



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

TÍTULO:

**ANÁLISIS DEL IMPACTO TRIBUTARIO QUE TENDRÁ UNA
EMPRESA DEL SECTOR INDUSTRIAL DE GUAYAQUIL DEBIDO
A LA IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE
INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE
FISCAL**

AUTORA:

MACÍAS PIONCE, KAREN CRISTINA

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

TUTOR:

ING. PEDRO SAMANIEGO, MBA.

GUAYAQUIL, ECUADOR

2015



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

CERTIFICACIÓN

Certifico que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: **Karen Cristina, Macías Pionce**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: **Ingeniera en Contabilidad y Auditoría CPA.**

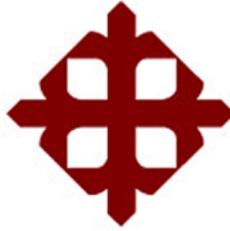
TUTOR

ING. PEDRO SAMANIEGO, MBA.

DIRECTOR DE LA CARRERA

ING. ARTURO ABSALÓN ÁVILA TOLEDO, MSC.

Guayaquil, septiembre del 2015



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo Karen Cristina Macías Pionce declaro que.

El Trabajo de Titulación “**Análisis del Impacto Tributario que tendrá una Empresa del Sector Industrial de Guayaquil debido a la Implementación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal**” previa a la obtención del Título de **Ingeniera en Contabilidad y Auditoría CPA** ha sido desarrollado 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 total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, septiembre del 2015

AUTORA

Karen Cristina Macías Pionce



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

AUTORIZACIÓN

Yo, **Karen Cristina Macías Pionce**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación “**Análisis del Impacto Tributario que tendrá una Empresa del Sector Industrial de Guayaquil debido a la Implementación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal**”, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, septiembre del 2015

AUTORA

Karen Cristina Macías Pionce

AGRADECIMIENTO

El presente trabajo de titulación representa un gran esfuerzo por parte de muchas personas, en especial de mi madre, mi tutor, profesores y amigos a los cuales agradezco por su apoyo incondicional.

Sin embargo nada en la vida es posible sin la ayuda de nuestro Padre Celestial.

Karen Cristina Macías Pionce



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

CALIFICACIÓN

ING. PEDRO SAMANIEGO, MBA.

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN	X
ABSTRACT.....	XII
CAPÍTULO 1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
1.1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.2. DELIMITACIÓN DEL TEMA	3
1.3. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	3
1.4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	4
1.5. OBJETIVOS GENERALES	9
1.6. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	9
CAPÍTULO 2.- MARCO TEÓRICO	10
2.1. MARCO LEGAL.....	10
2.1.1. REFORMAS A LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.....	10
2.2. MARCO CONCEPTUAL.....	27
CAPÍTULO 3.- MARCO METODOLÓGICO	30
3.1. HIPÓTESIS PLANTEADA.....	30
3.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	30
3.3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	31
3.4. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	31
3.5. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN APLICADA	32
CAPÍTULO 4.- ANÁLISIS DE LA LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL	34
4.1. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD	34
4.2. PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD	41
4.3. REAVALÚO DE ACTIVOS FIJOS.....	49
4.4. AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES.....	53
4.5. REGALÍAS, SERVICIOS ADMINISTRATIVOS, TÉCNICOS Y OTROS SIMILARES.....	56
4.6. IMPUESTOS DIFERIDOS.....	62
4.7. ENAJENACIÓN DE ACCIONES	73
CAPÍTULO 5.- ANÁLISIS DE RESULTADOS	76
4.1. EFECTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA	76
4.2. IMPACTO DEL IMPUESTO DIFERIDO.....	78
CAPÍTULO 6.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	80
6.1. CONCLUSIONES.....	80
6.2. RECOMENDACIONES	81
BIBLIOGRAFÍA	83

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO No.1.- RECAUDACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS	5
GRÁFICO No.2.- OCUPACIÓN PLENA DEL ÁREA URBANA INDUSTRIA MANUFACTURERA....	7
GRÁFICO No.3.- VENTAS LOCALES EFECTUADAS DURANTE EL 2014.....	36
GRÁFICO No.4.- EXPORTACIONES EFECTUADAS DURANTE EL 2014	37
GRÁFICO No.5.- COMPRAS LOCALES EFECTUADAS DURANTE EL 2014	37
GRÁFICO No.6.- IMPORTACIONES EFECTUADAS DURANTE EL 2014	38

ÍNDICE DE CUADROS

CUADRO No.1.- CONCILIACIÓN TRIBUTARIA AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2014	40
CUADRO No. 2.- ANÁLISIS DE EXCEPCIONES SOBRE EL GASTO DE PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD.....	45
CUADRO No.3.- DESGLOSE DE INGRESOS 2014	46
CUADRO No. 4.- CUENTAS CONTABLES QUE PERTENECEN A “AVISOS PUBLICITARIOS” .	46
CUADRO No. 5.- CUENTAS CONTABLES QUE PERTENECE A “COMERCIO Y MARKETING”	47
CUADRO No.6.- CUENTAS CONTABLES QUE PERTENECE A “GASTOS PROMOCIONALES”	47
CUADRO No. 7.- RESUMEN POR TIPO DE GASTO DE PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD.....	48
CUADRO No.8.- ANÁLISIS DEL LÍMITE SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS COSTOS Y GASTOS DE PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD.	48
CUADRO No. 9.- GASTO POR DEPRECIACIÓN DE EDIFICIOS.	51
CUADRO No.10.- ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR DEPRECIACIÓN DE EDIFICIOS POR CONCEPTO DE REVALÚOS	52
CUADRO No.11.- ACTIVOS INTANGIBLES	54
CUADRO No. 12.-RESUMEN DEL GASTO DE AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.	54
CUADRO No.13.- GASTO DE AMORTIZACIÓN DE LICENCIAS Y SOFTWARE	55
CUADRO No.14.- ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO DE AMORTIZACIÓN	55
CUADRO No.15.- CÁLCULO DEL LÍMITE DE DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS POR REGALÍAS Y SERVICIOS ADMINISTRATIVOS CON PARTES RELACIONADAS.....	61
CUADRO No.16.- ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS POR REGALÍAS Y SERVICIOS ADMINISTRATIVOS CON PARTES RELACIONADAS.	61
CUADRO No.17.-CRITERIOS PARA DETERMINAR IMPUESTOS DIFERIDOS	65
CUADRO No.18.- CÁLCULO DEL LÍMITE DE LA AMORTIZACIÓN POR PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DEL EJERCICIO FISCAL 2012	72
CUADRO No. 19 .- CÉDULA DE IMPUESTOS DIFERIDOS	73
CUADRO No.20.- INVERSIONES DE LA COMPAÑÍA	73
CUADRO No. 21.- CÁLCULO DE LA ENAJENACIÓN DE PARTICIPACIONES.	74
CUADRO No.22.- EFECTO DE LA GRAVABILIDAD EN LA ENAJENACIÓN DE PARTICIPACIONES	75
CUADRO No.23.-TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES PARA EL EJERCICIO FISCAL 2015.....	76
CUADRO No. 24.- CONCILIACIÓN TRIBUTARIA 2014 VERSUS CONCILIACIÓN TRIBUTARIA 2015.....	77
CUADRO No.25.- IMPACTO DEL IMPUESTO DIFERIDO	79

RESUMEN

El proyecto de titulación “Análisis del Impacto Tributario que tendrá una Empresa del Sector Industrial de Guayaquil debido a la Implementación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal” está enfocado en analizar el impacto tributario en algunas transacciones que tendrá una industria de manufactura, en específico incluiremos una evaluación de dichas reformas aplicadas a una compañía que se dedica a la fabricación de bebidas no alcohólicas como jugos y aguas, tomando en consideración la aplicación a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal publicado en el Suplemento del Registro Oficial 405 del 29 de diciembre del 2014.

La Ley que se menciona en el párrafo que antecede, ha reformado varios artículos en la Ley Aplicación de Régimen Tributario Interno y su reglamento correspondiente. Entre las principales reformas están la gravabilidad de la utilidad en la enajenación de acciones, deducibilidad de gastos como reavalúo de Propiedad, Planta y Equipo; regalías, servicios administrativos, técnicos y otros similares; gastos de promoción y publicidad; gastos de amortización de activos intangibles entre otros. Adicionalmente también se reconoce en el Reglamento de Aplicación de Régimen Tributario Interno la aplicación de Impuestos diferidos.

Este trabajo de titulación tiene como objeto identificar los posibles impactos tributarios a los que podrían estar expuestas las compañías dedicadas a la fabricación de bebidas no alcohólicas, con la finalidad de orientar la gestión financiera y administrativa a disminuir el impacto del Impuesto a la Renta principalmente.

En el capítulo 3 se han mencionado varios casos relacionados a identificar el gasto no deducible de los gastos de promoción y publicidad, pagos por regalías y servicios administrativos con compañías relacionadas, gasto por depreciación de activos fijos a valor de reavalúo y amortización de activos intangibles; que tendrían un impacto impositivo en la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2015, el cual resultara en un incremento de la base imponible del Impuesto a la Renta de US\$7.925.576 y en consecuencia del impuesto causado de la compañía en US\$1.743.627. De igual modo lo tendría la enajenación directa de acciones y participaciones, la cual antes de la Reforma fue una transacción exenta del Impuesto a la Renta sin embargo, actualmente es gravada.

Como resultado de la aplicación de la norma tributaria al tipo de operación de la compañía, se ha identificado que en aplicación de las nuevas reformas efectuadas, la compañía debería reconocer un activo y pasivo por impuestos diferidos de US\$137.086 y US\$21.582 respectivamente; cuyo impacto en la utilidad del ejercicio permite que disminuyan la pérdida contable.

Finalmente se facilitarán recomendaciones que las compañías podrán adoptar para beneficio particular sin incumplir con la normativa legal vigente en Ecuador.

ABSTRACT

The name of a project "Analysis of the impact that an enterprise of the Industrial Sector of Guayaquil due to the implementation of the Law on Incentives for Production and Prevention Tax Fraud" is focused on analyzing the tax impact on some transactions that have a manufacturing industry in particular we will include an assessment of the reforms applied to a company dedicated to the manufacture of soft drinks and juices and waters pursuant to the Law on Incentives for Production Tax Fraud Prevention and published in the Official Gazette Supplement 405 of December 29, 2014.

The law mentioned in the previous paragraph, has been renewed in several articles in the Application Internal Tax Regime Law and therefore in the corresponding regulation. The main reforms are the taxability of income from the disposal of shares, deductibility of expenses such as reassessment of property, plant and equipment; royalties, administrative and technical services; advertising and promotion expenses; amortization expenses of intangible assets, among others. Additionally it is also recognized in the Implementing Regulation Internal Tax Regime applying deferred taxes.

This work has as purposes to identify the potential impacts that could be exposed the companies that are part of the manufacturing soft drinks sector, in order to guide the financial and administrative management to reduce the impact of income tax mainly.

In Chapter 3 have been mentioned several cases related to identify non-deductible expense of advertising and promotion expenses, royalty

payments and administrative services related companies, depreciation expense of fixed assets in reassessment value and amortization of intangible assets; that would have a negative impact on the tax reconciliation of fiscal 2015, increasing the basis of income tax in US\$ 7,925,576 and the income tax is US\$ 1,743,627. Moreover, it has the direct disposal of shares as above the usefulness of the operation it was exempt from income tax but is currently taxable.

As result of the company operations it has been identified that under the new reforms the company should recognize an asset and deferred tax liability of US \$ 137,086 and US \$ 21,582 respectively; whose impact on net income allows reduce the book loss.

Finally it is included recommendations for these companies with non-violation of the current legislation in Ecuador.

CAPÍTULO 1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario es una herramienta esencial de la política económica, que proporciona al estado ecuatoriano recursos para la construcción de obras como carreteras y centros de estudios; permite mejorar las infraestructuras de los establecimientos de salud; induce a la inversión y al empleo buscando de esta manera una adecuada distribución de riquezas.

