciones de seguros recibidas, exceptuando las provenientes del lucro cesante
- Utilidad por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones
- Gastos de intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador
- Pérdida por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones
- Pérdidas por baja de inventarios no soportadas con declaración jurada ante un juez o notario

## **b) Partidas reconocidas en la Base Fiscal pero no en la Base Contable**

- Deducción adicional del 100% de remuneraciones y beneficios sociales, por incremento neto de empleados
- Deducción adicional del 150% de remuneraciones y beneficios sociales, por pago a trabajadores con discapacidad
- Deducción adicional del 100% del gasto de depreciación, por la compra de maquinarias y equipos para producción más limpia

### **4.1.3 Tasas Impositivas**

En Ecuador, los activos o pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se deben medir empleando las tasas y leyes que han sido aprobadas y publicadas en el Registro Oficial hasta el final del período sobre el que se informa. El Registro Oficial es el periódico oficial que el Estado Ecuatoriano tiene para publicar la constitución, leyes, decretos, reglamentos y otras normas jurídicas.

#### **4.1.3.1 Tasas Impositivas Futuras**

**¿Qué pasa si las tasas impositivas son diferentes para los años futuros,** como sucedió en el lapso del 2011 al 2013 en que por disposición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, la tasa impositiva corporativa disminuyó un punto cada año hasta llegar al 22% en el 2013? En este caso, la tasa impositiva promulgada que se espera sea de aplicación en el año futuro, cuando la entidad recupere el importe en libros del activo o cancele el pasivo, es la que se debe usar para aplicarla a las diferencias temporarias

existentes y calcular el impuesto diferido. **Si nuevas tasas no están aún promulgadas por la Ley para los años futuros, la tasa que le corresponde al año corriente debe ser usada.**

La medición de los pasivos y activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar en el futuro, el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de ganancias de capital.

#### **4.1.3.2 Revisión de Tasas Impositivas Futuras**

Cuando un cambio en las tasas impositivas ha sido promulgado por la Ley, su efecto sobre las cuentas de impuesto diferido debe ser registrado inmediatamente. **El efecto debe ser reportado como un ajuste al gasto de impuesto a la renta diferido en el período del cambio, excepto que el cambio afecte a una partida de ingresos o gastos reconocida conforme a las NIIF como otro resultado integral<sup>4</sup>, en cuyo caso el efecto del cambio también debe reconocerse en otro resultado integral.**

#### **4.1.3.3 Exenciones Tributarias**

Una exención tributaria es una reducción temporaria o una eliminación del impuesto a la renta. El Gobierno Ecuatoriano suele utilizar las exenciones tributarias a modo de

---

<sup>4</sup> Ganancias o pérdidas que por disposición de las NIIF se registran en el patrimonio en vez del estado de resultado

incentivos para fomentar la inversión o estimular el crecimiento de determinadas industrias. Por ejemplo, el gobierno puede no exigir (o reducir) el impuesto a la renta durante un periodo determinado, si la entidad cumple con ciertos criterios, como la operación o inversión en un área particular.

La NIC 12 no especifica el tratamiento contable de las exenciones tributarias. Por consiguiente, la entidad deberá determinar la base fiscal de todos los activos y pasivos, y calcular todas las diferencias temporarias de la manera habitual. Esto significa que **si las diferencias temporarias se revierten en un periodo de exenciones tributarias en el que se eliminan impuestos, la tasa impositiva correspondiente será del cero por ciento**. No se deberá reconocer ningún activo o pasivo por impuestos diferidos. Si, por el contrario, se aplica una tasa reducida, los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán medir utilizando esa tasa.

Las diferencias temporarias se medirán a la tasa que se aplique al momento en que se espera que aquéllas se reviertan, y no a la tasa que se aplique al momento en que dichas diferencias surjan inicialmente. Por consiguiente, si surge una diferencia temporaria en un periodo de exención fiscal, pero se espera que se revierta después de éste, la diferencia temporaria se deberá medir a la tasa impositiva estándar que se aplicará a la entidad, y no a una tasa igual a cero.

#### **4.1.4 Pasivo por Impuesto Diferido**

Una entidad reconocerá un pasivo por impuesto diferido por causa de cualquier diferencia temporaria imponible que se espere incrementarse la utilidad fiscal en el futuro. Este pasivo

representará el impuesto a pagar en períodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.

#### 4.1.4.1 Origen del Pasivo por Impuesto Diferido

Las diferencias temporarias, como su nombre lo expresa, son **diferencias de fecha** que se originan cuando no coinciden:

- La fecha de inclusión de las partidas de ingresos y gastos en el cálculo de la utilidad contable, y
- La fecha de su inclusión en el cálculo de la utilidad fiscal (base imponible)

Las diferencias temporarias o diferencias de fechas se originan en un período, aumentan o disminuyen en otros períodos subsecuentes y se invierten, dan la vuelta o desaparecen en uno o más períodos futuros. **En todas las diferencias temporarias, sean imponibles o deducibles, se cumple el ciclo básico de vida: nacer, crecer y morir.**

En el año 20x1, la compañía agrícola que gestiona la plantación de balsa, reconoció sólo para propósito de la Base Contable, un ingreso por el incremento neto en el valor razonable del activo biológico de \$38,000. Esto representó el nacimiento de una diferencia temporaria imponible que origina un pasivo por impuesto diferido, debido a que dicha partida de ingreso será incluida en el cálculo de la utilidad fiscal de un período subsecuente.

### Ejemplo 11: Cálculo del Pasivo por Impuesto Diferido

Los hechos son iguales a los incluidos en el estado de situación financiera de la Sección 4.1.1 “Diferencias Temporarias” (Tabla 9). Al 31 de Diciembre del 20x1, la entidad posee activos biológicos con un saldo de \$268,000 según base contable y \$230,000 según base fiscal. La tasa impositiva promulgada a esa fecha, que se espera aplicar en el 20x5, cuando el activo biológico se venda, es del 22%.

Al 31 de Diciembre del 20x1, el Libro Mayor incluye la siguiente información en la cuenta “Activos Biológicos – Plantación de Balsa” en la Base Contable y la Base Fiscal:

Base Contable						Base Fiscal					
Activos Biológicos - Plantación de Balsa						Activos Biológicos - Plantación de Balsa					
20x1	Ejemplo 1	\$ 180,000	20x1	Ejemplo 2	\$ 20,000	20x1	Ejemplo 9	\$ 180,000			
20x1	Ejemplo 4	\$ 108,000				20x1	Ejemplo 9	\$ 50,000			
Saldo Deudor al 31/12/20x1		\$ 268,000				Saldo Deudor al 31/12/20x1		\$ 230,000			

El importe del pasivo por impuesto diferido al 31 de Diciembre del 20x1 se calcula como sigue:

Concepto		Importe
<b>Activos Biológicos - Plantación de Balsa</b>		
Saldo según base contable al 31 de Diciembre del 20x1		\$ 268,000
Saldo según base fiscal al 31 de Diciembre del 20x1		\$ 230,000
Diferencia Temporal Imponible al 31 de Diciembre del 20x1		\$ 38,000
Tasa Impositiva que se espera aplicará en el año futuro cuando el activo se venda		22%
Pasivo por Impuesto Diferido al 31 de Diciembre del 20x1		\$ 8,360
Pasivo por Impuesto Diferido al 31 de Diciembre del 20x0 (*)		\$ -
Gasto de Impuesto a la Renta Diferido 20x1		\$ 8,360
(*) Debido a que el 20x1 es el primer año de operación de la compañía, no hay pasivo por impuesto diferido a principio del año.		
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis		

El asiento en el Libro Diario es como sigue:

