

Consenso tributario del Impuesto diferido en activos biológicos entre NIIF y LORTI, medición y reconocimiento.

Tax consensus on deferred tax on biological assets between International Financial Reporting Standard & LORTI measurement and recognition.

RESUMEN

El presente trabajo pretende analizar el tratamiento y registro de activos y pasivos por impuestos diferidos, generados por diferencias entre la contabilidad fiscal y contabilidad financiera. A partir del año 2010 en el Ecuador, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), han sido un gran reto de interpretación y aplicación. La Norma Internacional Contable (NIC) N°12, direcciona las bases del impuesto generado por diferencias temporarias contables y tributarias; y busca la revelación de información razonable para el cálculo y pago del impuesto corriente a la administración tributaria. Las diferencias que se generan entre lo tributario y NIIF, convergen en la conciliación tributaria en el cálculo del impuesto a la renta, donde la administración tributaria ha logrado que estas diferencias no consensuadas en el período fiscal que se genere, sea conciliada y reconocida en el año posterior. El método aplicado es una revisión bibliográfica con alcance descriptivo, concerniente al impuesto diferido. Se plantean dos casos de activos biológicos, y no obstante denotando la procedencia del impuesto diferido y el registro contable respectivo. La causa del impuesto diferido y la correcta aplicación de esta norma, permite registrar y reportar saldos razonables en los estados financieros.

Palabras claves: Impuesto diferido, conciliación tributaria, diferencias temporarias, NIIF, activos por impuesto diferido, pasivos por impuesto diferido

ABSTRACT

This paper aims to analyze the treatment and recording of deferred tax assets and liabilities, generated by differences between tax accounting and financial accounting. Started in 2010 in Ecuador, the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) has been a great challenge in interpreting and applying. The International Accounting Standard (IAS) No. 12 addresses the bases of the tax generated by temporary accounting and tax differences, and seeks the disclosure of reasonable information for the correct calculation and payment of current tax to the

tax administration. The differences that are generated between the tax and IFRS, converge in the tax reconciliation in the income tax calculation, where the tax administration has achieved that these differences not agreed upon in the fiscal period generated, are reconciled and recognized in the following year. The method applied is a bibliographic review with a descriptive scope, concerning deferred tax. Two cases of biological assets are raised, and nevertheless denoting the origin of the deferred tax and the respective accounting record. The cause of the deferred tax and the correct application of this standard, allows to record and report reasonable balances in the financial statements.

Keywords: Deferred tax, tax conciliation, temporary differences, IFRS, deferred tax assets, deferred tax and liabilities.

Introducción

En Ecuador, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) han permitido consensuar y estandarizar la información contable, incentivando a inversionistas a ingresar al mercado ecuatoriano, debido a la facilidad de entendimiento y transparencia de la información expuesta en los estados financieros.

Desde la introducción de las NIIF, antes Normas Ecuatoriana de Contabilidad (NEC), ha sufrido cambios sustantivos, como en el ámbito de los impuestos; dado que, la Norma Internacional de Contabilidad N° 12: impuesto a las ganancias, establece lineamientos para el reconocimiento y registro del impuesto diferido; asimismo, busca el cumplimiento de las bases representativas y fiables ante organismos de control. Sin embargo, el concepto de impuesto diferido es inédito en la contabilidad ecuatoriana, hasta la aceptación de su término de aplicación en el año 2015.

Las NIIF han generado reformas constantes en la contabilidad ecuatoriana y su proceso de reconocimiento y posterior registro, no obstante, estas reformas han ocasionado un impacto en las normas tributarias en relación al reconocimiento de impuestos diferidos, por lo que la administración tributaria, en el año 2015, emitió la resolución N° NACDGCCGC15-00000012, aceptando al impuesto diferido como tal para su aplicación, a partir del ejercicio fiscal 2015. Fueron nueve casos entre activo

y pasivo por impuesto diferido que dieron cavidad a su reconocimiento como tal, y han conllevado a cambios en la normativa tributaria y la aplicación de una conciliación contable-tributaria.

El trabajo expuesto a continuación, tiene como objetivo el adecuado tratamiento contable del impuesto diferido mediante el análisis de crianza de ganado y la siembra y cosecha de cacao, para después determinar posteriormente la medición a valor razonable y venta de los mismos, causando un activo o pasivo por impuesto diferido. Ante lo dicho, el impuesto diferido es una obligación futura (pasivo por impuesto diferido) por el ingreso, o deducción del gasto (activo por impuesto diferido) por la venta o deterioro de un activo.