Una de las entidades que se encarga de recaudar impuestos, es el Servicio de Rentas Internas, actuando como sujeto activo de los siguientes tributos: Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos a los Consumos Especiales, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuestos a los activos en el exterior, Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables, entre otros.

Ecuador es un país que constantemente se encuentra reformando las leyes especialmente las de índole tributaria, cuya última reforma corresponde a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 405 del 29 de diciembre del 2014.

El 22 de diciembre del 2014, la presidenta de la Asamblea Nacional del Ecuador, Gabriela Rivadeneira Burbano, remitió al señor Presidente Constitucional de la República la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción

y Prevención del Fraude Fiscal, calificada de urgente en materia económica. Dicha ley fue aprobada por el mandatario el 23 de diciembre y seguidamente se solicitó su publicación en el registro oficial correspondiente.

Entre los principales códigos y leyes que fueron reformados bajo la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, están el Código Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Ley Reformatoria para la equidad Tributaria del Ecuador, Ley de Abono Tributario, Ley de Minería, Ley del Anciano, Ley Orgánica de Discapacidades, Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre y la Ley de Turismo.

Todas las naciones están expuestas a reformas o implementación de nuevas leyes, las mismas que son originadas por diferentes políticas del gobierno y/o desempeño de la economía. Una reforma tributaria cambia uno o varios aspectos en lo que respecta a la estructura tributaria buscando siempre aumentar o disminuir los ingresos que percibe.

El gobierno actual ha demostrado una fuerte intensidad en la política tributaria que rige en el Ecuador, lo que ha llevado a establecer formas de cobro más efectivas ante la recaudación de impuestos, las mismas que se encuentran en función del principio de progresividad establecidos en la Constitución de la República.

1.2. DELIMITACIÓN DEL TEMA

El proyecto de titulación comprenderá una revisión detallada a las principales reformas tributarias que aplicarán a una empresa del sector industrial de la ciudad de Guayaquil, las mismas que se dedican a la producción y comercialización de consumo masivo, en materia de Impuesto a la Renta establecidos en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal.

1.3. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

De acuerdo a lo comunicado por el SRI, la nueva Ley de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal no tiene fines recaudatorios, más bien ha sido creada con el fin de promover el cambio de matriz productiva para dinamizar la economía del país, prevenir el fraude fiscal y desincentivar hábitos de consumo que perjudican la salud de la población. (Ecuadorimediato, 2014)

Sin embargo, la Cámara de Industrias cuestiona dicho criterio, y más bien opta porque la nueva ley tiene fines recaudatorios. (Camara de Industrias y Producción, 2014) En cuanto al país atraviesa por una situación económica diferente a la de los últimos años debido al comportamiento del precio internacional del petróleo y por ende se verá en la necesidad de adoptar medidas más recaudadoras. Para el ejercicio económico 2015, se prevé recaudar US\$15.565.698.278 de acuerdo a la proforma del Presupuesto General del Estado, la misma que corresponde a un 57% de los ingresos totales (US\$27.499.664.057). (Ministerio de Finanzas, 2015)

El Trabajo de Titulación pretende demostrar un análisis de los principales impactos a las reformas que tendrá una industria manufacturera dedicada principalmente a la producción de bebidas no alcohólicas de consumo masivo, para que de cierto modo se analicen posibles planificaciones en materia impositiva aplicadas con apego a las normativas tributarias, así como también eliminar posibles incertidumbres que pudieron suscitarse en la aplicación de la Ley en mención.

1.4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

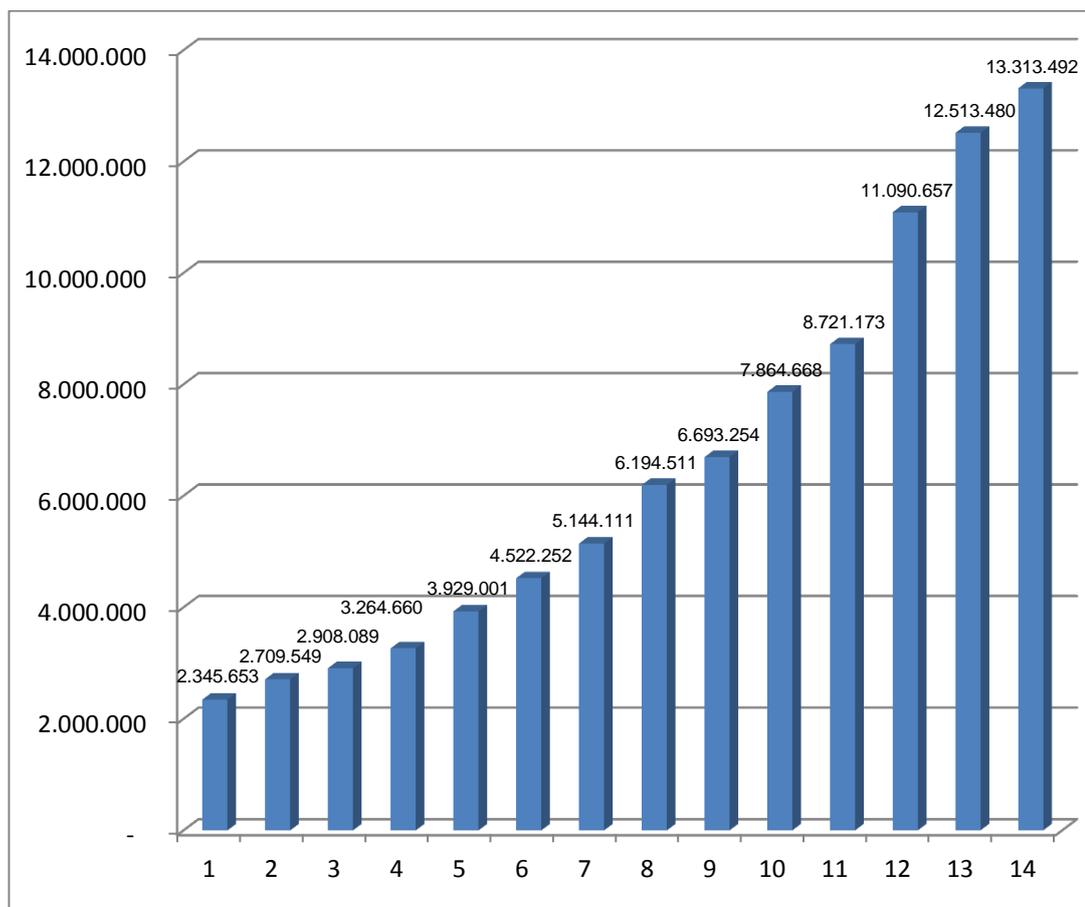
Durante los últimos años se evidencia un incremento en la recaudación de impuestos. Entre los años 2001 y 2007 la recaudación fue de US\$25,000 millones; mientras que en el período comprendido entre 2007 y 2014 la recaudación casi se triplicó, superando 66.000 millones de dólares tal como se muestra en el gráfico No. 1.

Sin embargo de acuerdo a las políticas que maneja el actual gobierno, la recaudación mencionada no se debe a reformas tributarias sino a la eficiencia en la gestión de recaudación e implementación de múltiples servicios que facilitan que el contribuyente acceda de manera más fácil y ágil a la declaración y pagos de sus impuestos. (Servicio de Rentas Internas, 2015).

En diciembre del 2014, el gobierno decidió aprobar una nueva Ley, que de acuerdo a lo comentado por Ximena Amoroso, directora del Servicio de Rentas Internas, recaudará al Estado Ecuatoriano unos US\$200 millones adicionales para financiar el presupuesto del ejercicio económico siguiente (2015), sin embargo para otras personas afines al gobierno, el impacto se

verá reflejado en aquellas personas que perciben mayores ingresos.
(Hernandez, Virgilio, 2014)

**Gráfico No.1.- Recaudación del Servicio de Rentas Internas
Período 2001 – 2014**
(Miles de dólares)



*Fuente: Servicio de Rentas Internas
Elaborado por: Karen Macías*

Adicionalmente, la norma tributaria incluye también reformas al Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), el cual incluye incentivos a la producción. En base a lo expuesto, representantes del sector empresarial exponen que el proyecto tiene fines recaudatorios,

ocasionando así gran incertidumbre entre los contribuyentes. (Camara de Industrias y Producción, 2014)

Entre las medidas tributarias que generarían más ingresos para el Fisco se encuentra la no deducibilidad de los gastos de publicidad de productos elaborados con productos calificados como hiperprocesados, la no deducibilidad en la depreciación de activos con reavalúos, el aumento de ICE para los cigarrillos, la limitación en la devolución del IVA para las personas discapacitadas, entre otros.

Como beneficios y exenciones se encuentra la exoneración del IVA, ICE, e ISD a las cocinas de inducción y piezas relacionadas, con la cual busca incentivar el cambio de matriz energética en el país; incentivos para las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), así como también los referentes a las nuevas inversiones en industrias básicas.

El trabajo de titulación que se desea desarrollar está enfocado en analizar el impacto de esta nueva ley en una empresa del sector industrial de la ciudad de Guayaquil, debido a los motivos que se exponen a continuación:

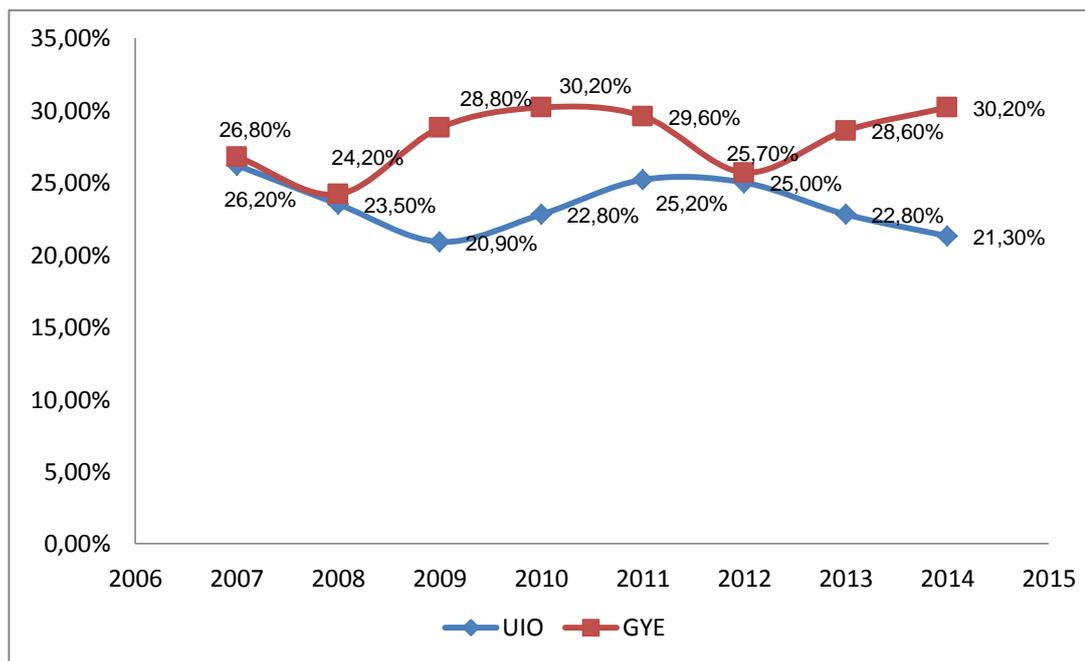
Guayaquil tiene acceso a uno de los puertos más importantes del Pacífico Sudamericano, y un aeropuerto con capacidad para operar sin restricciones los 365 días del año.

Gran parte de las ciudades que están alrededor de Guayaquil ejercen sus actividades económicas en este sector, aprovechando la red de carteras

comerciales que conectan a esta ciudad con las otras regiones, así como también con otros países.

Durante el 2014, según datos del INEC, Guayaquil concentró la tercera parte (30.2%) de puestos de pleno empleo del sector manufacturero (Revista de marzo, Cámara de Industrias de Guayaquil, 2015) tal como se observa a continuación en el Grafico No.2.