### 31 de Diciembre del 20x1

Cuentas	Debe	Haber
<b>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</b>	\$ 8,360	
<b>Pasivo: Pasivo por Impuesto Diferido</b>		\$ 8,360
Para registrar el gasto de impuesto a la renta diferido sobre las diferencias temporarias imponibles (NIC 12 - Párrafos 15 y 58)		

Si se postea este asiento en el Libro Mayor y se prepara el estado de resultado integral por el año terminado el 31 de Diciembre del 20x1, dichos libro y estado financiero serán como sigue:

Base Contable			Base Contable		
Gasto de Impuesto a la Renta Diferido			Pasivo por Impuesto Diferido		
20x1	Ejemplo 11	\$ 8,360			
Saldo Deudor al 31/12/20x1		\$ 8,360			Saldo Acreedor al 31/12/20x1 \$ 8,360

<b>Tabla 13</b>			
Compañía Agrícola			
Estado de Resultado Integral			
Por el Año Terminado el 31 de Diciembre del 20x1			
(Expresado en US Dólares)			
		Base Contable	Base Fiscal
Ingresos de actividades ordinarias			
	Ganancias en el valor razonable - neto	\$ 88,000	\$ -
Gastos			
	Costo de cultivo	\$ (50,000)	\$ -
	Utilidad antes de impuesto a la renta	\$ 38,000	\$ -
Gasto de impuesto a la renta			
	Corriente (*)	\$ -	\$ -
	Diferido - Débito	\$ 8,360	\$ -
		\$ 8,360	\$ -
	Utilidad neta del ejercicio (*)	\$ 29,640	\$ -
	(*) Falta incluir el gasto de impuesto a la renta corriente		
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis			

Una diferencia temporaria imponible existe al 31 de Diciembre del 20x1, debido a que los ingresos, gastos y la cuenta de activos biológicos relacionadas son reportadas de manera diferente para propósitos contable y fiscal. En la base contable los activos biológicos totalizan \$268,000 y en la base fiscal \$230,000. En consecuencia, el pasivo por impuesto diferido total al cierre del 20x1 es \$8,360.

Es indudable que el pasivo por impuesto diferido cumple con la definición de pasivo establecida por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), debido a que:

- **Resulta de una transacción pasada.** En el ejemplo de la compañía agrícola, la transformación biológica de la plantación de balsa se llevó a cabo durante el 20x1, y reconocida en base al incremento en el valor razonable de dicha plantación para propósitos de la Base Contable, pero diferida para propósitos de la Base Fiscal.
- **Es una obligación presente.** La utilidad gravable en los períodos futuros será más alta que la utilidad contable antes de impuesto a la renta, como un resultado de esta diferencia temporaria que existe hoy. En consecuencia, una obligación presente existe.
- **Representa un sacrificio futuro.** La utilidad gravable y los impuestos a pagar en los períodos futuros resultarán de eventos que ya han ocurrido. El pago de esos impuestos cuando el ingreso relacionado se lo declare, es el sacrificio futuro.

La NIC 12 requiere que se realicen dos cálculos del impuesto a la renta al final de cada período sobre el que se informa: impuesto a la renta corriente e impuesto a la renta diferido. En el estado de resultado integral del 20x1, presentado en la **Tabla 13**, solo aparece el impuesto a la renta diferido; y está faltando la contabilización del impuesto a la renta corriente, el que será calculado en la sección 4.2 “Base Fiscal”.

#### **4.1.4.2 Cambios en el Pasivo por Impuesto Diferido**

La plantación de balsa como todo cultivo de ciclo largo, requiere desde la fecha de su siembra un lapso mayor a un año para su cosecha o recolección. La plantación de balsa utilizada en el desarrollo de esta tesis, fue adquirida a principio del 20x1 con dos años de edad. De acuerdo con las especificaciones técnicas de agricultura, en este tipo de cultivo, el corte de árboles se lo efectúa cuando la plantación cuenta entre cuatro a seis años de edad. La cosecha fue ejecutada a principios del 20x5, una vez que la plantación había cumplido seis años de edad.

Durante el 20x2, 20x3 y 20x4, la gerencia de la compañía continuó gestionando la transformación biológica de la plantación. Esto supone que se requirió de desembolsos adicionales en costos de cultivo. Asimismo, al cierre de cada uno de esos años, se debió actualizar, en la base contable, el valor razonable del activo biológico, valor que debió experimentar un incremento, reflejando el crecimiento biológico de la plantación, asumiendo que no ocurrió ningún fenómeno que haya afectado negativamente al activo, como plagas, inundaciones, mortandad, etc.

Los asientos contables para registrar los costos de cultivo incurridos y el incremento habido en el valor razonable del activo biológico durante el 20x2, 20x3 y 20x4, no se han incluido en esta tesis, pero se debe tener en cuenta que excepto por los valores, son iguales a los presentados en los Ejemplo 3 “Costos de Cultivo” y Ejemplo 4 “Cambios en el Valor Razonable menos los Costos de Venta”. Ejemplos de estos asientos de diario son como sigue:

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Resultado: Gastos - Costo de Cultivo</u></b>	(*)	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>		(*)
Para registrar los costos incurridos en la deshierba, raleo, fumigación y riego del año .....		
(*) Información incluida sin valores, sólo para demostrar su presentación		

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Activo: Activos Biológicos - Plantación de Balsa</u></b>	(*)	
<b><u>Resultado: Ingresos - Pérdidas y Ganancias en el Valor Razonable de Activos Biológicos</u></b>		(*)
Para registrar el incremento en el valor razonable menos los costos de venta de la plantación de balsa al 31 de Diciembre del año .... (NIC 41 - Párrafos 12, 26 y 27)		
(*) Información incluida sin valores, sólo para demostrar su presentación		

Esta evolución en el valor razonable de la plantación de balsa representa un crecimiento de la diferencia temporaria imponible; y un cambio en el pasivo por impuesto diferido correspondiente, esto es, un incremento en el impuesto a pagar en el 20x5, cuando el activo se coseche y se venda.

Los asientos contables para registrar los incrementos en el pasivo por impuesto diferido al 31 de Diciembre del 20x2, 20x3 y 20x4, tampoco se han incluido en esta tesis, pero se debe tener en cuenta que excepto por los valores, son iguales al presentado en el Ejemplo 11 “Cálculo del Pasivo por Impuesto Diferido”. Ejemplo de este asiento de diario, es como sigue:

Cuentas	Debe	Haber
<b>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</b>	(*)	
<b>Pasivo: Pasivo por Impuesto Diferido</b>		(*)
Para registrar el gasto de impuesto a la renta diferido sobre las diferencias temporarias imponibles (NIC 12 - Párrafos 15 y 58)		
(*) Informzación incluida sin valores, sólo para demostrar su presentación		

#### 4.1.4.3 Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido

¿Qué le pasará a la diferencia temporaria imponible de \$38,000 que se originó en el 20x1? Considerando que en el 20x5 la compañía agrícola ejecuta las actividades de cosecha del activo biológico y posterior venta del producto agrícola, el monto de \$38,000 será incluido en el cálculo de la utilidad fiscal del 20x5, causando un incremento en el impuesto a la renta a pagar en ese año.

En el 20x5 estamos presenciando la muerte de la diferencia temporaria nacida en el 20x1. La mencionada diferencia temporaria imponible está siendo reversada porque el activo (plantación de balsa) que la generó ha sido vendido. El pasivo por impuesto diferido

correspondiente de \$8,360 también tiene que ser reversado. Este pasivo que fue presentado desde su origen dentro de los pasivos no corriente (a largo plazo) en el estado de situación financiera al 31 de Diciembre del 20x1, y seguramente también en el 20x2, 20x3 y 20x4, en el 20x5 se convierte en un pasivo corriente, porque formará parte del impuesto a declarar y pagar ante el Servicio de Rentas internas, en los primeros meses del año 20x6.