No obstante, en la actualidad hay nuevas inclusiones en reconocimiento del impuesto diferido, como es el caso de arrendamientos (NIIF N°16), debido a las ganancias o pérdidas que podrían surgir en transacciones de venta en arrendamientos posteriores. En esencia, desde la aceptación de los impuestos diferidos, ha habido reformas en la normativa tributaria, que han permitido el reconocimiento del impuesto diferido.

En la presente investigación, según el objetivo planteado, se analiza la NIC 12 para conocer cuándo se origina un activo o pasivo por impuesto diferido, mediante la utilización de dos casos de activos biológicos, aplicando la normativa adecuada, registro y revelación del valor que refleja los activos en los libros, después de su medición a valor razonable. Asimismo, la posible coexistencia entre la NIC 12 y normativa tributaria, y su armonización, mediante la conciliación tributaria.

Adopción NIIF en Ecuador

Los diversos cambios contables y las innovaciones en ámbitos comerciales, han llevado al Ecuador en materia contable, adoptar cambios en la forma de llevar los registros contables en las empresas domiciliadas en el dicho territorio.

Por tal razón, a partir del año 2006 se empieza a observar y analizar la respetiva adopción de NEC a NIIF, debido a las relaciones comerciales y las implementaciones de estas últimas en los países vecinos. El ente regulador de compañías en Ecuador, ha visto como un gran reto la adopción e implementación de las NIIF en el país, por motivo que, dentro del mercado bursátil, los inversionistas solicitan información financiera transparente y oportuna (Cuenca, González,

Higuerey, y Villanueva, 2017). Por lo tanto, mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 del año 2006, el superintendente de compañías tomó la decisión de adoptar las NIIF y que su implementación sea obligatoria por las empresas bajo su dependencia de regulación.

El proceso de transición de adopción de NEC a NIIF empezó su aplicación a partir del mes de enero 2010, según resolución N° 08.G.DSC.010. Este proceso de transición se dividió en tres grupos:

- El primer grupo inició su adopción desde el 01 de enero de 2010, para firmas auditoras y compañías reguladas por la ley de mercado de valores;
- Segundo grupo a partir del 1 de enero 2011, para empresas con activos totales, superiores o iguales a los \$4M al 31 de diciembre de 2007; y
- El tercer grupo 3 a partir del 1 de enero 2012, empresas (PYMES) no consideradas en los grupos anteriores (Encalada, Encarnación y Ruíz, 2018).

Norma Internacional de Contabilidad N°12

La NIC N°12 da los lineamientos para los tratamientos y registros de los impuestos a las ganancias, generando un activo o pasivo por impuesto diferido, donde estos a futuro se recuperarán o liquidarán en periodos futuros de ejercicios económicos de la empresa que haya generado en cualquiera de estos dos tipos de impuestos diferidos.

Además, esta normativa no exime la obligación cuando existe un impuesto temporario imponible que se liquidará a futuro o genera una diferencia temporaria deducible en el mismo período; por tal motivo, la normativa exige a las empresas que registren las cuentas de forma ordinaria, como toda transacción que se haya realizado dentro de la actividad de la empresa.

En esencia, el objetivo principal de la NIC N°12 es contabilizar el impuesto generado en el mismo período o futuro, ocasionando un activo o pasivo por impuesto diferido, y el reconocimiento en los libros contables en base a su valor razonable. Las definiciones para comprensión de conceptos claves relacionadas al impuesto diferido nos proporcionan la normativa financiera (NIC N° 12), de donde se sustrae las siguientes definiciones:

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

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

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del período.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros.

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

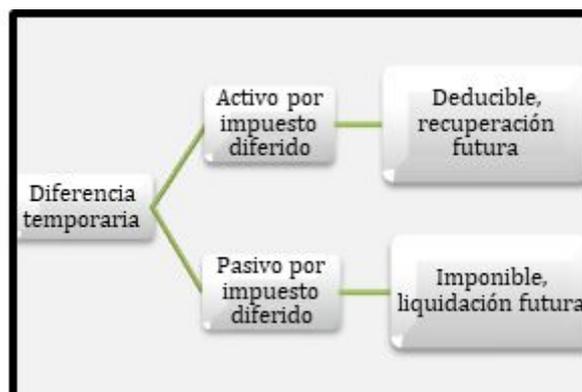


Figura 1: Impuesto diferido, clasificación

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Método y reconocimiento del impuesto diferido

La normativa financiera N°12 instituye el método del pasivo basado en el balance general, para el cálculo y reconocimiento de los impuesto diferidos, donde este permite comparar los activos y pasivos, tanto financieros como tributarios, donde sí existe diferencia en esta comparación, genera o da origen a diferencias temporarias (IFRS Foundation, 2020).