Gráfico No.2.- Ocupación plena del área urbana Industria Manufacturera
(Guayaquil y Quito como porcentaje ocupacional plena nacional)



Fuente: Encuesta de Empleo y Desempleo – INEC
Elaborado por: Karen Macías

Como se puede observar a partir del año 2012 en la ciudad de Guayaquil se ha visto un incremento de ocupación de empleo para el sector

manufacturero de las industrias hasta alcanzar el 30.2% mientras que en Quito ha ido decreciendo hasta llegar al 21.3%, por lo que en relación a la diferencia que se genera entre ambas ciudades en el 2014 (8.9%), radica la importancia de que una empresa del sector industrial de Guayaquil sea objeto de análisis.

“La rama de alimentos y bebidas es el eje de la industria guayaquileña en la que se destacan la producción de cereales; harina de trigo; caña de azúcar productos de pastelería y panadería; derivados del café y del cacao; embutidos y conservas de snack; alimentos para infantes, cervezas y bebidas alcohólicas; energizantes; entre los más importantes según Cámara de Industrias.

Adicional a esta, se adhieren otras más como aquellas que se encargan del transporte, embalaje, la industria de etiquetas, elaboración de pallets, plásticos. El PIB atribuido a estas industrias en la ciudad de Guayaquil, sería aproximadamente de US\$1,000 millones.

En el 2013, según el ranking de la Superintendencia de Compañías, 49 empresas domiciliadas en Guayaquil y vinculadas a actividades de producción y comercialización de bebidas y alimentos registraron ventas por US\$3,858 millones, equivalentes al 36% del total de las que aparecen en el ranking”. (Revista de marzo, Cámara de Industrias de Guayaquil, 2015)

1.5. OBJETIVOS GENERALES

Demostrar el impacto tributario y económico que tendrá una compañía industrial cuya actividad operacional se enfoca a productos de consumo masivo en el ejercicio fiscal 2015, debido a la aplicación de las reformas establecidas en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

1.6. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Entre los objetivos específicos que el presente Trabajo de Titulación pretende conocer, se encuentran los siguientes:

- 1) Demostrar incremento de los gastos no deducibles que tendrán las industrias en la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2015, como consecuencia de la aplicación de nuevos límites que establece la norma tributaria, referente a los costos y gastos de publicidad.
- 2) Establecer el impacto económico y tributario que podría ocasionar la enajenación de acciones.
- 3) Determinar el impacto que tendrán el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos en el impuesto a la renta causado.
- 4) Establecer si los límites establecidos a las regalías, servicios administrativos, técnicos incrementan el impuesto causado de Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO 2.- MARCO TEÓRICO

2.1. MARCO LEGAL

2.1.1. REFORMAS A LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Entre las principales reformas de acuerdo al marco teórico tributario vigente al 2015, encontramos los siguientes:

- a) Enajenación de acciones
- b) Revalorización de Propiedad, Planta y Equipo
- c) Gastos de Publicidad y Promoción
- d) Regalías, servicios administrativos, técnicos y otros similares
- e) Impuestos Diferidos
- f) Amortizaciones

2.1.1.1. ENAJENACIÓN DE ACCIONES

El Art. 6 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal eliminó el Art.9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno la excepción de Impuesto a la Renta para la enajenación directa e indirecta de acciones y participaciones.

El tercer inciso del Art. 11 de referida Ley ibídem, que es modificada por el Art. 10 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal indica que si el efecto de la enajenación de acciones o participaciones entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, resultará una pérdida, deberá ser considerada como gasto no deducible.

El Art. 14, agrega un artículo innumerado después del Art. 26 de la Ley de Régimen de Tributario Interno con la finalidad de determinar la utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital, estableciendo que si el ingreso gravable corresponderá al valor real de la enajenación, mientras que el costo deducible será el valor nominal, el valor de adquisición, o el valor patrimonial proporcional, de las acciones u otros derechos representativos de capital, según corresponda, de acuerdo con la técnica financiera aplicable para su valoración y gastos directamente relacionados con la enajenación, como por ejemplo los gastos legales.

Finalmente, el Art. 21 agrega el Art. 40A en la que se obliga a informar la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos. Los plazos, el contenido y forma serán establecidos por el SRI mediante resolución. La falta o presentación con errores de esta información se sancionará con una multa del 5% del valor real de la transacción.

2.1.1.2. REVALORIZACIÓN DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

El artículo 8, al final del numeral 7 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno agrega que la depreciación atribuible a la revaluación de activos fijos no será deducible en la determinación del Impuesto a la Renta.

A raíz de la obligatoriedad de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador, que incluye el concepto del impuesto diferido en la NIC 12 de Impuesto a las Ganancias, existe una diferencia de criterio entre la normativa contable y la normativa tributaria respecto a determinadas transacciones que dan origen al impuesto diferido.

La aplicación de determinadas transacciones que debían efectuarse por aplicación de las NIIF trajo consigo que muchas de ellas no se encuentren definidas respecto a su tratamiento fiscal, y en consecuencia la Administración Tributaria mediante circulares estableció que dichas transacciones no puedan ser consideradas para efectos tributarios.

Mediante Registro Oficial No. 727, el martes 19 de junio del 2012 mediante decreto ejecutivo se eliminó el siguiente artículo del Reglamento de Régimen Tributario Interno “f) Cuando un contribuyente haya procedido al reavalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual. Si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes reavaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el reavalúo”. Esto generó

dos puntos de vista en las compañías que se interprete que la depreciación efecto de reavalúo debería ser considerada como gasto deducible y un segundo punto de vista más conservador de muchas compañías consideran el gasto de depreciación como gasto no deducible en la conciliación tributaria.

2.1.1.3. COSTOS Y GASTOS DE PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD

El Art. 8 agrega el numeral 19 al Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece límites para la deducibilidad de los costos y gastos por promoción y publicidad de conformidad con lo señalado en el reglamento correspondiente.

En el numeral 11 del Art. 28 del Reglamento de Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno se menciona que los costos y gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios serán deducibles hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados del contribuyente.

También menciona que no podrán deducirse ningún rubro por concepto de promoción y publicidad, los contribuyentes que se dediquen a la producción y/o comercialización de alimentos preparados con contenido hiperprocesados, entendidos como tales a aquellos productos que se modifiquen por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, los cuales cambian la naturaleza de los alimentos originales, con el fin de prolongar su duración y hacerlos más atractivos o agradables. Son elaborados principalmente con ingredientes industriales que normalmente contienen poco o ningún alimento natural y son el resultado de

una tecnología sofisticada que incluyen procesos de hidrogenación, hidrólisis, extrusión, moldeado, remodelado, entre otros.

Con la finalidad de despejar cualquier inquietud del contribuyente referente a la deducibilidad de los costos y gastos de promoción y publicidad, el SRI emitió la **circular No. NAC - DGECCGC15 – 00000005**, con la finalidad de definir el tipo de contribuyentes que aplica dicha reforma, recordando lo siguiente:

1. Definiciones para efectos tributarios:

a. Son alimentos preparados aquellos elaborados, semielaborados o crudos, que requieran o no mantenerse calientes, refrigerados o congelados, que estén destinados al consumo humano y se expendan en locales de comida (restaurantes, bares y similares), utilizando para el efecto productos naturales, procesados e hiperprocesados.

b. Son alimentos naturales aquellos se utilizan tal como se presentan en la naturaleza (carnes en estado natural, frutas, hojas verdes, semillas, huevos, leche, etc.), que no hayan sufrido transformación en sus caracteres o en su composición, pudiendo ser sometidos a procesos prescritos por razones de higiene, o los necesarios para la separación de partes no comestibles; la sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, la limpieza para remover las partes no comestibles, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos, el faenamamiento, el cortado, el secado, el pasteurizado y el empaque, no se considerarán procesamiento.

c. Son alimentos procesados aquellos productos alimenticios naturales o artificiales, que para el consumo humano han sido sometidos a operaciones tecnológicas necesarias para su transformación, modificación y conservación; de manera adicional este tipo de alimentos se distribuyen y comercializan generalmente en envases rotulados bajo una marca de fábrica determinada.

El término alimento procesado, se extiende a bebidas alcohólicas y no alcohólicas, aguas de mesa, condimentos, especias y aditivos alimentarios.

d. Son alimentos hiperprocesados aquellos productos que se modifican por la adición de sustancias como sal, azúcar, aceite, preservantes y/o aditivos, los cuales cambian la naturaleza de los alimentos originales, con el fin de prolongar su duración y hacerlos más atractivos o agradables. Son elaborados principalmente con ingredientes industriales que normalmente contienen poco o ningún alimento natural y son el resultado de una tecnología sofisticada que incluyen procesos de hidrogenación, hidrólisis, extrusión, moldeado, remodelado, entre otros.

2. Deducibilidad:

a. Los contribuyentes que expendan alimentos preparados que en su elaboración utilicen alimentos catalogados como hiperprocesados no podrán deducirse rubro alguno por concepto de gastos de promoción y publicidad.

b. Todos los contribuyentes considerados como grandes y medianas empresas, que no estén contemplados en el literal anterior, incluso aquellos

que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, podrán deducir los gastos de promoción y publicidad hasta un monto equivalente al 4% de sus ingresos gravados del ejercicio fiscal correspondiente.

c. Los contribuyentes catalogados como micro y pequeñas empresas, que no estén contemplados en el literal a) de este numeral, incluso aquellos que elaboren, produzcan o comercialicen alimentos hiperprocesados, así como, aquellos que coloquen cualquier tipo de alimentos, inclusive hiperprocesados, de producción nacional en mercados externos, podrán deducirse la totalidad de sus costos y gastos de promoción y publicidad, siempre que cumplan las demás disposiciones tributarias vigentes.

d. En virtud de lo expuesto, la no deducibilidad de los costos y gastos de promoción y publicidad estará ligada al cumplimiento simultáneo de dos condiciones: 1. El servicio de expendio de alimentos preparados en restaurantes, locales de comida rápida, bares y similares; y, 2. La utilización, para la preparación de estos alimentos, de ingredientes con contenido hiperprocesados.

Con respecto a los alimentos hiperprocesados es obligación de la Autoridad Nacional de Salud remitir al Servicio de Rentas Internas periódicamente un listado actualizado de estos productos; sin embargo esta práctica no ha sido llevada a cabo.

2.1.1.4. REGALÍAS, SERVICIOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y DE CONSULTORÍA

El Art. 8 agrega al Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno los límites con respecto a los gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas según lo establezca el reglamento.

El numeral 16 del Art. 26 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que “La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos.

Para efectos de este artículo se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual.

El contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.

2.1.1.5. IMPUESTOS DIFERIDOS

El artículo 9, a continuación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno agrega un artículo innumerado que señala que se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos de acuerdo a las condiciones que establece el reglamento. Adicionalmente establece que en caso de diferencias de criterio prevalecerán las normas tributarias antes que las normas contables y financieras.

En el Reglamento de Aplicación de Régimen Tributario con la finalidad de dar alcance a lo mencionado en la Ley se incorpora después del Art. 26 un artículo innumerado que establece las siguientes condiciones:

a) Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

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

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

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

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

f) Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento.

g) Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y este Reglamento.

La norma que regula el registro contable de los activos o pasivos por impuestos diferidos las compañías industriales del sector privado son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante la NIC 12, cuyo objetivo es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

Esta Norma también incluye también el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen relacionados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros incluyendo la información a revelar sobre los mismos. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular.

2.1.1.6. AMORTIZACIONES

El artículo 11, reforma el artículo 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno en la que se señala que será deducible la amortización de los valores que se deban registrar como activos, de acuerdo a la técnica contable, para su amortización en más de un ejercicio impositivo, y que sean necesarios para los fines del negocio o actividad en los términos definidos en el Reglamento.

Al respecto el numeral 7 del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

- a) La amortización de gastos, se realizará en un término no menor de cinco años, a partir de que el contribuyente genere ingresos operacionales.

- b) La amortización por concepto de desarrollo se efectuará de acuerdo a la vida útil del activo o en un plazo de veinte años.

- c) Si la amortización corresponde a regalías con partes relacionadas, serán deducibles conforme a los conceptos establecidos anteriormente.