### **Ejemplo 12: Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido**

**Los hechos son iguales a los del ejemplo 11. A principios del 20x5, la entidad efectuó las labores de cosecha y venta de la madera de balsa fresca obtenida tras la cosecha, y dio de baja las cuentas de activos biológicos e inventarios de productos agrícolas relacionadas, tanto en la base contable como en la base fiscal.**

Al 31 de Diciembre del 20x5, el Libro Mayor incluye la siguiente información en la cuenta “Activos Biológicos – Plantación de Balsa” en la Base Contable y la Base Fiscal:

Base Contable						Base Fiscal					
Activos Biológicos - Plantación de Balsa						Activos Biológicos - Plantación de Balsa					
20x5	Apertura	\$ 268,000	20x5	Ejemplo 6	\$ 268,000	20x5	Apertura	\$ 230,000	20x5	Ejemplo 10	\$ 250,000
						20x5	Ejemplo 9	\$ 20,000			
Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ -				Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ -			

El pasivo por impuesto diferido al 31 de Diciembre del 20x5 se calcula como sigue:



<b>Tabla 15</b>			
Compañía Agrícola			
<b>Estado de Resultado Integral</b>			
<b>Por el Año Terminado el 31 de Diciembre del 20x5</b>			
(Expresado en US Dólares)			
		<b>Base Contable</b>	<b>Base Fiscal</b>
Ingresos de actividades ordinarias			
Ventas		\$ 295,000	\$ 295,000
Ganancias en el valor razonable - neto		\$ 7,000	\$ -
		<b>\$ 302,000</b>	<b>\$ 295,000</b>
Gastos			
Costo de la balsa vendida		\$ 275,000	\$ 250,000
Gastos de cosecha		\$ 20,000	\$ -
		<b>\$ 295,000</b>	<b>\$ 250,000</b>
Utilidad antes de impuesto a la renta		\$ 7,000	\$ 45,000
Gasto de impuesto a la renta			
Corriente (*)		\$ -	\$ -
Diferido - Crédito		\$ 8,360	\$ -
		<b>\$ 8,360</b>	<b>\$ -</b>
Utilidad neta del ejercicio (*)		<b>\$ 15,360</b>	<b>\$ 45,000</b>
(*) Falta incluir el gasto por impuesto a la renta corriente			
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis			

La cuenta “Pasivo por Impuesto Diferido” tiene un saldo de cero al 31 de Diciembre del 20x5.

#### **4.1.5 Activo por Impuesto Diferido**

Una entidad reconocerá un activo por impuesto diferido por causa de cualquier diferencia temporaria deducible que se espere disminuya la utilidad fiscal en el futuro. El reconocimiento se lo hará en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de utilidades fiscales futuras contra las cuales cargar esas diferencias temporarias deducibles. El activo por impuesto diferido representará el ahorro de impuesto a efectivizar en períodos futuros, como consecuencia de la disminución de la utilidad fiscal como resultado de transacciones o sucesos pasados. Su contabilización se lo efectuará como sigue:

Cuentas		Debe	Haber
<b><u>Activo: Activo por Impuesto Diferido</u></b>		(*)	
<b><u>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u></b>			(*)
	Para registrar el activo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria deducible		
(*)	Tasa Impositiva Futura x Diferencia Temporaria Imponible - Información incluida sin valores sólo para ilustrar su posición		

#### 4.1.6 Pérdidas de Operaciones Netas

Una pérdida de operaciones ocurre para los propósitos tributarios en el año en que los gastos deducibles fiscalmente exceden a los ingresos tributables. **Las compañías agrícolas que administran cultivos de ciclo largo es probable que incurran en pérdidas de operaciones en los primeros períodos impositivos en que se gestiona la siembra y el cultivo del activo biológico, hasta el día de la cosecha y venta del producto agrícola o del mismo activo biológico.**

El Artículo 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece lo siguiente:

**Art. 11.- Pérdidas.- (Reformado por el Art. 74 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.**

La amortización de pérdidas de operaciones sólo para propósitos fiscales, producirá una disminución de las bases imponibles de años futuros, generando un ahorro futuro de impuesto. La realización del beneficio impositivo futuro dependerá de las utilidades futuras, cuyas proyecciones pueden ser altamente inciertas.

Los asuntos contables claves en este tema son (1) si la pérdida de operaciones constituye una diferencia temporaria deducible; y (2) si el ahorro de impuesto que la entidad experimentará en años futuros, cuando amortice dicha pérdida, debe ser reconocido como un activo por impuesto diferido, en el año en que la pérdida se produjo. **La NIC 12 en su Párrafo 34** concluye que **(1) la pérdida de operaciones es una diferencia temporaria deducible; y (2) que se debe reconocer un activo por impuesto diferido**, siempre que las amortizaciones de las pérdidas se puedan compensar con las utilidades gravables de períodos posteriores.

Al evaluar la probabilidad de disponer de utilidades fiscales contra las cuales cargar las pérdidas no amortizadas, la entidad puede considerar los siguientes criterios:

- ¿La entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire?;
- ¿Es probable que la entidad tenga utilidades fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados?;

- ¿Las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable?; y
- ¿La entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal que vayan a generar utilidades fiscales en los periodos en que las pérdidas puedan ser utilizadas?.

Si las repuestas a las preguntas anteriores es SI, la entidad debe registrar un activo por impuesto diferido que represente el derecho a gozar de un ahorro de impuesto futuro.

El asiento en el Libro Diario por el ahorro de impuesto es como sigue:

Cuentas		Debe	Haber
<b>Activo: Activo por Impuesto Diferido</b>		(*)	
<b>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</b>			(*)
	Para registrar el activo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria deducible		
(*)	Tasa Impositiva Futura x Diferencia Temporaria Deducible - Información incluida sin valores sólo para ilustrar su posición		

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

#### 4.1.7 Impuesto Diferido no Descontado

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados. El descuento de activos y pasivos por impuestos diferidos exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos, esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar, por lo que el **Párrafo 53 de la NIC 12** prohíbe el descuento.

#### 4.1.8 Deterioro del Activo por Impuesto Diferido

El importe en libros de un activo por impuesto diferido debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuesto diferido, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente utilidad fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuesto diferido. El asiento de diario por una reducción del activo por impuesto diferido es como sigue:

Cuentas		Debe	Haber
<b>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</b>		(*)	
<b>Activo: Activo por Impuesto Diferido</b>			(*)
	Para registrar el gasto por la reversión del activo por impuesto diferido		
(*)	Información incluida sin valores sólo para ilustrar su posición		

Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente utilidad fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja. El asiento de diario por la reversión de la reducción del activo por impuesto diferido es como sigue:

Cuentas		Debe	Haber
<b><u>Activo: Activo por Impuesto Diferido</u></b>		(*)	
<b><u>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u></b>			(*)
	Para registrar la reversión de la reducción del activo por impuesto diferido		
(*)	Información incluida sin valores sólo para ilustrar su posición		

#### 4.2 Base Fiscal

La entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación promulgada. Si la entidad presenta una declaración fiscal, la base fiscal se determinará en función de la legislación fiscal que regule dicha declaración. El impuesto a la renta es cobrado por las autoridades fiscales en relación con la renta obtenida por las entidades y las personas. En este contexto la renta es el importe neto que refleja el ingreso de actividades ordinarias imponible menos los gastos deducibles fiscalmente.