El método del pasivo basado en el balance, al realizar los procesos para el respectivo cálculo del impuesto que se originan en el período, pueden ocasionar diferencias entre las cuentas contables que se estén comparando, ya sean activos o pasivos, dando como nacimiento a activos o pasivos por impuesto diferido, donde estas diferencias son temporarias que ocasionan un gasto deducible o un valor imponible a pagar a futuro, posterior al período de origen (Cedillo, Narváez, Erazo y Torres, 2020).

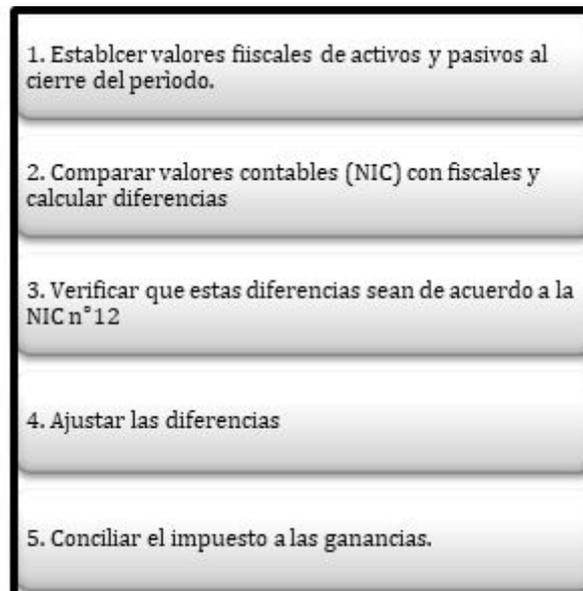


Figura 2: Método del pasivo, basado en el balance

Fuente: Cedillo et al (2020) (como se citó en Balseca, 2018)

Por lo tanto, al nacimiento de estas diferencias por medición y reconocimiento del activo o pasivo por impuesto diferido, según NIIF N°13 se debe:

- Valor razonable: Precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.
- Medición del valor razonable: Una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición.

Asimismo, el impuesto diferido es causado por diferencias temporarias entre importes en libros y el valor razonable, el cual es medido y reconocido en base al valor en el mercado, por lo tanto, las diferencias temporales se originan por uno de los modelos de medición, como es el caso de activos biológicos (NIC N° 41: Activos biológicos). Este modelo de reconocimiento de activos biológicos, según párrafo 13 de la NIC N° 41, será: “Un activo biológico se medirá tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa a su valor razonable menos los costos de venta.

Impuestos a las ganancias

La norma financiera de impuesto a las ganancias (NIC N°12) permite seguir mecanismos de aplicación estandarizados contables, con el objeto de una correcta interpretación de transacciones comerciales. Tal motivo, ayuda tener una dirección adecuada, para el correcto análisis e interpretación del impuesto generado dentro de un periodo fiscal.

El impuesto a las ganancias son pagos que se realiza a la administración tributaria del país en que se originan transacciones comerciales y por ende está establecida. Dicho impuesto generado, se realiza bajo las normativas legales tributarias que corresponde al país que se tributa. No obstante, las normas tributarias son independientes a las aplicaciones de las NIIF, debido a que estas últimas no intervienen en la contabilidad fiscal de cada país.

Dicha normativa, es para direccionar e interpretar las diferencias generadas entre el gasto impuesto (NIIF) y el impuesto a pagar (tributo), originadas por las desemejanzas entre normativa, financiera – tributaria (Rincón, Quiñones y Narváes, 2018). Estas desemejanzas generan diferencias temporarias (impuesto a pagar o gasto deducible a futuro) o permanentes (ingreso o egreso no recuperable), no

obstante, la norma del impuesto a las ganancias permite identificar de dónde provienen dichas diferencias, ya sea de políticas contables por mediciones, reconocimientos o contabilidad fiscal.