La norma financiera que contiene la amortización de activos intangibles se encuentra tipificada en la NIC 38, el objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra norma.

Identificabilidad.- La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía.

Un activo es identificable si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o
- (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Control.- Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible

tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales.

Beneficios económicos futuros.- Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.

Activo Intangible

Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y la entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

La versión previa de la NIC 38 se basaba en la hipótesis de que la vida útil de un activo intangible siempre es finita, e incluía una presunción en la que dicha vida útil no podía exceder de veinte años desde la fecha en la que el activo estuviera disponible para su utilización. Esta presunción ha sido reformada. Esta Norma requiere que un activo intangible sea considerado como de vida útil indefinida cuando, sobre la base del análisis de todos los factores relevantes, no hay un límite previsible para el periodo a lo largo del cual el activo se espera que genere entradas netas de efectivo para la entidad.

Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

Vida útil definida

La vida útil de un activo intangible surgido de un contrato o de otros derechos legales no debe exceder del periodo de tales derechos, pero puede ser más corto dependiendo del periodo sobre el que el activo se espera que sea utilizado por la entidad; y si los derechos son transmitidos por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil deberá incluir el periodo o los periodos de renovación sólo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un coste significativo.

Periodo y método de amortización.- El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como

mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización.

El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

Pueden utilizarse diferentes métodos de amortización para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.

El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma congruente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

Entre los activos intangibles con vida útil finita se destacan los programas y aplicaciones informáticas y derechos de propiedad intelectual, entre otras.

Vida útil indefinida

La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de desempeño.

Esta Norma requiere que un activo intangible sea considerado como de vida útil indefinida cuando, sobre la base del análisis de todos los factores relevantes, no hay un límite previsible para el periodo a lo largo del cual el activo se espera que genere entradas netas de efectivo para la entidad.

Un activo intangible con una vida útil indefinida no debe ser amortizado.

La vida útil de dicho activo deberá ser objeto de revisión cada ejercicio para el que se presenta información, con el fin de determinar si los eventos y las circunstancias permiten seguir apoyando la evaluación de vida útil indefinida para dicho activo. Si no es el caso, el cambio en la vida útil de indefinida a finita deberá registrarse como un cambio en una estimación.

Las marcas por lo general son reconocidas como activos intangibles con vida útil indefinida, la misma que no deberán ser amortizadas; sino que se deberá realizar el ajuste de deterioro si lo amerita.

2.2. MARCO CONCEPTUAL

Para una mejor comprensión del marco teórico, procedo a describir algunos conceptos que se utilizarán en el desarrollo de este capítulo.

SRI: Las siglas pertenecen al Servicio de Rentas Internas, desde su creación se ha destacado por ser una institución independiente en la definición de políticas y estrategias de gestión que han permitido que se maneje con equilibrio, transparencia y firmeza en la toma de decisiones, aplicando de manera transparente tanto sus políticas como la legislación tributaria. (Servicio de Rentas Internas, 2015)

Marca: Cualquier signo que sirva para distinguir productos o servicios en el mercado. Una marca puede ser signos que sean suficientemente distintivos y susceptibles de representación gráfica, lemas comerciales. (Ley de Propiedad Intelectual, 2015)

Patente: Certificado que protege un invento o alguna otra actividad u objeto de la industria.

Sociedad: Contrato en que dos o más personas ponen en común bienes o industria, para obtener una ganancia y repartirse los beneficios.

En Ecuador, el SRI reconoce dos clases de sociedades para efectos tributarios: públicas y privadas. Las sociedades públicas son personas jurídicas de derecho público, mientras que las sociedades privadas son personas jurídicas de derecho privado.

Enajenación: Transmisión de la propiedad de una cosa, a cambio de otra (como la compraventa o permuta) o gratuitamente (como en la donación y el préstamo sin interés). Para enajenar se requiere la máxima capacidad jurídica; por lo cual sólo se permite válidamente al propietario o representante legal.

Dividendo: En lenguaje mercantil, ganancia o producto de una acción; o sea, beneficio que una compañía o sociedad entrega a sus componentes o socios según el número de acciones que posean y en que esté dividido (de aquí el nombre) el capital social.

Pasivos por impuestos diferidos: Cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

Activos por impuestos diferidos: Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con: diferencias temporarias deducibles, compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal y

compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

Diferencias temporarias: Diferencias entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

Diferencias temporarias imponibles: Diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

Diferencias temporarias deducibles: Diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

Amortización: es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil. (IASB, International Accounting Standards Board, 2010)

CAPÍTULO 3.- MARCO METODOLÓGICO

3.1. HIPÓTESIS PLANTEADA

La hipótesis que se desea demostrar se basará en contestar la siguiente pregunta:

¿Cuál es el efecto impositivo que ocasionará la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en una industria dedicada a la producción de bebidas no alcohólicas?

Las variables a ser analizadas serán las siguientes:

- Efectos financieros de la compañía; esto es análisis del Estado de Situación Financiera y Estado de Pérdidas y Ganacias al 31 de diciembre del 2014.
- Reformas en la Ley de Régimen Tributario Interno con el respectivo reglamento de aplicación; resoluciones y circulares que emitió el SRI como medidas aclaratorias y recordatorias para un mejor entendimiento de la nueva Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal.

3.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN

El tema escogido está efectuado de acuerdo al procedimiento hipotético-deductivo ya que en base a la hipótesis planteada analizaremos el efecto impositivo que tendrá la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a

la Producción y Prevención del fraude Fiscal, aplicada a una compañía cuya actividad operacional se relaciona con la manufactura de productos de consumo masivo.

Con el objeto de llevar a cabo la investigación como principal base de información revisaremos los principales cambios referentes a la enajenación de acciones; revalorización de propiedad, planta y Equipo; gasto de publicidad y promoción; regalías de servicios administrativos, técnicos y otros similares; deducción por concepto de impuestos diferidos y amortizaciones que se mencionan en la nueva Ley de Régimen Tributario Interno y en el Reglamento de Aplicación para la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación tendrá un diseño de tipo no experimental ya que las variables que se han determinado en las hipótesis no van a ser afectadas, debido a que serán solamente identificadas, analizadas, descritas y explicadas.

3.4. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Los instrumentos que se llevarán a cabo para el poder comprobar la hipótesis planteada será en relación al análisis del estado financiero presentado ante la Superintendencia de Compañías con corte al 31 de

diciembre del 2014 junto con las notas financieras correspondientes, en la cual se proyectará el impacto al 31 de diciembre del 2015.

Técnicas Primarias: Efecto de realizar una visita a la administración de la compañía relevaremos los aspectos más importantes para conocer los principales competidores, el nivel de ventas, principales proveedores, tipos de publicidad aplicada y políticas de la compañía aplicada con respecto a la forma de contabilizar las siguientes cuentas: Propiedad Planta y Equipo, Activos Intangibles, Impuestos diferidos, Ingresos, y Gastos.

Técnicas secundarias: Las fuentes secundarias representan los análisis de los datos obtenidos de fuentes primarias. La parte secundaria hace referencia a búsqueda de información histórica sobre determinado evento o suceso. Para el proyecto se utilizarán las siguientes fuentes:

- Publicaciones certificadas en la web.
- Diccionario legal
- Legislación ecuatoriana anterior y vigente a la publicación del 29 de diciembre del 2014.

3.5. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN APLICADA

En el desarrollo se utilizará métodos de observación, inductivo, deductivo y de síntesis comparativo que permitan abordar la aplicación de Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal. Se examinarán los datos que refleja en el Estado de Resultado de la compañía, tanto las partidas de ingresos como las de egreso, se medirá el

impacto de manera confiable a la nueva base imponible y por ende al Impuesto a la Renta Causado.

CAPÍTULO 4.- ANÁLISIS DE LA LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

4.1. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD

“Bebidas y Gaseosas S.A.”, dedicada a la producción y comercialización de bebidas comenzó sus operaciones en Colombia vendiendo refrescos puerta a puerta. El éxito logrado en Colombia ha permitido a la empresa desarrollar nuevas operaciones en otros países como es el caso de Ecuador, donde se ha podido ofrecer refrescos de calidad con una amplia diferencia de precios respecto a marcas líderes en esos mercados. Sus productos se ofrecen al "precio justo". Sin embargo, año a año la empresa ha desarrollado una estrategia para diversificar su variedad de productos y ofrecer un amplio número de categorías al mercado ecuatoriano.

Principales categorías

- (a) Agua de mesa
- (b) Té
- (c) Jugos
- (d) Bebidas carbonatadas
- (e) Energizantes

Historia en el Ecuador: Entró en el país en el año 2000, luego de determinar que la demanda de importaciones de Cola Real (CR), su principal

producto en el Ecuador iba en aumento, por lo que decidió alquilar una planta en Machala donde empezaron a embotellar su producto.

En el 2001 inauguraron la planta de Machala en Ecuador. La instalación de la planta en Ecuador significó la consolidación de las operaciones en este país. Sin embargo, la producción de Machala no abastecía la demanda del Ecuador, por lo que decidieron construir una planta embotelladora en Guayaquil.

Si bien el mercado ecuatoriano era abastecido desde Colombia, los altos costos de transporte y el incremento del consumo hicieron necesaria la instalación de plantas propias, aunque en un principio se alquiló una en la ciudad de Machala. Un minucioso estudio en la categoría de refrescos descubrió que los consumidores esperaban una alternativa distinta que satisficiera sus necesidades. Así, en 2002 se puso en operación una planta en Guayaquil para la producción y embotellado de Cola Real. Siguiendo su estrategia de abrir nuevos frentes en el mercado de bebidas, “Bebidas y Gaseosas S.A.” introdujo en el 2007, productos en las categorías de citrus y néctares, lo que le ha permitido ampliar el abanico de oportunidades para los consumidores ecuatorianos.

El modelo de negocio desarrollado por “Bebidas y Gaseosas S.A.” está basado en la elaboración de productos innovadores de calidad internacional a precios muy competitivos para consumidores exigentes, los que representan la mayor parte de la población mundial.

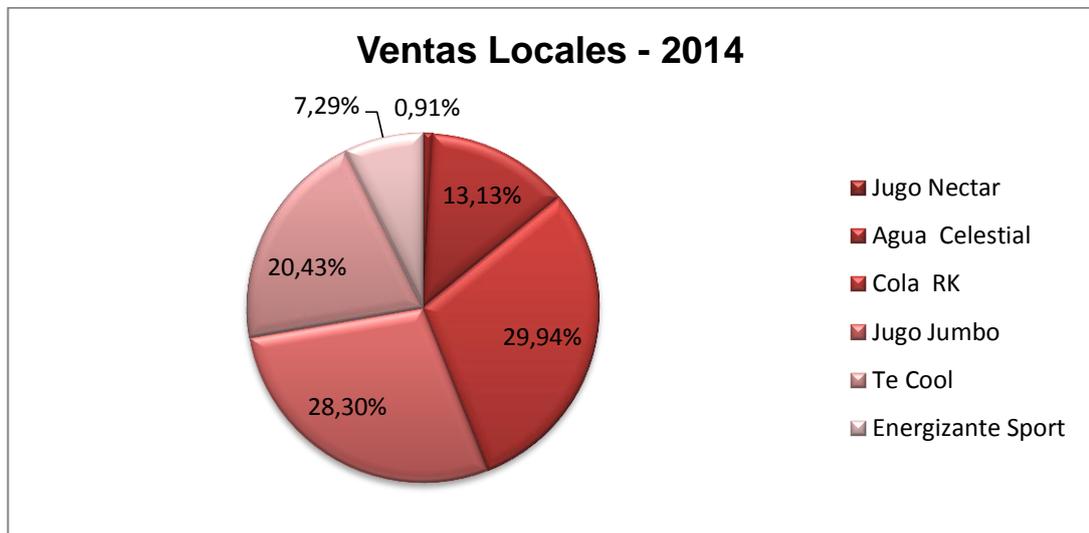
Este enfoque es aplicado en cada categoría de producto en la que el grupo decide ingresar.

Compite directamente como marcas reconocidas a nivel internacional como lo es Coca Cola y Pepsi Cola.