#### 4.2.1 Conciliación Tributaria

El Artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno estipula lo siguiente:

**“Art. 46.- Conciliación Tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:”**

Los 13 numerales que contiene el artículo 46, describen las operaciones que se sumarán o restarán de la utilidad contable, con el propósito de determinar la utilidad fiscal, o lo que es lo mismo la “base imponible”.

Ingresando al link <http://www.sri.gob.ec/web/10138/236@public> se puede descargar los Anexos de Informe de Cumplimiento Tributario (ICT) diseñados por el Servicio de Rentas Internas, entre los que se encuentra el Anexo 8 denominado “Conciliación Tributaria del Impuesto a la Renta”, anexo constituido por 10 páginas. Este anexo debe ser utilizado para determinar la base imponible sobre la que se calculará el impuesto a la renta corriente.

Las conciliaciones tributarias por el 20x1 y 20x5 de la compañía agrícola que gestiona la plantación de balsa, basado en los estados de resultado integral según base contable por esos mismos años, incluido en la **Tabla 13** y **Tabla 15**, es como sigue:

Tabla 16

<b>Conciliación Tributaria</b>			
<b>Por los Años Terminados el 31 de Diciembre del 20x1 y 20x5</b>			
(Expresado en US Dólares)			
Concepto	Ejemplo	20x1	20x5
<b>Utilidad antes de impuesto a la renta - Base contable</b>		\$ 38,000	\$ 7,000
<b>Ingresos gravados (Ingresos no gravados)</b> ocasionados por la contraposición entre la normativa contable y la normativa tributaria:			
Incremento en el valor razonable menos los costos de venta de la plantación de balsa al 31 de Diciembre del 20x1	4	\$ (108,000)	\$ 108,000
<b>Gastos no deducibles (Gastos deducibles)</b> ocasionados por la contraposición entre la normativa contable y normativa tributaria:			
Costos de venta estimado del activo biológico en la fecha de la compra	2	\$ 20,000	\$ (20,000)
Costos de cultivo - deshierba, raleo, fumigación y riego	3	\$ 50,000	\$ (50,000)
<b>Total diferencias</b>		<b>\$ (38,000)</b>	<b>\$ 38,000</b>
<b>Utilidad antes de impuesto a la renta - Base fiscal (Base Imponible)</b>		<b>\$ -</b>	<b>\$ 45,000</b>
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis			

La ganancia por incremento en el valor razonable por \$108,000 y la pérdida por los costos de venta estimado del activo biológico por \$20,000, registrados como ingreso no gravados y gastos no deducibles respectivamente en la base contable del 20x1, han sido incluidos como ingresos gravados en la base fiscal del 20x5, a través del precio en que se vendió los troncos de balsa. Los costos de cultivo por \$50,000, registrados como gastos no deducibles en la base contable del 20x1, han sido incluidos como gastos deducibles en el costo de la balsa vendida en la base fiscal del 20x5.

#### 4.2.2 Activo por Impuesto Corriente - Anticipo de Impuesto a la Renta

El anticipo de impuesto a la renta representa una obligación tributaria establecida por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno para los contribuyentes, quienes tienen que entregar efectivo a la autoridad tributaria en concepto de anticipo de un tributo (impuesto a

la renta) cuyo importe será determinado en el futuro cuando fenezca en ejercicio impositivo.

**El Artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI)** establece que las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo del impuesto a la renta a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente, por un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros incluidos en la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

**El Artículo 41 de la LORTI** también incluye otras disposiciones que se deben considerar en el cálculo de este anticipo, como por ejemplo, la siguiente:

**Artículo 41: ....“Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año**

**de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas”.**

La compañía agrícola utilizada en los ejemplos de esta tesis fue constituida a principios del 20x1. Si la exoneración del pago del anticipo de impuesto a la renta descrito en el párrafo anterior se extiende hasta el quinto año de operación efectiva (operación del proceso productivo y comercial), se concluye que esta compañía estaría exonerada del pago del mencionado anticipo por el período comprendido del 20x1 al 20x9, debido a que el 20x5 en que se cosechó y vendió el producto agrícola, sería el primer año de operación efectiva, y la exoneración se extiende hasta el quinto año de operación efectiva.

Sin embargo, bajo el escenario en que no aplica la exoneración descrita anteriormente, este anticipo debe ser pagado 50% en el mes de Julio de cada año y el 50% restante en el mes de Septiembre. El asiento de diario por cada pago sería como sigue:

Cuentas		Debe	Haber
<b><u>Activo: Activo por Impuesto Corriente - Anticipo de Impuesto a la Renta</u></b>		(*)	
<b><u>Activo: Efectivo - Bancos Nacionales</u></b>			(*)
	Para registrar el pago de uno de los dos dividendos del anticipo de impuesto a la renta		
(*)	Información sin valores sólo para ilustrar su posición		

Se debe considerar que este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior. El asiento de diario correspondiente a esta situación sería como sigue:

Cuentas		Debe	Haber
<b><u>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Corriente</u></b>		(*)	
<b><u>Activo: Activo por Impuesto Corriente - Anticipo de Impuesto a la Renta</u></b>			(*)
	Para registrar el anticipo de impuesto a la renta como impuesto causado del período corriente		
(*)	Información sin valores sólo para ilustrar su posición		

#### **4.2.3 Activo por Impuesto Corriente - Retenciones de Impuesto a la Renta en la Fuente**

Las retenciones de impuesto a la renta en la fuente es un mecanismo para recaudar impuestos en el momento en que ocurre el hecho generador del mismo. Los impuestos operan por periodos que pueden ser mensuales, anuales, etc., lo que significa que la autoridad tributaria, para poder recaudar un impuesto como el impuesto a la renta, que se determina en términos anuales, debe esperar a que transcurra el periodo de un año.

Mediante el sistema de retención en la fuente, la autoridad tributaria ya no debe esperar un año para recaudar el impuesto a la renta, sino que cada mes lo cobra. De esta forma asegura un flujo constante de recursos para la administración del Estado. En el momento

en el que se declara el impuesto a la renta, estos valores podrán ser deducidos del valor total del impuesto causado en la declaración anual.

**El Artículo 45 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI)** establece que toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta. El Servicio de Rentas Internas señalará periódicamente los porcentajes de retención, que no podrán ser superiores al 10% del pago o crédito realizado.

En los pagos o créditos en cuenta por transferencias de bienes o servicios gravados con tributos tales como el IVA o el ICE, la retención debe hacerse exclusivamente del 1% sobre el valor del bien o el 2% sobre el valor del servicio, sin considerar tales tributos.

Los clientes de la compañía agrícola utilizada en los ejemplos de esta tesis efectuaron las retenciones de impuesto a la renta en la fuente en el momento del pago de la factura de venta emitida por la compañía, tal como se observa en los **Ejemplos 7 y 10**.

#### **4.2.4 Pasivo por Impuesto Corriente**

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (o a recuperar) por el impuesto a la renta relativo a la utilidad (pérdida) fiscal del periodo actual o de períodos contables anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuesto

corriente. El gasto por impuesto corriente del periodo se basa en los importes imponibles y deducibles que se informan en la declaración fiscal del año corriente, y constituye el impuesto causado.

En ocasiones, existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará o no los importes que la entidad informa como ingresos o deducciones. Por consiguiente, el importe real que se pague posteriormente puede diferir del cálculo inicial determinado.