Impuesto diferido en Ecuador, vigentes

La introducción de las NIIF en Ecuador, han permitido direccionar de forma idónea la contabilidad y transparentar dicha información, logrando identificar y presentar los lineamientos para la adecuada aplicación contable (Paredes y Deás, 2019). En relación con la normativa financiera de impuesto a las ganancias (NIC N°12), es una norma que ha generado un impacto, ya que es de carácter obligatorio su aplicación desde la adopción de las NIIF, pero antes del año 2015 el Servicio de Rentas Internas (SRI) no reconocía al impuesto diferido como tal, debido que la normativa tributaria y la NIIF, en ese entonces, tenían objetivos independientes, y por ende la empresas antes del año 2015, aplicaban NIIF indistintamente a la normativa tributaria con relación al impuesto diferido antes de su reconocimiento.

La norma financiera da guías para el reconocimiento del impuesto diferido, mientras que en la norma tributaria establece los mecanismos a aplicar para el pago del impuesto corriente. Por ende, Ecuador en la actualidad permite la conciliación de las diferencias temporarias, donde se agregó un Artículo sin numeración a la Ley Orgánica del Régimen Tributaria Interno (LORTI) después del décimo, donde en este artículo menciona que, para el reconocimiento de impuestos diferidos, serán únicamente en los casos establecidos en el Reglamento para la aplicación Ley de orgánica del Régimen Tributario Interno en su artículo enumerado de impuestos diferidos posterior al Art. 28. En este reglamento establece:

Para reconocimiento de impuestos diferidos, solo se aplicará para los siguientes casos:

- Valor neto de realización de inventarios.
- Pérdidas por contratos de construcción.
- Costo por desmantelamiento.
- Deterioro de propiedades, planta y equipo.
- Por provisiones diferente a los reconocidos en la norma tributaria.
- Ganancias por activos no corrientes mantenidos para la venta.

- Medición de activos biológicos.
- Por pérdidas tributarias de ejercicios anteriores.
- Crédito tributario no utilizado en periodos anteriores.

Sin embargo, en Ecuador todavía existen divergencias, entre normas tributarias y NIIF, por tal motivo es muy importante reconocer las diferencias, ya sean temporales o permanentes, para la idoneidad de aplicación de las normas (Chávez, Chávez, y Maza, 2020).

Metodología

Las normas financieras y normas tributarias son regulaciones contables-tributarias aplicadas dentro del régimen ecuatoriano, por ende, las implementaciones de las NIIF y LORTI sustentan la aplicación adecuada del origen del impuesto corriente o diferido según sea el caso. Entonces, la metodología aplicada es la siguiente.

La temática abordada sobre el nacimiento y origen del impuesto diferido, parte del objeto de estudio contable y tributario, por lo cual, se aplicó un análisis metodológico que parte de una revisión documental, es decir, parte de una profunda revisión bibliográfica de la NIIF (NIC N°12, NIC N°41 y NIIF N°13), LORTI y temáticas referentes al objeto de estudio, donde involucra la determinación y el consenso del impuesto diferido aceptado por la administración tributaria ecuatoriana. La connotación del impuesto diferido subyace dentro de la normativa financiera, la cual, establece los lineamientos a aplicar, asimismo la normativa tributaria, donde determina los tipos de impuestos diferidos reconocidos en la legislación ecuatoriana. En base, al impuesto generado corriente o diferido, rige la búsqueda metódica y racional que permitió la explicación o descripción de la temática financiera empleada.

Ante lo expuesto, se podría inferir que el empleo de procedimientos sistemáticos en base a revisiones documentales, se planteó casos de activos biológicos, para el análisis y exposición de la aplicación de la normativa financiera y, el consenso de los resultados dentro del ámbito tributario ecuatoriano.

Resultados

- Activo por impuesto diferido: Es la representación de un crédito tributario suspendido y recuperado en el tiempo, debido a que su valor será deducido.

Medición y registro activo biológico (cacao)

Ejemplo:

La empresa "XY" se dedica a la venta de latas de cacao. Al segundo semestre del año 20X1, la empresa comienza su proceso de riego, fertilización, fumigación, entre otros para su nuevo período de producción de las plantas de cacao, donde sus costos ascienden entre mano de obra y otros costos de producción a: \$6000,00 incurridos por insumos agrícolas y 2000,00 otros costos incurridos en el proceso de producción.

Con fecha 31 de diciembre la empresa mide a valor razonable su activo, el cual según en mercado, cada valor de lata de cacao está a \$15,00. La empresa estima cosechar 800 latas, pero debido a una plaga (sigatoka negra) tendrá una merma de 350 latas (deterioro activo biológico).

Transacción 1

Tabla 1: Envío a cuenta productos en proceso.

Detalle	Debe	Haber
Activo biológico		
Producción Proceso	8000,00	
Acreedores		
Acreedores		8000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Transacción 2:

Tabla 2: Pago a proveedores.