Principales Operaciones

A nivel local todos los productos que produce y vende la compañía son gravados con tarifa 12%, entre ellos podemos encontrar los siguientes productos: Agua Celestial, Jugo Néctar, Jugo Jumbo, Te cool, cola RK y Energizante Sport.

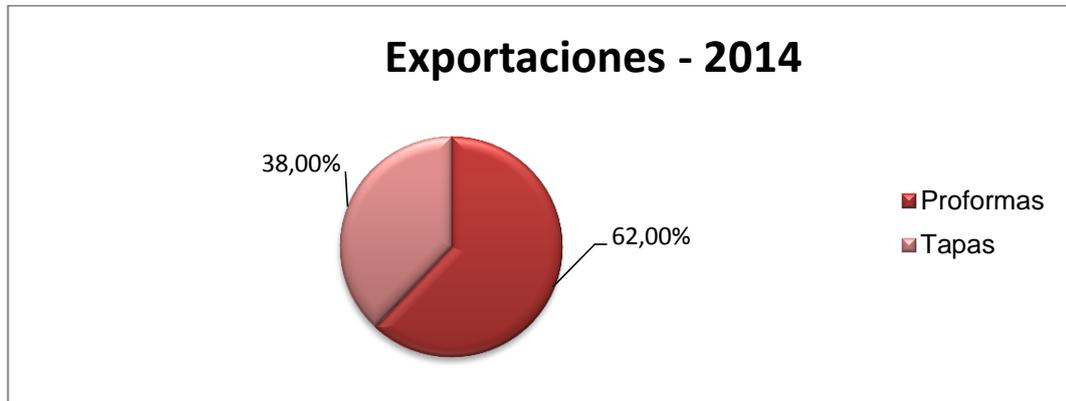
Gráfico No.3.- Ventas locales efectuadas durante el 2014



Fuente: Bebidas y Gaseosas S.A.
Elaborado por: Karen Macías

Adicionalmente “Bebidas y Gaseosas S.A.” exporta un pequeño porcentaje de su producción con respecto a las preformas y tapas, tal como se muestra a continuación:

Gráfico No.4.- Exportaciones efectuadas durante el 2014



Fuente: Bebidas y Gaseosas S.A.

Elaborado por: Karen Macías

La compañía cuenta con proveedores locales y del exterior; entre los principales proveedores locales están: Amcor Rigids Plastics del Ecuador quien se encarga de proveer los insumos PET (Botellas Plásticas), Tetra Pack Cía. Ltda. provee los recipientes tetra pack, por otro lado los recipientes de vidrio son adquiridos a Cristalería del Ecuador, tal como lo podemos visualizar en el gráfico No. 5 que presentamos a continuación:

Gráfico No.5.- Compras locales efectuadas durante el 2014



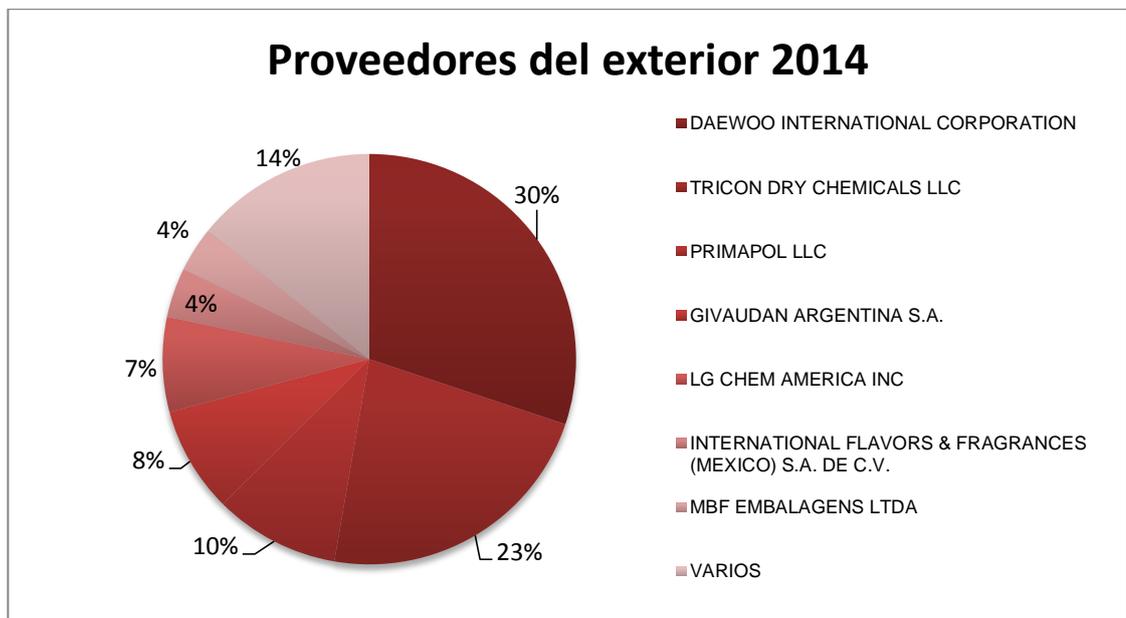
Fuente: Bebidas y Gaseosas S.A.

Elaborado por: Karen Macías

Entre los principales importadores de materiales e insumos están:

- Resina: Tricon DRY Chemicals LLC, Primapol LLC, LG Chem America Inc, Daewoo International Corporation.
- Productos químicos , aceites esenciales , esencia para sabores , emulsión: Proveedor de Resina para la producción, International Flavors and Fragrances, Giuvadán Colombia S.A.
- Tapas: MBF Embalagens, Latinpack S.A.
- Esencia para la producción: Montana S.A.

Gráfico No.6.- Importaciones efectuadas durante el 2014



Fuente: Bebidas y Gaseosas S.A.
Elaborado por: Karen Macías

Las cuentas que se presentan a continuación al igual que la conciliación tributaria corresponden al ejercicio fiscal 2014. Esta información será tomada como referencia para realizar los casos con los que se pretende demostrar cada uno de los objetivos planteados en el numeral 1.7.

Bebidas y Gaseosas S.A.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre del 2014

ACTIVOS	2014
Activos corrientes	
Efectivo y equivalente de efectivo	2.133.960
Cuenta por cobrar clientes	5.163.291
Cuentas por cobrar relacionadas	1.564.689
Anticipo a proveedores	1.021.204
Impuestos y retenciones	1.030.261
Otras cuentas por cobrar	1.082.779
Inventario	11.510.005
Total activos corrientes	<u>23.506.189</u>
Activos no corrientes	
Propiedad Planta y Equipos	26.118.265
Licencias y equipos de Software	21.300
Total activos no corrientes	<u>26.139.565</u>
TOTAL ACTIVOS	<u><u>49.645.754</u></u>
PASIVO Y PATRIMONIO	
Pasivos corrientes	
Proveedores	10.253.354
Cuentas por pagar relacionadas	15.822.513
Impuestos y contribuciones	2.358.966
Otras cuentas por pagar	3.759.784
Impuestos y Contribuciones	738.922
Total pasivos corriente	<u>32.933.539</u>
Pasivos no corrientes	
Beneficios sociales	749.870
Cuentas por pagar relacionadas	8.174.691
Jubilación patronal y desahucio	840.716
Impuesto diferido	80.902
Total pasivos no corriente	<u>9.846.179</u>
Total pasivos	<u>42.779.718</u>
Patrimonio	
Capital	4.853.962
Reserva Legal	747.800
Superávit por reavalúo	271.136
Perdida acumulada	1.205.810
Resultado ejercicio	-212.672
Total Patrimonio	<u>6.866.036</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u><u>49.645.754</u></u>

Bebidas y Gaseosas S.A.
Estado de Pérdidas y Ganancias
Al 31 de diciembre del 2014

	2.014
Ingresos de Operación	102.607.360
Costo de ventas	57.439.791
Utilidad Bruta	<u>45.167.568</u>
Gastos administrativos	12.349.441
Gastos de ventas	18.977.370
Otros gastos netos	599.202
Utilidad Operacional	<u>13.241.556</u>
Gastos financieros	<u>12.349.441</u>
Utilidad antes de Impuesto a la Renta	892.115
Impuesto a la renta	679.442
Utilidad del ejercicio	<u>212.673</u>

(a) La utilida antes del Impuestos a la renta incluye la Participación de Trabajadores por US\$157,432

CUADRO No.1.- CONCILIACIÓN TRIBUTARIA AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2014

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				Año 2014
UTILIDAD DEL EJERCICIO	6999-7999>0	801	=	1.049.547
(-) PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES		803	(-)	-157.432
(-) OTRAS RENTAS EXENTAS		805	(-)	-17.267
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES		807	+	2.466.773
(+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS		809	+	17.092
(+) PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLE A INGRESOS EXENTOS		810	+	26
(-) AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		811	(-)	-323.280
UTILIDAD GRAVABLE		819	=	3.035.458
TOTAL IMPUESTO CAUSADO (831 x tarifa reinversión de utilidades) + (832 x tarifa general sociedades)		839	=	667.801
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DECLARADO		841	(-)	679.442
(=) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO		842	(=)	-
(=) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR ANTICIPO (Aplica para Ejercicios Anteriores al 2010)		843	(=)	
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO		844	(+)	389.120
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL		845	(-)	-316.464
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES		850	(-)	-83.999
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS		851	(-)	-156.678
SUBTOTAL IMPUESTO A PAGAR	842-843+844-845-847-848-849-850-851-852>0	855	=	-168.021

4.2. PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD

El objetivo consistió en estudiar la norma tributaria, así como demás disposiciones aplicables vigentes, relacionados con la deducción de los gastos de promoción y publicidad, siendo nuestra labor principalmente lo siguiente:

1. Reuniones con personal clave de la Compañía a efectos de conocer de manera específica las actividades más relevantes del giro del negocio.
2. Revisión detallada de las cuentas de costos/gastos de promoción y publicidad reflejadas en el estado de resultados a través de indagaciones.
3. Medición del impacto tributario bajo la aplicación de la normativa tributaria aplicable para el 2015.

PROCESO DE PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD

CANALES DE DISTRIBUCIÓN

Para poder llevar los productos al mercado, sean estos los correspondientes, la compañía utiliza dos canales de distribución: *i)* canal moderno y *ii)* canal tradicional.

El canal moderno es el mecanismo utilizado por la compañía donde directamente negocia con el “retail”; es decir, grandes clientes que ponen a

disposición de los consumidores finales los productos a través de sus perchas.

El canal tradicional, por el contrario, es el medio de comercialización a través de distribuidores. Consiste en vender los productos a una compañía distribuidora y esta es quien a su vez vende los productos a las tiendas para que llegue al consumidor final.

TIPOS DE GASTOS DE PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD

Por el tipo de negocio y en función a la competencia en el mercado actual, la administración de “Bebidas y Gaseosas S.A.” debe realizar gastos de promoción y publicidad bastante representativos. Para el año 2015, la compañía proyecta que este tipo de gastos representaría aproximadamente el 10% del total de los ingresos estimados para el mismo año.

Los gastos de promoción y publicidad de la compañía están divididos en tres segmentos: i) Gastos Promocionales; ii) Comercio y Marketing; iv) Avisos Publicitarios

En lo que respecta a **Gastos Promocionales** encontramos que hace mención a los materiales de comunicación como la folletería y ferias realizadas con el objetivo de dar a conocer los productos y marcas de la compañía, informar a los clientes sobre promociones.

Dentro de este tipo de promoción también está el “*Sampling*”, que consiste en la distribución de muestras gratuitas de un producto para la captación de nuevos clientes. “Bebidas y Gaseosas S.A.” cuenta con varias actividades de *sampling* fundamentado en la colocación de impulsadoras en los canales modernos y tradicionales, cuya función es la de dar a conocer el producto por medio de degustaciones o presentaciones menores.

Con base al análisis efectuado, sin duda el producto entregado a los consumidores como muestra, es un gasto incurrido con fines promocionales y publicitarios a cuyo inventario la compañía le da el tratamiento de autoconsumo.