Si se identifica una provisión en exceso o insuficiente por impuesto corriente antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, se ajustará el gasto/pasivo por dicho impuesto corriente. Si se identifica una provisión en exceso o insuficiente por impuesto corriente después de autorizar la publicación de los estados financieros, ésta se contabilizará como un ajuste de periodos anteriores. Los hechos y circunstancias que generaron la provisión en exceso o insuficiente en el periodo anterior determinarán el tratamiento contable adecuado. Los importes sólo podrán ajustarse de forma retroactiva si se produjo un error al preparar los estados financieros del año o años anteriores, y dicho error causó una inexactitud de importancia relativa.

El pasivo por impuesto corriente se debe medir empleando la tasa y leyes que han sido aprobadas y publicadas en el Registro Oficial hasta el final del período sobre el que se informa. Sin embargo, se debe considerar que si durante el período corriente la tasa impositiva ha sido modificada, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.

Por otra parte, el **Artículo 9.1 de la LORTI** establece lo siguiente:

**Art. 9.1.- Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.-** (Agregado por la Disposición reformativa segunda, num. 2.2, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado:

- a. Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados;
- b. Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados;
- c. Metalmecánica;
- d. Petroquímica;
- e. Farmacéutica;
- f. Turismo;
- g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa;
- h. Servicios Logísticos de comercio exterior;
- i. Biotecnología y Software aplicados; y,
- j. Los sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República.

El mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento u operación, no implica inversión nueva para efectos de lo señalado en este artículo.

En caso de que se verifique el incumplimiento de las condiciones necesarias para la aplicación de la exoneración prevista en este artículo, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades legalmente establecidas, determinará y recaudará los valores correspondientes de impuesto a la renta, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

No se exigirá registros, autorizaciones o requisitos de ninguna otra naturaleza distintos a los contemplados en este artículo, para el goce de este beneficio.

Si bien el análisis de las exoneraciones tributarias no está dentro del alcance de esta tesis, se debe nuevamente considerar que la compañía agrícola utilizada en los ejemplos de esta tesis fue constituida a principios del 20x1. Si la fecha de constitución fuese posterior a la vigencia del Código de la Producción, esta compañía constituida con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozaría de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen

ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión, esto es desde el 20x5 al 2x09.

Sin embargo, bajo el escenario en que no aplica la exoneración descrita anteriormente, el cálculo del impuesto a la renta corriente se explica a continuación.

### Ejemplo 13: Cálculo de Impuesto Corriente

La utilidad fiscal antes de impuesto a la renta (base imponible) del 20x1 es cero y del 20x5 \$45,000, según las conciliaciones tributarias incluidas en la Tabla 16. La tasa impositiva que se debe aplicar en el 20x1 y 20x5 es 22%.

El cálculo del gasto y pasivo por impuesto corriente es como sigue:

<b>Tabla 17</b>		
<b>Cálculo del Impuesto Corriente</b>		
(Expresado en US Dólares)		
<b>Concepto</b>	<b>20x1</b>	<b>20x5</b>
<b>Utilidad antes de impuesto a la renta - Base fiscal (Base Imponible)</b>	\$ -	\$ 45,000
<b>Tasa impositiva</b>	22%	22%
<b>Gasto / pasivo de impuesto a la renta corriente</b>	\$ -	\$ 9,900
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis		

El asiento en el Libro Diario del 20x5, tanto en la Base Contable como en la Base Fiscal, es como sigue:

Diciembre 31, 20x5

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Resultado: Gasto de Impuesto a la Renta Corriente</u></b>	\$ 9,900	
<b><u>Pasivo: Pasivo por Impuesto Corriente</u></b>		\$ 9,900
Para registrar el impuesto causado 20x5		

El siguiente paso en la Base Contable lo constituye la determinación del pasivo por impuesto corriente a pagar efectivamente en la fecha de presentación de la declaración anual del 20x5. Esto se lo obtiene restando al pasivo por impuesto corriente (impuesto causado) por \$9,900, el activo por impuesto corriente de \$2,950, por la retención del 1% de impuesto a la renta en la fuente, efectuadas por los clientes (**Ver Ejemplo 7**).

El **Párrafo 71 de la NIC 12** establece lo siguiente:

**NIC 12.71 – Una entidad compensará los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:**

- (a) Tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos;
- y
- (b) Tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

En consecuencia, el asiento en el Libro de Diario para registrar esta compensación es como sigue:

**Diciembre 31, 20x5**

Cuentas	Debe	Haber
<b><u>Pasivo: Pasivo por Impuesto Corriente</u></b>	\$ 2,950	
<b><u>Activo: Activo por Impuesto Corriente - Retención 1% IR en la Fuente</u></b>		\$ 2,950
Para registrar la compensación entre el impuesto causado 20x5 y la retenciones de impuesto a la renta en la fuente (NIC 12 - Párrafo 71)		

Si se postean estos dos últimos asientos en el Libro Mayor de la Base Contable, dicho libro incluirá la siguiente información:

Base Contable				Base Contable					
<b>Gasto de Impuesto a la Renta Corriente</b>				<b>Pasivo por Impuesto Corriente</b>					
20x5	Ejemplo 13	\$ 9,900		20x5	Ejemplo 13	\$ 2,950	20x5	Apertura	\$ -
							20x5	Ejemplo 13	\$ 9,900
Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ 9,900		Saldo Acreedor al 31/12/20x1		\$ 6,950			
Base Contable				Base Contable					
<b>Activo por Impuesto Corriente - 1% Retención IR en la Fuente</b>									
20x5	Apertura	\$ -	20x5	Ejemplo 13	\$ 2,950				
20x5	Ejemplo 7	\$ 2,950							
Saldo Deudor al 31/12/20x5		\$ -							

En el Libro Mayor 20x5 de la Base Contable se observa que el pasivo por impuesto corriente a pagar efectivamente en la fecha de presentación de la declaración anual del 20x5 es de \$6,950.

Para ciertos contadores ecuatorianos, la compensación entre el impuesto causado y las retenciones en la fuente y anticipos de impuesto a la renta si lo hubiere, es un asunto que se lo debe hacer la fecha de la presentación de la declaración anual (año siguiente) y no al cierre del período contable corriente (31 de Diciembre del 20x5).

## CAPÍTULO 5

### PRESENTACIÓN Y REVELACIONES

Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.

#### 5.1 Estado de Situación Financiera

El estado de situación financiera (a veces denominado el balance) presenta los **activos, pasivos y patrimonio** de una entidad en una fecha específica— por lo general, al final del **periodo sobre el que se informa**.

##### 5.1.1 Separación entre Partidas Corrientes y No Corrientes

Cuando una entidad presente sus activos clasificados en corrientes y no corrientes, y sus pasivos clasificados de la misma manera, esto es en pasivos corrientes y no corrientes, no clasificará ningún activo o pasivo por impuestos diferidos como activos o pasivos corrientes. **Todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasificarán como no corrientes.**

## **5.1.2 Compensación**

Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y espere liquidarlos en términos netos o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

### **5.1.2.1 Compensación de Activos y Pasivos por Impuestos Corrientes**

Una entidad podrá compensar activos por impuestos corrientes (anticipo de impuesto a la renta y retenciones en la fuente de impuesto a la renta) con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando éstos se relacionen con el impuesto correspondiente a la misma autoridad fiscal, y ésta o la Ley permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

### **5.1.2.2 Compensación de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos**

En general, los activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen dentro de una misma entidad legal se pueden compensar, suponiendo que también se trate de una entidad fiscal única que los recaudará. El requerimiento de realizar el activo por impuestos diferidos y liquidar el pasivo por impuestos diferidos simultáneamente es importante para tal compensación.

El requerimiento de que los saldos sean gravados por la misma autoridad fiscal también es importante. Las autoridades fiscales no suelen permitir la liquidación neta entre las diferentes entidades fiscales.