Detalle	Debe	Haber
Acreeedores		
Acreeedores	8000,00	
Banco		
Machala		8000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 3: Medición de activo biológico a valor razonable.

Detalle	Costos/ingresos
Costos incurridos en producción activo biológico	8000,00
Valor razonable activo biológico	6750,00
Perdida por medición a valor razonable	(1250,00)

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 4: Registro perdida en activo biológico.

Detalle	Debe	Haber
Deterioro act. biológico		
Pérdida med. act. biológico	1250,00	

Deterioro acum act. biológico		
Producción en proceso		1250,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 5: Conciliación tributaria.

(+) Gasto no deducible en el periodo por deterioro de activo	1250,00
(=) Total gastos no deducible no considerados en el período	1250,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 6: Detalle diferencia temporaria - activo por impuesto diferido.

Base NIIF	Base LORTI	Diferencia temporaria	Activo por impuesto diferido (25%)
6750.00	8000,00	1250,00	312,50

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 7: Activo por impuesto diferido

Detalle	Debe	Haber
Act. por impuesto diferido		
Impuesto diferido	312.50	
Impuesto a la renta		

Impuesto renta por pagar		312.50
--------------------------	--	--------

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

- Pasivo por impuesto diferido: Es una obligación tributaria que será devengado en un periodo a futuro.

Medición y registro activo biológico (Ganado).

Ejemplo:

La entidad a inicios de su actividad comercial ganadera, presentó los siguientes movimientos:

1. Adquiere dos terneros, los cuales oscilan los catorce meses desde su nacimiento, por un valor de \$1500,00 c/u. a crédito (5% de interés anual), dos años plazo. Estos terneros serán destinados para reproducción y posterior comercialización.

$VPN = VF / (1 + \text{interés})^{\text{número de períodos}}$.

Tabla 8: Detalle transacción activo Biológico – ternero.

Tratamiento – base fiscal		
Detalle	Debe	Haber
Act. Biológico		
En desarrollo	3000,00	
Acreeedores		
Acreeedores		3000,00

Tratamiento – NIIF		
Detalle	Debe	Haber
Act. Biológico		
En desarrollo	2721,09	
Pasivo Financiero		
Interés implícito	278,91	
Acreedores		
Acreedores		3000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Nótese, el nacimiento de cuenta transitoria Pasivo financiero – Interés implícito, hasta devengar valores por pago de interés al cierre del período fiscal.

Cálculo interés: $I = C \cdot i$

i = Tasa de interés

C = Capital

Tabla 9: Cálculo interés.

Año	Valor	Intereses	Saldo
1	2721,09	136,05	2857,14
2	2857,14	142,86	-

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

2. Compra: dos novillos de dos años por un valor de \$2500,00 c/u a dos meses plazo (4% de interés mensual), los cuales, a su edad adulta serán destinados a la producción de leche.

Tabla 10: Detalle transacción activo Biológico – novillos.

Tratamiento – base fiscal		
Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En desarrollo	5000,00	
Acreedores		
Acreedores		5000,00
Tratamiento – NIIF		
Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En desarrollo	4622,78	
Pasivo Financiero		
Interés implícito	377,20	
Acreedores		
Acreedores		5000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Nótese, el nacimiento de cuenta transitoria Pasivo financiero – Interés implícito, hasta devengar valores por pago de interés al cierre del período fiscal.

Cálculo interés: $I = C \cdot i$

C = Capital

i = Tasa de interés

Tabla 11: Cálculo valor presente - activo Biológico.

Año	Valor	Intereses	Saldo
1	4622,78	184,91	4807,69
2	4807,69	192,31	-

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

3. Compra: 100 libras de pasto bermuda, para siembra y posterior alimentación de vacas lecheras. El valor de la compra es de \$10,00 c/libra en efectivo.

Tabla 12: Transacción - compra alimentos.

Detalle	Debe	Haber
Compras		
Pasto bermuda	1000,00	
Acreedores		
Acreedores		1000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 13: Transacción – pago a acreedor

Detalle	Debe	Haber
Acreedores		
Acreedores	1000,00	
Banco		
Machala		1000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Se prorratea el valor por igual, de acuerdo al número de animales.

Tabla 14: Prorrateso de alimento-ternero.

Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En desarrollo	500,00	
Compras		
Pasto bermuda		500,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 15: Prorrateso de alimento- novillo.

Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En desarrollo	500,00	
Compras		
Pasto bermuda		500,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

4. Compra: balanceado para alimentación del ganado, por un valor de \$5000,00 en efectivo.

Tabla 16: Transacción - compra alimento.

Detalle	Debe	Haber
Compras		
Balanceado	5000,00	
Acreedores		
Acreedores		5000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 17: Transacción – Pago acreedor.

Detalle	Debe	Haber
Acreeedores		
Acreeedores	5000,00	
Banco		
Machala		5000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Se prorratea el valor por igual, de acuerdo a número de animales

Tabla 18: Prorrateso de alimento-ternero.

Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En desarrollo	2500,00	
Compras		
Balanceado		2500,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 19: Prorrateso de alimento- novillo.

Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En desarrollo	2500,00	
Compras		
Balanceado		2500,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

5. Al mes de diciembre del 20XX, la entidad decide vender un novillo por un valor de \$5000,00 de contado.

Tabla 20: Detalle costo acumulado.

N o	Detalle	Costo acumulado
1	Por compra novillo	2500,00
2	Por compra de pasto	250,00
3	Por compra balanceado	1250,00
Total base LORTI		4000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 21: Venta novillo.

Tratamiento – base fiscal		
Detalle	Debe	Haber
Cientes		
Cliente – venta	5000,00	
Ventas		
Act. biológico		5000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 22: Costo de venta.

Tratamiento – base fiscal		
Detalle	Debe	Haber
Costo de venta		
Costo de venta	4000,00	
Act. biológico		
Reproducción		4000,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

6. Al finalizar el período económico, se realiza la medición del activo biológico a su valor razonable debido a su evolución biológica.

- Aumento en su valor en \$300,00 c/ternero a vaca lechera en relación al importe en libros

-Aumento en su valor en \$500,00 c/novillo a torete en relación al importe en libros.

Envío valores a cuenta animales en producción/reproducción.

Tabla 23: Activo Biológico – toro.

Tratamiento – base NIIF		
Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En reproducción	600,00	
Medición a VR		
Ganancia		600,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 24: Activo Biológico – Vaca.

Tratamiento – base NIIF		
Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		

En producción	500,00	
Medición a VR		
Ganancia		500,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Registro – medición valor razonable en base a NIIF.

Tabla 25: Medición valor razonable – toro.

Tratamiento – base fiscal		
Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		
En producción	500,00	
Act. biológico		
En desarrollo		500,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 26: Medición valor razonable- vaca.

Tratamiento – base fiscal		
Detalle	Debe	Haber
Act. biológico		

En reproducción	600,00	
Act. biológico		
En desarrollo		600,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Medición razonable activo biológico (vacas).

Tabla 27: Detalle costo acumulado + ganancia valor razonable.

N°	Detalle	Costo acumulados
1	Por compra ternero	3000,00
2	Por compra de pasto	500,00
3	Por compra balanceado	2500,00
	Total base LORTI	6000,00
	(+) Ganancia por medición a valor razonable	600,00
	TOTAL BASE NIIF	6600,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 28: Detalle diferencia temporaria - impuesto diferido.

Base NIIF	Base LORTI	Diferencia temporaria	Pasivo por impuesto diferido (25%)
6600,00	6000,00	600,00	150.00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 29: Pasivo por impuesto diferido

Detalle	Debe	Haber
Impuesto a la renta		
Impuesto renta por pagar	150.00	
Pas. por impuesto diferido		
Impuesto diferido		150.00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Medición razonable activo biológico (toros).

Tabla 30: Detalle costo acumulado + valor razonable.

N°	Detalle	Costo acumulados
1	Por compra novillo	2500,00

2	Por compra de pasto	250,00
3	Por compra balanceado	1250,00
Total base LORTI		4000,00
(+) Ganancia por medición a valor razonable		500,00
TOTAL BASE NIIF		4500,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 31: Detalle diferencia temporaria - impuesto diferido.

Base NIIF	Base LORTI	Diferencia temporaria	Pasivo por impuesto diferido (25%)
4500,00	4000,00	500,00	125.00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 32: Pasivo por impuesto diferido

Detalle	Debe	Haber
Impuesto a la renta		
Impuesto renta por pagar	125.00	
Pas. por impuesto diferido		

Impuesto diferido		125.00
-------------------	--	--------

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 33: Ganancia por medición a valor razonable.

(=) Total Activo Biológico por medición a valor razonable	11100,00
(-)Valor compra novillos	2500,00
(-)Valor compra ternero	3000,00
(=) Ganancia contable	5600,00
(-) Costo incurridos por desarrollo - Activo biológico	4500,00
(=) Utilidad o ganancia	1100,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Ajustes por intereses – Base NIIF

Tabla 34: Ajuste por interés en terneros.