Los gastos de publicidad de **Comercio y Marketing** corresponde principalmente a descuentos en venta de productos que la compañía otorga a sus clientes: *i)* en la propia factura de venta, *ii)* a través de notas de crédito o *iii)* por medio de facturas emitidas por el mismo cliente/proveedor. Estos descuentos que se entregan surgen por cumplimientos de metas establecidos en acuerdos comerciales que se mantienen con los canales de comercialización ya mencionados (tradicionales y modernos).

Efficient Order.- Corresponde a descuentos que se otorgan por cantidad solicitada en orden de pedido; utilización de medios electrónicos para la solicitud de pedido; entrega de pedidos en Centro de Distribución.

Prompt Payment.- Se reconoce un descuento por pronto pago establecido en los acuerdos comerciales con el canal moderno, siempre que el pago se realice dentro de los primeros 5 días de cada mes.

Other Trade Terms.- Este grupo consiste en otorgar descuentos por el cumplimiento de metas de ventas o de cobertura en el mercado. Esto se origina en función a lo establecido en los acuerdos comerciales firmados entre la compañía y los canales de distribución. A continuación se muestra de manera detallada cada uno de los conceptos que comprenden este grupo:

Los gastos por **Avisos Publicitarios** corresponde a gastos relacionados con producción de piezas publicitarias ya sean digitales, no digitales, pagos a celebridades, canciones para campañas publicitarias, así como también los gastos por honorarios a agencias de publicidad por servicios prestados de mantenimiento, actualización y negociación de espacios publicitarios.

Antes de la publicación de la Ley Orgánica de Incentivos a La Producción y Prevención de Fraude Fiscal no se establecía ningún tipo de restricción a la deducción de los gastos de promoción y publicidad, a menos que el gasto no se encuentre relacionado estrechamente con la generación del ingreso gravado. Sin embargo en aplicación de la nueva Ley Régimen Tributario Interno, el reglamento establece que el límite de deducción relacionado con la promoción y publicidad sea el 4% de la totalidad de los ingresos.

Es preciso indicar que también se mencionan ciertas excepciones, sin embargo ninguna de ellas es aplicable para la compañía tal como se muestra en el cuadro que se detalla a continuación.

CUADRO No. 2.- ANÁLISIS DE EXCEPCIONES SOBRE EL GASTO DE PROMOCIÓN Y PUBLICIDAD

TIPO DE EXEPCIÓN	APLICA/ NO APLICA	EXPLICACIÓN
Micro y pequeñas empresas, incluidas las personas naturales cuyos ingresos se encuentren dentro de los límites establecidos para considerarse como micro y pequeñas empresas; excepto cuando estos costos y gastos sean incurridos para la promoción de bienes y servicios producidos o importados por terceros.	No aplica	La compañía no está catalogada como micro empresa ni como pequeña empresa; pues cuenta con más de 200 empleados y e ingresos superiores a los US\$5 millones.
Contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios de promoción y publicidad como su actividad habitual, excepto los que se incurran para su propio beneficio.	No aplica	La compañía se dedica a la producción y comercialización de diferentes tipos de bebidas no alcohólicas.
La oferta o colocación de bienes y servicios de producción nacional, en mercados externos.	No aplica	A pesar de que la compañía tiene exportaciones, no se incurren en gasto de publicidad pues son realizadas con sus relacionadas para abastecer stock en Colombia.
La oferta de turismo interno y receptivo.	No aplica	La compañía se dedica a la producción y comercialización de diferentes tipos de bebidas no alcohólica.
Patrocinio y organización de actividades deportivas, artísticas y culturales, así como la promoción y publicidad de aquellos contribuyentes que se dediquen exclusivamente a la fabricación o comercialización.	No aplica	La compañía se dedica a la producción y comercialización de diferentes tipos de bebidas no alcohólica.

El total de ingresos que la compañía tuvo al 31 de diciembre del 2014 ascendió a US\$ 102.607.360 y se encuentra desglosado de la siguiente forma.

Cuadro No.3.- Desglose de Ingresos 2014

Concepto	Valor
Ventas tarifa 12%	97.949.360,30
Exportaciones netas	4.578.450,19
Rendimientos financieros	12.680,61
Utilidad en ventas de activos fijos	4.686,39
Otras rentas	62.182,07
Total Ingresos	102.607.359,56

Por lo tanto para verificar la deducibilidad o no del gasto se procedió a seleccionar las cuentas contables que de acuerdo a los criterios anteriormente mencionados entrarían como costo o gasto de promoción y publicidad. A continuación detallamos las cuentas que han sido analizadas y clasificadas de acuerdo al tipo de promoción y publicidad:

Cuadro No. 4.- Cuentas contables que pertenecen a “Avisos Publicitarios”

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	VALOR
70,637111	PUBLICIDAD EN TELEVISIÓN Y CINES	358.079,97
70,637112	PUBLICIDAD EN RADIO	205.965,53
70,637113	PUBLICIDAD EN REVISTAS Y PERIÓDICOS	84.296,89
70,637114	PUBLICIDAD EN SITIOS WEB	4.150,00
70,637115	PUBLICIDAD EN EXTERIORES	683.911,14
70,637121	PUBLICIDAD EN AUTOSERVICIOS	62.664,30
70,637131	PRODUCCIÓN Y DISEÑO DE PUBLICIDAD	580.766,34
	TOTAL	1.979.834,17

Cuadro No. 5.- Cuentas contables que pertenece a “Comercio y Marketing”

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	VALOR
7411110101	DESCUENTOS, REBAJAS Y BONIFICACIONES	6.828.676,52
	TOTAL	6.828.676,52

Cuadro No.6.- Cuentas contables que pertenece a “Gastos Promocionales”

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	VALOR
10,637122	PROMOTORES, DEGUSTADORAS Y ANF.	258
10,637141	MATERIAL PUBLICITARIO	207
10,637162	AUSPICIOS EN BIENES Y/O ESPECIE	31
10,637212	PUBLICACIÓN Y EDICIÓN DE FOLLETOS	200
10,638142	IMPRESIÓN Y FORMATOS	11.178
10,657114	OBSEQUIO DE PRODUCTOS (MUESTRAS)	175
10,657129	OTRO MATERIAL PROMOCIONAL	21.517
70,637122	PROMOTORES, DEGUSTADORAS Y ANF.	18.851
70,637141	MATERIAL PUBLICITARIO	35.136
70,637142	ARTÍCULOS PROMOCIONALES	168.948
70,637151	COMISIÓN AGENCIAS DE PUBLICIDAD	3.365
70,637161	AUSPICIOS EN EFECTIVO	511.591
70,637162	AUSPICIOS EN BIENES Y/O ESPECIE	7.217
70,637212	PUBLICACIÓN Y EDICIÓN DE FOLLETOS Y CATÁLOGOS - DIGITAL	3.758
70,638142	IMPRESIÓN Y FORMATOS	12.848
70,657112	PROMOCIONES DE PRODUCTO	617.864
70,657113	PRODUCTOS DE DEGUSTACIÓN	21.909
70,657114	OBSEQUIO DE PRODUCTOS (MUESTRAS)	218.054
70,657129	OTRO MATERIAL PROMOCIONAL	330.344
	TOTAL	1.983.452,14

De acuerdo a lo observado la compañía realiza gastos de acuerdo los conceptos planteados, los mismos que representan la mayor parte de los gastos del Contribuyente, cuya deducibilidad se vería influenciado al 31 de diciembre del 2015.

Cuadro No. 7.- Resumen por tipo de Gasto de Promoción y Publicidad

Descripción	Valor
Avisos publicitarios	1.979.834
Comercio y Marketing	6.828.677
Gastos Promocionales	1.983.452
Total Gasto de promoción y publicidad	10.791.963

Una vez analizada cada una de las cuentas se procedió a corroborar el límite con respecto a la deducibilidad obteniendo lo siguiente:

Cuadro No.8.- Análisis del límite sobre la deducibilidad de los costos y gastos de Promoción y Publicidad.

Ejercicio Fiscal 2014		Ejercicio Fiscal 2015	
Total Ingresos	102.607.360	Total Ingresos	102.607.360
Límite 4% permitido	No aplica	Límite 4% permitido	4.104.294
Total Gasto	10.791.963	Total Gasto	10.791.963
Exceso (GnD dentro de la CCT)	-	Exceso (GnD dentro de la CCT)	(6.687.668)

En relación a los gastos de promoción y publicidad que se han obtenido del estado financiero del ejercicio económico 2014, se ha analizado el impacto que se tendría en el año fiscal 2015, ante lo cual podemos observar que de acuerdo al gasto no deducible, el efecto de impuesto a la renta adicional con respecto al año anterior sería de US\$1.471.287 esto es el 22% sobre los U\$6.687.668

4.3. REAVALÚO DE ACTIVOS FIJOS

POLÍTICA CONTABLE ADOPTADA POR LA COMPAÑÍA

Los estados financieros de la compañía son presentados bajo el criterio de costo histórico excepto lo correspondiente a la cuenta de propiedad, planta y equipo que se presentan a su valor con reavaluo, de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por IASB.

De acuerdo a la NIC 16, las propiedades, planta y equipos de la compañía son registradas al costo, excepto por los terrenos y edificios que fueron revaluados, menos depreciaciones acumuladas y pérdidas por deterioro. El costo incluye los desembolsos directamente atribuibles a la adquisición o construcción del activo. Los desembolsos posteriores a la compra o adquisición sólo son capitalizados cuando es probable que beneficios económicos futuros asociados a la inversión fluya hacia la compañía y los costos puedan ser medidos razonablemente.

La depreciación de otras propiedades, planta y equipos, es calculada linealmente basada en la vida útil estimada de los bienes comprendidos en este grupo, o de componentes significativos identificables que posean vidas útiles diferenciadas y no considera valores residuales, debido a que la administración de la compañía estima que el valor de realización de sus propiedades, planta y equipo al término de su vida útil será irrelevante.

Los terrenos y edificios son presentados a sus valores revaluados, que son valores razonables, en el momento de las revaluaciones menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor. Las revaluaciones se efectúan con suficiente frecuencia de tal manera que el valor en libros no difiera materialmente del que se habría calculado utilizando los valores razonables al final de cada período. La última revaluación ha sido efectuada en septiembre 2011.

Cualquier aumento en la revaluación de dichos terrenos y edificios se reconoce en el “Otro resultado Integral” y se acumula en el Patrimonio en la cuenta Reserva de Superávit por revaluación de Propiedad, Planta y Equipos. Una disminución del valor en libros de la revaluación de dichos terrenos y edificios es registrada en resultados en la medida que excede el saldo, si existe alguno, mantenido en la reserva de revaluación de propiedades relacionado con una revaluación anterior de dicho activo.

El efecto de revisar el Estado de Situación Financiera se pudo identificar que de las cuentas que conforman Propiedad, Planta y Equipos, el costo histórico de edificios era de US\$ 3.923.997, dicho valor fue incrementado por concepto de reavalúos en US\$1.961.998, tal como se detalla en el siguiente cuadro.