### **5.1.3 Ejemplo de Presentación en el Estado de Situación Financiera**

Asegurándose de que se encuentren posteados en el Libro Mayor todos los asientos de diario, desde el Ejemplo 1 al Ejemplo 13, en las Base Contable y Base Fiscal según corresponda, se prepara la versión final de los Estados de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 20x5 y 20x1, para cada una de esas bases:

<b>Tabla 18</b>					
Compañía Agrícola					
<b>Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 20x5 y 20x1</b>					
(Expresado en US Dólares)					
		20x1		20x5	
		Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
<b>Activos</b>					
<b>Activos Corrientes</b>					
Efectivo		\$ 105,000	\$ 105,000	\$ 412,450	\$ 412,450
<b>Activo por impuesto corriente - 1% retención IR en la fuente</b>		\$ -	\$ -	\$ -	\$ <b>2,950</b>
Inventarios - productos agrícolas - árboles de balsa talados		\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
		<b>\$ 105,000</b>	<b>\$ 105,000</b>	<b>\$ 412,450</b>	<b>\$ 415,400</b>
<b>Activos no Corrientes</b>					
<b>Propiedades, planta y equipo</b>					
Terreno		\$ 150,000	\$ 150,000	\$ 150,000	\$ 150,000
Mejoras en terreno		\$ 15,000	\$ 15,000	\$ 15,000	\$ 15,000
		<b>\$ 165,000</b>	<b>\$ 165,000</b>	<b>\$ 165,000</b>	<b>\$ 165,000</b>
Activos biológicos - plantación de balsa		\$ 268,000	\$ 230,000	\$ -	\$ -
<b>Total Activos</b>		<b>\$ 538,000</b>	<b>\$ 500,000</b>	<b>\$ 577,450</b>	<b>\$ 580,400</b>
<b>Pasivos y Patrimonio</b>					
<b>Pasivos Corrientes</b>					
<b>Pasivo por impuesto corriente</b>					
IVA cobrado		\$ -	\$ -	\$ 35,400	\$ 35,400
<b>Impuesto a la renta por pagar</b>		\$ -	\$ -	\$ <b>6,950</b>	\$ <b>9,900</b>
		\$ -	\$ -	\$ 42,350	\$ 45,300
<b>Pasivos no Corrientes</b>					
<b>Pasivo por impuesto diferido</b>		\$ <b>8,360</b>	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Total Pasivos</b>		<b>\$ 8,360</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 42,350</b>	<b>\$ 45,300</b>
<b>Patrimonio</b>					
Capital pagado		\$ 500,000	\$ 500,000	\$ 500,000	\$ 500,000
Utilidad neta del ejercicio		\$ 29,640	\$ -	\$ 5,460	\$ 35,100
Utilidades de ejercicios anteriores		\$ -	\$ -	\$ 29,640	\$ -
<b>Total Patrimonio</b>		<b>\$ 529,640</b>	<b>\$ 500,000</b>	<b>\$ 535,100</b>	<b>\$ 535,100</b>
<b>Total Pasivos y Patrimonio</b>		<b>\$ 538,000</b>	<b>\$ 500,000</b>	<b>\$ 577,450</b>	<b>\$ 580,400</b>
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis					

## 5.2 Estado de Resultado Integral

El estado de resultado integral presenta el **resultado integral total de una entidad** para un periodo—es decir, su **rendimiento** financiero para el periodo—en uno o dos **estados financieros**.

### **5.2.1 Gasto (Ingreso) por Impuesto a la Renta**

Una entidad revelará separadamente, en el cuerpo del estado resultado integral o en una nota a los estados financieros, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuesto a la renta. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuesto a la renta pueden incluir:

- a) El gasto (ingreso) por impuesto a la renta corriente
- b) Cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo por impuesto a la renta corriente de periodos anteriores
- c) El importe del gasto (ingreso) por impuesto a la renta diferido relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias
- d) El importe del gasto (ingreso) por impuesto a la renta diferido relacionado con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos
- e) El efecto sobre el gasto por impuesto a la renta diferido que surja de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales
- f) Los ajustes al gasto por impuesto a la renta diferido que surjan de un cambio en el estado fiscal de la entidad
- g) Cualquier cambio en la corrección valorativa del activo por impuesto diferido
- h) El importe del gasto por impuesto a la renta relacionado con cambios en las políticas contables y errores

### 5.2.2 Ejemplo de Presentación en el Estado de Resultado Integral

La información de los saldos de las cuentas de resultados es tomada del Libro Mayor para preparar los estados de resultado integral según la Base Contable y la Base Fiscal, por cada uno de los años terminados el 31 de Diciembre del 20x5 y 20x1, como sigue:

<b>Tabla 19</b>					
Compañía Agrícola					
Estados de Resultado Integral					
Por los Años Terminados el 31 de Diciembre del 20x1 y 20x5					
(Expresado en US Dólares)					
		20x1		20x5	
		Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>					
Ventas - árboles de balsa talados		\$ -	\$ -	\$ 295,000	\$ 295,000
Ganancias en el valor razonable de activos biológicos - neto		\$ 88,000	\$ -	\$ 7,000	\$ -
		<b>\$ 88,000</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 302,000</b>	<b>\$ 295,000</b>
<b>Gastos</b>					
Costo de ventas - árboles de balsa talados		\$ -	\$ -	\$ 275,000	\$ 250,000
Costos de cultivo		\$ 50,000	\$ -	\$ -	\$ -
Gastos de cosecha		\$ -	\$ -	\$ 20,000	\$ -
		<b>\$ 50,000</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 295,000</b>	<b>\$ 250,000</b>
Utilidad antes de impuesto a la renta		\$ 38,000	\$ -	\$ 7,000	\$ 45,000
<b>Gasto de impuesto a la renta</b>					
Corriente - Débito		\$ -	\$ -	\$ 9,900	\$ 9,900
Diferido - Débito (Crédito)		\$ 8,360	\$ -	\$ (8,360)	\$ -
		<b>\$ 8,360</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 1,540</b>	<b>\$ 9,900</b>
Utilidad neta del ejercicio		<b>\$ 29,640</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 5,460</b>	<b>\$ 35,100</b>
<b>Tasa efectiva de impuesto a la renta (Gasto de impuesto a la renta / Utilidad antes de impuesto a la renta)</b>		<b>22%</b>		<b>22%</b>	<b>22%</b>
<b>Fuente:</b> Preparado por el autor de esta tesis					

### 5.3 Notas a los Estados Financieros

Las notas a los estados financieros representan información adicional a la presentada en el **estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de cambios en el patrimonio y estado de los flujos de efectivo**. Las notas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos. Además, casi todas las NIIF requieren se revele cierta información que normalmente se presenta en las notas.

Se supone que la aplicación de las NIIF con información adicional a revelar cuando sea necesario, dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las entidades.

En el proceso de preparación de las notas a los estados financieros, la siguiente estructura debe ser observada:

- Se presenta información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las **políticas contables** específicas utilizadas. En la siguiente Sección 5.3.1 “Políticas Contables” se presentan ejemplos de este tipo de revelaciones.
- Se revela la información requerida por las NIIF que no se presente en otro lugar de los estados financieros; y

- Se proporciona información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos. En la siguiente Sección 5.3.2 “Notas Explicativas” se presentan ejemplo de este tipo de revelaciones.

### **5.3.1 Políticas Contables**

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar sus estados financieros. Una entidad podría revelar sus políticas contables respecto de los activos biológicos, productos agrícolas e impuesto a la renta, de la manera en que se ilustra en las siguientes secciones.