Tratamiento – base NIIF		
Detalle	Debe	Haber
G. financieros		
Interés	136,05	
Pasivo Financiero		

Interés implícito		136,05
-------------------	--	--------

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Nótese, la cuenta transitoria de pasivo financiero – interés implícito, se va deduciendo lo proporcional del valor total del interés, debido al pago de dicho interés.

Tabla 35: Ajuste por interés en novillos.

Tratamiento – base NIIF		
Detalle	Debe	Haber
G. financieros		
Interés	184.91	
Pasivo Financiero		
Interés implícito		184.91

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Nótese, la cuenta transitoria de pasivo financiero – interés implícito, se va deduciendo lo proporcional del valor total del interés, debido al pago de dicho interés.

Tabla 36: Estado de Resultados.

XYZ

ESTADO DE RESULTADOS

AL 31 DE DICIEMBRE 20XX

EN DÓLARES

Ingresos		6100,00
Venta	5000,00	
Ingreso por medición	1100,00	
Costo de venta		4000,00
Utilidad bruta		2100,00
Gastos de operación		320,96
Gastos financieros	320,96	
Utilidad contable		1779,04
(-)Ingreso exento		1100,00
Utilidad del ejercicio		679,04

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 37: Conciliación tributaria.

(-) Ganancia por medición a valor razonable activo biológico	5600,00
(+) Costo incurridos en desarrollo activo biológico	4500,00
(=) Utilidad por medición a valor razonable que no paga impuesto	1100,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Tabla 38: Pasivo por impuesto diferido.

Utilidad por medición valor razonable	Base imponible para cálculo impuesto a pagar diferido	Pasivo por impuesto diferido 25%
1100,00	1100,00 X 25%	275,00

Fuente: Elaboración propia a partir de estudio

Conclusiones

Las diferencias generadas entre normas, han conllevado al contador ecuatoriano a cambiar de paradigma en el reconocimiento y registro del impuesto diferido. Por tal motivo, en los ejercicios planteados en base a activos biológicos, se demuestra la medición, reconocimiento y registro de los activos biológicos, que a futuro generan ingresos gravados o egresos deducibles (diferencias temporarias). La NIC n°12 da un enfoque amigable de reconocimiento del impuesto diferido, permitiendo transparentar la información contable en impuesto en los estados financieros.

Las divergencias que se presentan en el desarrollo de los ejercicios, activos por impuesto diferido y pasivos por impuesto diferido se concilian, donde el estado ecuatoriano a partir del año 2015 reconoce estas diferencias en gastos o ingresos, siempre y cuando los motivos que generan dichas diferencias sean originados por los casos establecidos en el reglamento a la LORTI.

En general, las NIIF y las normas tributarias pueden coexistir, y mediante la conciliación tributaria se puede reflejar una imagen fiel de las transacciones contables en los estados financieros, ya que el cálculo del impuesto a la renta sera neto a los movimientos contables que se realizaron en el periodo fiscal actual, o ajustarlo si hay diferencias entre un tributo o un gasto deducible a futuro.

Referencias Bibliográficas

- Balseca, N. E. (2018). *Incidencia de la aplicación de impuestos diferidos en la presión tributaria de las empresas: caso empresa de servicios logísticos, períodos 2016-2017*. Obtenido de <http://hdl.handle.net/10644/6702>
- Campos, H., Villacreses, F., Suárez, S., Uhsca, N., & Menéndez, J. (2017). NIC 41 Activos biológicos - El impacto de la revalorización de ganandos a valor neto de realización en la empresa rodeo Grande S.A. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. Obtenido de <https://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ec/2017/rodeo.html>
- Cedillo, M., Narvárez, C., Erazo, J., & Torres, M. (2020). Impuesto a las ganancias, conciliación tributaria entre NIIF y la LORTI. *Revista 593 Digital Publisher CEIT*, 5(4-1), 137-152. doi:<https://doi.org/10.33386/593dp.2020.4-1.302>
- Chávez, G., Chávez, R., & Maza, J. (2020). Activos y pasivos por impuestos diferidos NIC 12, un análisis desde Ecuador. *Revista Universidad y Sociedad*, 12(2), 452-457. Obtenido de <https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/1544>
- Comisión de Legislación y codificación. (29 de Abril de 2016). Ley Orgánica de Régimen Tributaria Interna. *Registro Oficial 463*.
- Cuenca, M., González, M., Higuerey, Á., & Villanueva, J. (2017). Adopción NIIF en Ecuador: Análisis pre y post sobre magnitudes contables de empresas cotizadas. *Revista X-Pedientes Económicos*, 1(1), 30-41. Obtenido de https://ojs.supercias.gob.ec/index.php/X-pedientes_Economicos/article/view/8