Cuadro No. 9.- Gasto por depreciación de Edificios.

codigo	detalle	cantidad	Costo	Reavaluo	fecha_adq	año_dep	Gasto de depreciación - NIF	Gasto depreciación - LORTI
731	GALPONES Y NAVES	1	782.526,61	1.173.789,92	01/09/2003	20	58.689,50	39.126,33
732	PAVIMENTACION CALLE DE PLANTA	1	139.808,86	209.713,29	01/01/2003	20	10.485,66	6.990,44
733	PTA TRAT. DE AGUA RESIDUALES	1	46.328,85	69.493,28	31/08/2004	20	3.474,66	2.316,44
738	AMPLIACION DE TRES GALPONES PLANTA	1	156.986,04	235.479,06	01/03/2011	20	11.773,95	7.849,30
741	PISO EPOXICO SOPLADO	1	80.878,00	121.317,00	01/04/2011	20	6.065,85	4.043,90
742	LINEA SIPA	1	205.764,89	308.647,34	01/06/2011	20	15.432,37	10.288,24
747	MEJORAS EN INSTALACIONES DE PLANTA	1	630.026,20	945.039,30	01/12/2011	20	47.251,97	31.501,31
748	PLANTA PRODUCCION TETRA PAK NECTAR	1	258.762,44	388.143,66	01/05/2007	20	19.407,18	12.938,12
749	PLANTA PRODUCCION LINEA DE VIDRIO	1	132.548,21	198.822,32	01/11/2010	20	9.941,12	6.627,41
750	PLANTA DE INYECCION NUEVO TERRENO GALPON	1	409.909,47	614.864,21	01/12/2011	20	30.743,21	20.495,47
1298	BODEGA DE PRODCUTO TERMINADO	1	351.839,97	527.759,96	01/10/2005	20	26.388,00	17.592,00
1321	SERVISECTOR CONST GALPON PROD TERMINADO	1	217.710,97	326.566,46	01/03/2009	20	16.328,32	10.885,55
1330	COMPLEMENTACION GALPON BODEGA INSUMOS	1	146.906,53	220.359,80	01/08/2009	20	11.017,99	7.345,33
1348	ADQUISICION BODEGA QUITO NORTE	1	364.000,00	546.000,00	01/10/2005	20	27.300,00	18.200,00
Total			3.923.997,04	5.885.995,56			294.299,78	196.199,85

Tal como se observa el gasto por depreciación que la compañía reconoció en los libros contables al 31 de diciembre del 2014 asciende a US\$294.300; monto que la compañía consideró como gasto deducible en el ejercicio fiscal correspondiente.

Cuadro No.10.- Análisis de la deducibilidad del gasto por depreciación de Edificios por concepto de reavalúos

Ejercicio Fiscal 2014		Ejercicio Fiscal 2015	
Gasto por depreciación de edificios	294.300	Gasto por depreciación de edificios	294.300
Gasto deducible (5% del valor en libros)	294.300	Gasto deducible (5% del costo de adquisición)	196.200
Gasto no deducible	-	Gasto no deducible (Depreciación efecto del reavalúo)	98.100

Al 31 de diciembre del 2014, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente no establecía ninguna norma relacionada a la deducción de la depreciación de los activos fijos revaluados, motivo por el cual la Compañía "Bebidas y Gaseosas S.A.", consideró como gasto deducible la totalidad del gasto de depreciación. Sin embargo con la aplicación de Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal, incorpora al final del numeral 7 del Art. 10 que la revaluación de activos fijos no será deducible.

Ante ello es preciso indicar que considerando las mismas cifras del ejercicio fiscal 2014, el impacto para el año siguiente ocasionaría un incremento en la base imponible del Impuesto a la Renta de US\$98.100, cuyo impacto en el impuesto causado sería de US\$21.582 (22% sobre el gasto no deducible determinado por reavalúo)

Adicionalmente la compañía debería contabilizar un impuesto diferido como efecto de las diferencias que se generan entre la norma contable versus la norma tributaria. (Se analiza el registro en el Punto. 3.6)

4.4. AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

POLÍTICA CONTABLE

Los activos intangibles corresponden a los costos incurridos en la implementación de softwares, incluyen costo de las licencias, y otros gastos asociados para poner en uso los programas. Estos costos se amortizan con cargo a las operaciones del año en base al método de línea recta, en periodos entre 4 y 5 años; que es la vida útil estimada de los mismos.

Saldos que se reflejan en el Estado Financiero:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SALDO AL
		31-dic-14
12201,002	Sistema de computación	1.119.590
12202,002	Amortización acumulada sistemas de computacion	(1.037.518)
	Valor en libros de activos intangibles	82.072

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SALDO AL
		31-dic-14
61104,007	Varios gastos de sistemas	172.380

La compañía mantiene desde hace algunos años un conjunto de metas crucialmente importantes que rigen en la organización y que pretenden establecer la guía para las diferentes decisiones y acciones que se tomen en los proyectos en los que la empresa incursiona. Rentabilidad, liderazgo y perdurabilidad en el tiempo forman parte de dicho conjunto.

Conocedores del avance vertiginoso de la tecnología la compañía ha realizado compras de software y licencias, con el fin de asegurar que la empresa cuente con herramientas actualizadas no solo tecnológicamente sino con las mejores prácticas mundiales. A continuación se realiza una pequeña descripción de los activos intangibles actuales con los que cuenta la compañía.

Cuadro No.11.- Activos Intangibles

Tipo de Licencia	Estado	Descripción
Lync 2013- Licencia usada como para comunicaciones unificadas tipo skype	Activo	Licencia usada para el manejo de comunicaciones unificadas e interna entre empleados. Su uso se relaciona al conocido SKYPE.
Exchange- Licencia usada para mensajería y correo (todos los usuarios)	Activo	Licencia usada para mensajerías rápidas y en línea, además del envío de mails corrientes.
Oracle	Activo	Es un sistema de gestión de base de datos objeto-relacional (u ORDBMS por el acrónimo en inglés de Object-Relational Data Base Management System), desarrollado por Oracle Corporation.

La amortización de la primera licencia que se menciona es efectuada en 5 años, mientras que la segunda y tercera se amortiza a 4 años.

Cuadro No. 12.-Resumen del gasto de amortización de los activos intangibles.

Tipo de Licencia	Costo	Depreciacion acumulada	Vida útil años	Gasto de depreciación
Lync 2013- Licencia usada como para comunicaciones unificadas tipo	71.000	35.500	5	14.200
Exchange- Licencia usada para mensajería y correo (todos los usuarios)	79.360	59.520	4	19.840
Sistema Oracle	132.000	99.000	4	33.000
	282.360	194.020		67.040

El artículo 12 de la Ley de Régimen tributario Interno indica que será deducible el gasto de amortización de los valores que se registran como activos y que además sean necesarios para los fines del negocio.

Adicionalmente el reglamento menciona que la amortización no podrá ser inferior a un plazo de cinco años, es preciso indicar que tal como se observa en el cuadro No. 12, los activos intangibles de la compañía cuentan con una vida útil definida que va de cuatro a cinco años.

Cuadro No.13.- Gasto de amortización de Licencias y Software

Tipo de Licencia	Costo	Vida útil (Años)		Gasto de depreciación	
		NIIF	LORTI	NIIF	LORTI
Lync 2013- Licencia usada como para comunicaciones unificadas tipo skype	71.000	5	5	14.200	14.200
Exchange- Licencia usada para mensajería y correo (todos los usuarios)	79.360	4	5	19.840	15.872
Sistema Oracle	132.000	4	5	33.000	26.400
	282.360			67.040	56.472

Cuadro No.14.- Análisis de la deducibilidad del gasto de amortización

Ejercicio Fiscal 2014		Ejercicio Fiscal 2015	
Gasto de Amortización:	67.040	Gasto de Amortización:	67.040
Gasto deducible	-	Gasto deducible	56.472
Gasto no deducible	-	Gasto no deducible	10.568

Como se puede observar en el cuadro No. 14, antes de que se emita la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal el gasto de amortización de los activos intangibles eran deducible si se amortizaban en 20 años o dependiendo del tiempo fijado en el contrato; en la

actualidad bajo la Ley de Régimen tributario la deducibilidad de la amortización de los activos intangibles se basa en los mismos criterios, sin embargo en el reglamento se estipula que la amortización no será inferior a un plazo de 5 años; por lo que de acuerdo a nuestro recálculo (Ver cuadro No. 13), el gasto no deducible a considerarse con la aplicación de la nueva normativa sería de US\$10.568, cuyo impacto en el Impuesto a la Renta (22%), sería de US\$2.324.

4.5. REGALÍAS, SERVICIOS ADMINISTRATIVOS, TÉCNICOS Y OTROS SIMILARES.

La compañía mantiene dos contratos con “Bebidas Colombia”, compañía relacionada situada en Bogotá, una de ellas es por licencia de usos de la marca y otra por servicios profesionales.

LICENCIA DE USOS DE MARCA EN ECUADOR

La innovación y desarrollo de nuevos productos son impulsores para el mercado en el futuro. Las marcas buscan atraer clientes más cerca del producto, con la creación de asociaciones con condiciones sociales, de clase y sofisticación. La cantidad de empresas en la industria, y la cantidad de productos aumenta la necesidad de lograr diferenciarse con marca, presentación o desarrollo de nuevos productos. En el futuro, y aún en el presente, la innovación es un factor clave para que una empresa dentro de esta industria siga siendo rentable.

“Bebidas Colombia” gestiona los derechos de explotación de las marcas y cede el uso de las mismas a “Bebidas y Gaseosas S.A.”, quien se beneficia del posicionamiento de la marcas.

Los derechos de uso de las marcas incluyen el derecho de uso de los diseños, para fabricar, comercializar y vender los productos y/o prestar servicios relacionados con estos. Estos derechos son exclusivos en los territorios en los cuales “Bebidas y Gaseosas S.A.”, opera. El uso y explotación comercial de las marcas licenciadas se regula mediante contratos escritos entre “Bebidas Colombia” y “Bebidas y Gaseosas S.A.”

Se licencian en este contrato las marcas propiamente dichas, lemas comerciales, envases, empaques, presentaciones comerciales y cualquier otro signo distintivo que esté actualmente registrado, solicitado o simplemente desarrollado por “Bebidas y Gaseosas S.A.”.

La regalía anual equivale al 2.5% de los ingresos netos anuales por la venta de los productos identificados con las marcas. Se entiende por ingresos netos de las ventas de los productos identificados con las marcas, el total de las ventas anuales sin incluir impuestos y deducido de descuentos, bonificaciones y devoluciones de productos.

Funciones: “Bebidas y Gaseosas S.A.” recibe la licencia por uso de marcas para su actividad normal de negocio. “Bebidas Colombia” realiza la función de explotar económicamente el uso de las marcas que le licencia a “Bebidas y Gaseosas S.A.”, esta a su vez usa las marcas para fabricar, comercializar y vender los productos y/o prestar servicios relacionados con las marcas.

Activos: “Bebidas Colombia” tiene la posesión económica de los activos intangibles relacionados a las marcas licenciadas. “Bebidas y Gaseosas S.A.” no es dueño de ningún activo intangible, sin embargo es dueño de la propiedad, maquinaria y equipo necesario para la manufactura y distribución de bebidas que se venden bajo las marcas licenciada por “Bebidas Colombia”.

Riesgos: “Bebidas y Gaseosas S.A.” no asume los riesgos legales de mantener las marcas explotadas en el mercado nacional, sin embargo si asume un cierto riesgo de mercado ya que debe pagar un porcentaje fijo por el uso de la marca.

“Bebidas Colombia” asume el principal riesgo de mercado en la explotación económica de la marcas en el largo plazo.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES DE “BEBIDAS COLOMBIA”

De acuerdo al contrato celebrado entre “Bebidas Colombia” y “Bebidas y Gaseosas S.A.”, los servicios comprenden las siguientes áreas:

- a) Recursos Humanos;
- b) Finanzas y política contable;
- c) Marketing y Ventas;
- d) Tecnologías de la información y comunicaciones;
- e) Producción;

- f) Legal y fiscal;
- g) Desarrollo de productos (“I+D”); y
- h) Auditoría Interna.

El término de duración de este contrato es de un año, contado a partir del 1 de enero de 2011 y será renovado automáticamente por periodos sucesivos de un (1) año salvo que una de las partes de preaviso de terminación a la otra parte, por lo menos con sesenta (60) días calendario de anticipación a la fecha de terminación efectiva.

De acuerdo con lo establecido en el contrato de servicios suscrito, la remuneración consiste en una suma anual equivalente al número de horas dedicadas por cada categoría de empleado corporativo multiplicadas por el ratio hora de cada categoría profesional que se presenta a continuación:

Ratio hora de cada categoría profesional Cargo USD/ hora	
Consejeros	USD 850
Directores	USD 650
Gerentes	USD 575
Jefes/ Analistas	USD 400

Como resultado de esta metodología, se determinó que el margen de beneficio obtenido por “Bebidas Colombia”, es de alrededor del 7% sobre los costos totales incurridos. A continuación, se describen las funciones, activos y riesgos que nace de la prestación de servicios por gestión entre las dos compañías:

Funciones: Recursos Humanos, finanzas y política contable, Marketing y Ventas, Tecnologías de la información y comunicaciones, Producción, Legal y fiscal, Desarrollo de productos, Auditoría Interna.