#### **5.3.1.1 Política Contable – Activos Biológicos**

Los activos biológicos son plantaciones de balsa. Los árboles de balsa se miden al valor razonable menos los costos estimados de venta, y los cambios en el importe del valor razonable menos los costos de venta se reconocen en el resultado del periodo en que se producen dichos cambios.

#### **5.3.1.2 Política Contable – Productos Agrícolas**

En el punto de cosecha o recolección, los árboles talados de balsa se miden al valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable de los árboles talados de balsa se determina a partir de los precios del mercado local donde se espera vender los troncos.

### **5.3.1.3 Política Contable – Impuesto a la Renta Corriente**

Es el impuesto que se espera pagar a las autoridades tributarias en Abril del próximo año, por la utilidad o pérdida imponible del período corriente, usando tasas impositivas aprobadas a la fecha del balance, más cualquier ajuste al impuesto por pagar en relación con años anteriores.

### **5.3.1.4 Política Contables - Impuesto a la Renta Diferido**

El impuesto a la renta diferido es reconocido por las diferencias temporarias existentes entre el valor en libros de los activos y pasivos para propósitos de información financiera y los montos usados para propósitos tributarios.

Los pasivos por impuesto a la renta diferidos se reconocen para todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen las utilidades imponibles en el futuro.

Los activos por impuesto a la renta diferidos se reconocen para todas las diferencias temporarias que se espera que reduzcan las utilidades imponibles en el futuro, y para cualquier pérdida fiscal amortizable en el futuro. Los activos por impuestos diferidos se miden al importe máximo que, sobre la base de las utilidades imponibles estimadas futuras, es probable que se recuperen.

Los pasivos y activos por impuesto a la renta diferido se miden a las tasas impositivas que se espera aplicar a las diferencias temporarias cuando éstas sean reversadas en los períodos futuros, basándose en las leyes aprobadas a la fecha del balance.

El importe neto en libros de los activos por impuesto a la renta diferidos es revisado en cada fecha del balance y se ajusta para reflejar la evaluación actualizada de las utilidades imponibles futuras. Cualquier ajuste se reconoce en el resultado del período.

Los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos no se descuentan.

#### **5.3.1.5 Política Contable – Gasto de Impuesto a la Renta**

El gasto de impuesto a la renta del período comprende los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos. Estos impuestos se reconocen en resultado, excepto en la medida en que estos se refieran a partidas reconocidas en el otro resultado integral o directamente en el patrimonio neto. En este caso, el impuesto también se reconoce en el otro resultado integral o directamente en el patrimonio neto, según corresponda.

#### **5.3.2 Notas Explicativas**

Como ya se había manifestado, en las notas a los estados financieros, a más de revelar las principales políticas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros, se revelará la información requerida por las NIIF que no se presente en otro lugar de esos estados financieros; y se proporcionará información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.

Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada cuenta de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.

Los requerimientos de información a revelar exigidos por las NIIF deben considerarse como requerimientos mínimos. La información a revelar adicional es necesaria cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para permitir a los usuarios entender el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero. Por consiguiente, una entidad debe incluir en las notas a los estados financieros información que no se presente en ninguna otra parte de los estados financieros, pero que sea relevante para su comprensión.

**Los requerimientos de información sólo se aplican a las partidas significativas. Si una partida no es significativa, no se recomienda revelar información.**

#### **5.3.2.1 Nota Explicativa - Activos Biológicos**

##### **Nota X – Activos Biológicos**

El siguiente es el movimiento de la cuenta activos biológicos:

	20x1		20x5	
	Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
Saldo al principio del año			\$ 268,000	\$ 230,000
Incremento procedentes de plantaciones de árboles nuevos	\$ 180,000	\$ 180,000	\$ -	\$ -
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos el costo de venta	\$ 88,000	\$ -	\$ 7,000	\$ -
Costos de cultivos	\$ -	\$ 50,000	\$ -	\$ -
Gastos de cosecha	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 20,000
Decrementos procedentes de las cosecha o recolecciones	\$ -	\$ -	\$ (275,000)	\$ (250,000)
Saldo al final del año	\$ 268,000	\$ 230,000	\$ -	\$ -

El ejemplo anterior solo ilustra una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del período corriente y anterior. No se presenta la información exigida por otras NIIF, tales como una revelación sobre las causas de incertidumbre en las estimaciones, requeridas por la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”, o el importe en libros de los activos pignorados en garantía de pasivos.

### 5.3.2.2 Nota Explicativa – Activos por Impuestos Corrientes

#### Nota X – Activos por Impuestos Corrientes

Representan retenciones de impuesto a la renta en la fuente, efectuadas por los clientes a la Compañía, no compensadas con el impuesto a la renta causado declarado en esos períodos contables, como sigue:

				Diciembre 31, 20x1		Diciembre 31, 20x5	
				Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
				(*)	(*)	(*)	(*)
			20x5				
			20x4				
			20x3				
			20x2				
			20x1				
(*) Información incluida sin valores sólo para ilustrar su posición							

La Compañía tiene derecho a presentar un reclamo de pago en exceso por las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, o a utilizarlas directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración correspondiente.

### 5.3.2.3 Nota Explicativa – Pasivos por Impuestos Corrientes

#### Nota X – Pasivos por Impuestos Corrientes

El siguiente es un resumen de los pasivos por impuestos corrientes:

				Diciembre 31, 20x1		Diciembre 31, 20x5	
				Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
				(*)	(*)	(*)	(*)
			IVA cobrado en ventas				
			Retenciones en la fuente de IVA				
			Retenciones en la fuente de impuesto a la renta				
			Impuesto a la renta por pagar				
(*) Información incluida sin valores sólo para ilustrar su posición							

El siguiente es el movimiento de la cuenta impuesto a la renta por pagar:

	20x1		20x5	
	Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
Saldo al principio del año	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Provisión del año	\$ -	\$ -	\$ 9,900	\$ 9,900
Retenciones en la fuente	\$ -	\$ -	\$ (2,950)	
Pagos	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Saldo al final del año	\$ -	\$ -	\$ 6,950	\$ 9,900

### 5.3.2.4 Nota Explicativa – Gasto de Impuesto a la Renta Corriente

#### Nota X – Gasto de Impuesto a la Renta Corriente

El siguiente es un resumen de la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad tributable, y el cómputo del impuesto a la renta corriente:

	20x1		20x5	
	Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
Utilidad (pérdida) contable antes de impuesto a la renta	\$ 38,000	\$ -	\$ 7,000	\$ 45,000
Ingresos gravados (ingresos no gravados) ocasionados por la contraposición entre la normativa contable y la normativa tributaria:				
Ganancias surgidas por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activo biológicos	\$ (88,000)	\$ -	\$ 88,000	\$ -
Gastos no deducibles (gastos deducibles) ocasionados por la contraposición entre la normativa contable y la normativa tributaria:				
Costos de cultivo	\$ 50,000	\$ -	\$ (50,000)	\$ -
Utilidad (pérdida) fiscal antes de impuesto a la renta	\$ -	\$ -	\$ 45,000	\$ 45,000
Tasa impositiva	22%	22%	22%	22%
Impuesto a la renta causado	\$ -	\$ -	\$ 9,900	\$ 9,900
Anticipo determinado y pendiente de pago	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Impuesto a la renta causado definitivo	\$ -	\$ -	\$ 9,900	\$ 9,900
Tasa impositiva efectiva	0%	0%	22%	22%

La Compañía está obligada a calcular y declarar en el formulario de declaración de impuesto a la renta del período corriente, el valor del anticipo de impuesto a la renta del siguiente período, el que es calculado mediante la suma matemática de aplicar el 0.2% del patrimonio, el 0.2% de los costos y gastos deducibles, el 0.4% de los activos y el 0.4% de los ingresos tributables. Si el impuesto causado en el período corriente es inferior al valor del anticipo declarado en el período anterior, dicho valor del anticipo se convierte en el impuesto causado que deberá ser cancelado.