- Cuenca, N., Chavarro, F., & Diaz, O. (2007). El sector de ganadería bovina en Colombia. Aplicación de modelos de series de tiempo al inventario ganadero. *REvista Facultad de Ciencias Económicas*, XVI(1), 165-177.
- Díaz, V., & Calzadilla, A. (2015). Artículos científicos, tipos de investigación y productividad científica en las Ciencias de la Salud. *Rev. Cienc. Salud*, 14(1), 115-121. doi:<https://doi.org/10.12804/revsalud14.01.2016.10>
- Encalada, V., Encarnación, O., & Ruíz, S. (noviembre-diciembre de 2018). Norma internacional de información financiera: diseño e implementación en las pequeñas y medianas empresas. *Revista Internacional de Investigación e Innovación tecnoló*, 6(35). Obtenido de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2007-97532018000500001&lng=es&tlng=es
- IFRS Foundation. (2020). *NIC 41 Agricultura*. Obtenido de ifrs.org
- IFRS foundation. (2020). *NIF 13 Medición del Valor Razonable*. Obtenido de ifrs.org
- IFRS Foundation. (2020). *Norma Internacional de Contabilidad n° 12 Impuesto sobre las ganancias*. Obtenido de ifrs.org
- Marcolini, S., Verón, C., Goytia, M., Mancini, C., & Radi, D. (2015). Reconocimiento contable de los costos de activos biológicos el caso planta de duraznos. *Revista Saberes*(7), 45-67. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5515549>
- Paredes, C., & Déas, J. (2019). Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad n.o 12 «Impuesto diferido». *Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas. COFIN HABANA*, 13(1). Obtenido de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612019000100012&lng=es&tlng=es
- Pérez, J., & Lopera, I. (ene-feb 2016). Gestión humana de orientación analítica: un camino para la responsabilidad. *Revista de Administración de Empresas*, 56(1), 101-113. doi:<https://doi.org/10.1590/S0034-759020160109>
- Rincón, C., Quiñones, M., & Narváez, J. (Enero - Junio de 2018). Impuesto diferido de la medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo. *Revista Entramado*, 14(1), 128-144. doi:<https://doi.org/10.18041/entramado.2018v14n1.27111>

Tamayo, G., Mancheno, C., Pardo, M., & Fierro, P. (2017). La armonización contable basada en las Normas Internacionales de Contabilidad y las empresas agrícolas en Ecuador. *Revista Cofin Habana*, 11(1), 1-9. Obtenido de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612017000100010&lng=es&tlng=es.

CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN EN EL REPOSITORIO DIGITAL INSTITUCIONAL

El que suscribe, REMACHE FAREZ DANNY RENE, en calidad de autor del siguiente trabajo escrito titulado CONSENSO TRIBUTARIO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN ACTIVOS BIOLÓGICOS ENTRE NIIF Y LORTI, MEDICIÓN Y RECONOCIMIENTO., otorga a la Universidad Técnica de Machala, de forma gratuita y no exclusiva, los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública de la obra, que constituye un trabajo de autoría propia, sobre la cual tiene potestad para otorgar los derechos contenidos en esta licencia.

El autor declara que el contenido que se publicará es de carácter académico y se enmarca en las disposiciones definidas por la Universidad Técnica de Machala.

Se autoriza a transformar la obra, únicamente cuando sea necesario, y a realizar las adaptaciones pertinentes para permitir su preservación, distribución y publicación en el Repositorio Digital Institucional de la Universidad Técnica de Machala.

El autor como garante de la autoría de la obra y en relación a la misma, declara que la universidad se encuentra libre de todo tipo de responsabilidad sobre el contenido de la obra y que asume la responsabilidad frente a cualquier reclamo o demanda por parte de terceros de manera exclusiva.

Aceptando esta licencia, se cede a la Universidad Técnica de Machala el derecho exclusivo de archivar, reproducir, convertir, comunicar y/o distribuir la obra mundialmente en formato electrónico y digital a través de su Repositorio Digital Institucional, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico.

Machala, 17 de diciembre de 2020



REMACHE FAREZ DANNY RENE
0705996817