### 5.3.2.5 Nota Explicativa - Pasivo por Impuesto Diferido

#### Nota X - Pasivo por Impuesto Diferido

El pasivo por impuesto a la renta diferido y el gasto de impuesto a la renta diferido corresponden a lo siguiente:

	Diferencias Temporarias Imponibles Base Contable		Pasivo por Impuesto Diferido Base Contable		Gasto de Impuesto a la Renta Diferido Base Contable	
	20x5	20x1	20x5	20x1	20x5	20x1
Activos Biológicos	\$ -	\$ 38,000	\$ -	\$ 8,360	\$ (8,360)	\$ 8,360

## CAPÍTULO 6

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 6.1 Conclusiones

Debido que en el desarrollo de esta tesis ha sido necesario hacer converger dos temas de suma importancia económica y contable, como los son la agricultura y el impuesto a la renta, las conclusiones de la investigación efectuada para la preparación de esta “Guía de Contabilización del Impuesto a la Renta Diferido en el Ecuador, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en Compañías del Sector Agrícola que manejan Cultivos de Ciclo Largo, y que Valúan sus Activos Biológicos a Valor Razonable”, se presentan por separado para cada uno de esos temas.

##### 6.1.1 Conclusiones – Agricultura – Activos Biológicos

- La mayoría de organizaciones económicas envueltas en actividades agrícolas son entidades familiares, pequeñas, independientes, preocupadas por el efectivo y los impuestos.
- Las pequeñas entidades agrícolas buscan capital y ayudas, particularmente de bancos o del gobierno, y estos suministradores de capital demandan la presentación de estados financieros.

- Las NIIF requieren un mayor uso de valores razonables que otras normas contables, las que se basan principalmente en la convención de costo histórico.
- Los efectos de los cambios causados por la transformación biológica quedan mejor reflejados tomando como referencia los cambios en el valor razonable de los activos biológicos.
- La transformación biológica es un hecho significativo que debe ser incluido en la ganancia o en la pérdida neta porque el hecho es fundamental para entender el rendimiento de la entidad; y es congruente con la base contable de la acumulación (o devengo).
- El valor razonable tiene más relevancia, fiabilidad, comparabilidad y es más comprensible, como medida de las expectativas de beneficios económicos esperados derivados de los activos biológicos, que el costo histórico.
- Muchos activos biológicos son negociados en mercados con precios de mercado observables, lo que aumenta significativamente la fiabilidad del valor de mercado como indicador del valor razonable.
- No obstante, se debe reconocer que la valuación de ciertos ítems a valor razonable producirá un incremento en la volatilidad de los resultados, por lo que las empresas deberán considerar este impacto.

### 6.1.2 Conclusiones – Impuesto a la Renta – Impuesto Diferido

- El importe en libros de los activos se espera recuperarlo en parte mediante la venta y en parte a través del uso.
- Los impuestos diferidos generados por los activos reflejan las consecuencias fiscales de vender los activos o usarlos. Los impuestos diferidos generados por los pasivos reflejan las consecuencias fiscales de cancelar los pasivos.
- Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden empleando las tasas impositivas que se espera que sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se liquide, basándose en las tasas impositivas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas.
- La medición y registro tanto de los impuestos corrientes como diferidos, aseguran el reconocimiento no solo de las transacciones, sino también sus consecuencias tributarias en el presente y futuro, logrando una valuación patrimonial razonable de la entidad.

### 6.2 Recomendaciones

- **A los administradores de los entes contables**, como responsables desde el punto de vista legal de elegir las políticas contables, aplicar apropiadamente y sin reservas, en la preparación de los estados financieros, todas las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que correspondan según la actividad de la entidad. El uso de las NIIF es un asunto de globalización, que

permitirá que la información financiera suministrada sea de fácil interpretación, sin importar la actividad económica de la compañía ni el país en donde esté domiciliada.

- **A los administradores de los entes contables**, implementar un sistema contable dual que permita registrar las transacciones o hechos económicos en la base contable y en la base fiscal según corresponda (si afecta por igual a ambas bases, o afecta solo a la base contable o afecta solo a la base fiscal), bajo el mismo estilo en que ciertas compañías multinacionales, en la época en que el “sucre” era la moneda de circulación legal en Ecuador, implementaron registros contables “bimonetarios” (sucres y dólares), para facilitar la preparación de reportes financieros en dólares para informar a sus casas matrices. Esto permitirá identificar diferencias temporarias o permanentes, calcular el impuesto a la renta diferido, preparar el Formulario 101 de Declaración Anual de Impuesto a la Renta y los Estados Financieros de conformidad con NIIF, en base al conjunto de transacciones y hechos económicos que son uno solo para la entidad, pero que deben ser medidos en dos ambientes distintos.
- **A los administradores de los entes contables**, invertir en el desarrollo de software, manuales de políticas contables, manuales de procedimientos y programas de educación continua del personal bajo su responsabilidad, para el mantenimiento del ambiente NIIF.
- **A los profesionales responsables de la preparación, análisis, interpretación y uso de la información financiera**, estudiar, capacitarse y mantenerse actualizado

en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Sólo un adecuado conocimiento de estas normas por parte de todos los miembros de una compañía, asegura su uso y aplicación correctos.

- **Al Servicio de Rentas Internas**, modificar el Formulario 101 “Declaración del Impuesto a la Renta y Presentación de Balances Formulario Único – Sociedades” para incluir la información financiera de la compañía, compilada en la base fiscal y en la base contable. Esto permitirá a la autoridad de control obtener una mejor comprensión de las diferencias entre las NIIF y las leyes tributarias y ejecutar mejor su papel supervisor.
- **A la Superintendencia de Compañías**, como organismo que ha liderado el proceso de adopción de las NIIF, publicar a través de resoluciones, las Normas Internacionales de Información Financiera y sus modificaciones, como se lo hizo en el pasado con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), para su difusión a través del Registro Oficial, e incremento de la certeza legal de estas normas.
- **A la Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas**, promover las reformas pertinentes de la Ley de Compañías y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, para que estas leyes mencionen a las Normas Internacionales de Información Financiera, como las normas contables de uso obligatorio para el mantenimiento de la contabilidad y preparación de los estados financieros, eliminando cualquier referencia que incluyan estas leyes respecto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC).

- **A la Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas**, coordinar con los organismos profesionales, tales como la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, Colegios de Contadores Provinciales, Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, y con las Cámaras de la Producción, el desarrollo de Programas de Educación Continua sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, dirigidas al público en general.

## BIBLIOGRAFÍA

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura (Parte B)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias (Parte B)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 19 Beneficios de los Empleados (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 36 Deterioro del Valor de los Activos (Parte A)*.

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Contabilidad 39 Instrumentos Financieros (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Información Financiera 9 Instrumentos Financieros (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Norma Internacional de Información Financiera 13 Medición del Valor Razonable (Parte A)*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *NIIF para las PYMES*.
- Fundación IFRS: *Material de Formación sobre las NIIF para las PYMES – Módulo 34 Actividades Especiales*.
- Fundación IFRS: *Material de Formación sobre las NIIF para las PYMES – Módulo 29 Impuesto a las Ganancias*.

- Código Tributario (Codificación No. 2005 – 09)
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Codificación No. 2004 – 026)
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Suplemento – Registro Oficial 351 – 29 de Diciembre del 2010)
- Reglamento de Comprobantes de Ventas, Retención y Documentos Complementarios