Activos: “Bebidas y Gaseosas S.A.” es dueño de la propiedad, maquinaria y equipo necesario para la manufactura y distribución de bebidas que se venden con el soporte del servicio de apoyo a la gestión provista por “Bebidas Colombia”. “Bebidas Colombia” es dueño de la propiedad y equipo necesario para proveer sus servicios de apoyo a la gestión.

Riesgo: Debido a la forma que se remunera a la entidad que presta el servicio en estas transacciones, los riesgos son muy limitados a la entidad que preste el servicio ya que si opera de manera adecuada debería obtener una rentabilidad en base a sus costos y gastos.

Saldos que se reflejan en el Estado Financiero

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SALDO AL
		31-dic-14
6522210101	Regalías	2.433.037
6522210102	Servicios Tecnicos y administrativos	1.517.282
	Valor en libros de activos intangibles	3.950.319

De acuerdo a la normativa serán deducibles las regalías y servicios administrativos que se efectúan entre compañías relacionadas si es que el gasto registrado durante el ejercicio fiscal no es superior al 20% de la base

imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos. Es preciso indicar que la ley también prevé que en caso de que no se determine base imponible de IR, no serán deducibles los gastos en mención.

Cuadro No.15.- Cálculo del límite de deducibilidad de los gastos por regalías y servicios administrativos con partes relacionadas

Cálculo de la Base Imponible del Impuesto a la Renta	Valor
(=) Utilidad del Ejercicio	1.049.547
(-) Participación de Trabajadores	-157.432
(-) Ingresos Exentos	-17.267
(+) Gastos no deducibles	2.483.891
(+) Gastos no deducibles obtenidos de la aplicación de la LOIPPF:	
Promoción y Publicidad	6.687.668
Reavalúo de Activos Fijos	98.100
Amortización de activos intangibles	10.568
(=) Base Imponible de IR	10.155.074
(+) Gasto por Regalías	2.433.037
(+) Gastos por servicios administrativos	1.517.282
Base de cálculo	14.105.393
Límite de deducibilidad (20%)	2.821.079

Cuadro No.16.- Análisis de la deducibilidad de los gastos por regalías y servicios administrativos con partes relacionadas.

Ejercicio Fiscal 2014		Ejercicio Fiscal 2015	
Regalías	2.433.037	Regalías	2.433.037
Servicios Administrativos	1.517.282	Servicios Administrativos	1.517.282
Total	3.950.319	Total	3.950.319
Gasto deducible	3.950.319	Gasto deducible	2.821.079
Gasto no deducible	-	Gasto no deducible	1.129.240

Como se puede observar el impacto que va a tener dentro de la CCT el establecer límites a la deducción de regalías y servicios administrativos con partes relacionadas es significativo, en la compañía representa

U\$1.129.240 lo que ocasionará el incremento a la base imponible del impuesto a la renta.

4.6. IMPUESTOS DIFERIDOS

Los impuestos diferidos antes de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal no eran reconocidos por el SRI, sin embargo actualmente el reglamento reconoce los siguientes ajustes contables:

a) Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

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

c) El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo,

se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

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

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

f) Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento.

g) Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y este Reglamento.

“Bebidas y Gaseosas S.A.” en aplicación de la normativa deberá reconocer los impuestos diferidos para el ejercicio fiscal 2015, que se deriven de las siguientes transacciones que se describen a continuación:

- a) Impuestos diferidos por ajustes de valor neto realizable;
- b) Impuestos diferidos por reavalúo de activos fijos;
- c) Impuestos diferidos por Gasto de Jubilación Patronal y
- d) Impuestos diferidos por Amortización de Pérdidas Tributarias

Es importante señalar los principales conceptos que la NIC 12, Impuesto a las ganancias, establece con respecto al registro contable es:

El impuesto diferido en términos generales se realiza cuando existen diferencias temporarias entre la base contable (Aplicación NIIF) y la base tributaria (Aplicación LORTI y su reglamento).

Existen dos tipos de diferencias como los son: Diferencias Temporarias Imponibles y Diferencias temporarias deducibles.

Las 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.

Las diferencias temporarias deducibles son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son **deducibles** al determinar la

ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Por lo tanto para que la compañía pueda realizar el reconocimiento conforme a las NIIF, es importante que tenga en cuenta lo siguiente:

Cuadro No.17.-Criterios para determinar Impuestos Diferidos

	Para activos	Para pasivos
Si el valor en libros > Base tributaria	Diferencia temporal tributable – Pasivo por impuesto diferido (PID)	Diferencia temporal deducible – Activo por impuesto diferido (AID)
Si el valor en libros < Base tributaria	Diferencia temporal deducible – Activo por impuesto diferido (AID)	Diferencia temporal imponible – Pasivo por impuesto diferido (PID)

CASOS PRÁCTICOS PARA RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS DIFERIDOS.

Para poder realizar los casos prácticos de los literales mencionados anteriormente se considerará la información que refleja el Estado de Pérdidas y Ganancias, así como el Estado de Situación Financiera del periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014, y la contabilización correspondiente se efectuará al 31 de diciembre del 2015.

CASO No. 1

El departamento de producción ha reconocido un ajuste por concepto de valor neto realizable (VNR), tal como sigue Jugos Néctar por US\$60,000.00 y jugos Jumbo por US\$72,650.00

A continuación se describe el asiento contable correspondiente del registro inicial del gasto:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2015	-x- Gasto de valor neto realizable Inventario de producto terminado <i>v/ Ajustes de VNR de producto terminado</i>	112.650	112.650

El valor neto realizable es un el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. (NIC 12)

Tomando en consideración que ante la normativa tributaria el reconocimiento que por aplicación de las NIIF se realiza por el registro del valor neto realizable (VNR), es no deducible para el ejercicio fiscal corriente, se deberá reconocer el impuesto diferido correspondiente al 22% sobre la diferencia temporaria.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	-x-		
31/12/2015	Activo de Impuestos diferidos Impuesto a las Ganancias <i>v/. Registro de impuesto diferidos por concepto de ajustes en VNR</i>	24.783	24.783

Tal como se observa, se ha generado una diferencia temporaria deducible, que origina el registro de un activo por impuesto diferido sobre el valor neto realizable de US\$112.650. La tarifa aplicada corresponde a la tarifa del Impuesto a la renta corriente del 22%.

CASO No. 2

La compañía, cuenta con edificios que se encuentran contabilizados al valor del reavalúo (US\$ 5.885.996), al momento de efectuar la depreciación correspondiente (5% del reavalúo), el gasto de depreciación contablemente fue reconocido por US\$294.300, tal como se presenta a continuación:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	-x-		
31/12/2015	Gasto de depreciación de edificios Depreciación acumulada de edificios <i>v/. Registro del gasto de depreciación de los edificios al 5%</i>	294.300	294.300

Sin embargo el numeral 7 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que la revaluación de activos fijos no será deducible para el año en el cual se registra el gasto, razón por la cual es menester reconocer

un pasivo por impuesto diferido (22%) por la diferencia imponible que se genera (US\$204.300).

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	-x-		
31/12/2015	Superávit por revaluación de Propiedades, Planta y Equipo Pasivo por impuestos diferido <i>v/. Registro de impuesto diferidos por concepto de reavalúos de edificios</i>	21.582	21.582

CASO No. 3

La compañía ha realizado también la contabilización correspondiente de los valore provisionados de jubilación patronal, de acuerdo al estudio actuarial efectuado por "Actuaría", según la información tal como se describe:

1.- DATOS QUE REFLEJA EL ESTUDIO ACTUARIAL – JUBILACIÓN PATRONAL

A. Balance de Situación

Concepto	Est. Actuarial (Personal)	
Obligación por beneficios definidos al inicio del año	157.627,00	(*)
Costo laboral por servicios actuales	39.488,00	
Costo financiero intereses 2014	11.034,00	
Costo financiero anterior		
Perdidas actuarial reconocida por cambios supuestos financieros	15.753,00	
Perdidas (ganancia) reconocida por ajustes y experiencia	(11.450,00)	
(-) Efecto de reducciones y liquidaciones anticipadas	(16.999,00)	(**)
(-) Beneficios Pagados		
Total	195.453,00	

B. Estado de Resultado

Concepto	Est. Actuarial (Personal)
Costo Neto del Período	
a. Costo Laboral por Servicios Actuales	39.488,00
b. Interés Neto Costo Financiero	11.034,00
c. Servicios pasado total por modificación al plan	(16.999,00)
Costo Neto	33.523,00

Concepto	Est. Actuarial (Personal)
Pasivo Reserva al inicio del año	157.627,00
Costo neto del período	33.523,00
Pérdidas reconocidas en el ORI	4.303,00
Pasivo Reserva al final del año	195.453,00

Concepto	Est. Actuarial (Personal)
Costo Generado por los trabajadores con un TS mayor a 10 años	-
Costo Generado por los trabajadores con un TS menor a 10 años	60.522,00

(*) La obligación de beneficios definidos en el año corresponde al saldo de la provisión por Jubilación Patronal que se ha efectuado en ejercicios fiscales al 2014.

(**) El efecto de reducciones y liquidaciones anticipadas corresponde a la provisión de jubilación patronal que se deberá reversar por efectos que los empleados que laboraban para la compañía han cesado sus actividades y por lo tanto se les ha liquidado la Jubilación Patronal correspondiente.

A continuación se describen los asientos de diarios registrados al 31 de diciembre del 2015 efecto del estudio actuarial:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2015	-X- Gasto por Jubilación Patronal Intereses financieros Provision por Jubilación Patronal v/Registro del gasto de jubilación patronal	39.488 11.034	50.522

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2015	-X- Provision por Jubilación Patronal Ingresos varios v/Registro de liquidaciones anticipadas	16.999	16.999

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2015	-X- Otros Resultados Integrales Provision por Jubilación Patronal v/. Registro del costo que es enviado al ORI	4.303	4.303

Para que el gasto de Jubilación Patronal sea reconocido como deducible es necesario que los empleados que fueron objetos de dicho estudio cuenten con más de 10 años en la compañía, como no es el caso, la totalidad de la provisión del año en mención (US\$50,522) deberá ser considerada, como gasto no deducible. Sin embargo también se podrá reconocer el impuesto diferido que resultase. (Ver asiento de diario)

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2015	-X- Activo por Impuestos diferidos Impuesto a las Ganancias v/. Registro de impuesto diferidos por concepto de Jubilación Patronal	11.115	11.115

El reconocimiento origina una diferencia temporaria deducible por lo que se reconoció un activo por impuesto diferido de US\$11.115, que resulta de multiplicar el 22% del gasto no deducible (US\$50,522).

CASO No. 4

La compañía obtuvo una pérdida tributaria en el ejercicio fiscal 2012 de US\$783,225. Por decisión de la gerencia general fue amortizado US\$323,280 con la finalidad de disminuir la base imponible del impuesto a la renta corriente.

Es preciso indicar que el Art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “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.”

Después de efectuar el análisis correspondiente sobre la amortización por pérdidas tributarias a la que la compañía tiene derecho como se muestra en el Cuadro No 15, la compañía procedió a registrar el impuesto diferido correspondiente sobre el saldo pendiente de amortizar de la pérdida tributaria del ejercicio fiscal 2012.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	-x-		
31/12/2015	Activo por impuesto diferido Impuesto a las Ganancias <i>v/. Registro de impuesto diferidos por concepto de pérdidas tributarias</i>	101.188	101.188

Cuadro No.18.- Cálculo del límite de la amortización por pérdidas tributarias del ejercicio fiscal 2012

Detalle	Valor
Utilidad contable	1.049.547
(-) 15% de participación a trabajadores	157.432
Utilidad después de participaciones	892.115
(-) Ingresos exentos	-17.267
(+) Gastos no deducibles	2.466.773
(+) Gastos no deducibles obtenidos de la aplicación de la LOIPFFF:	
Promoción y Publicidad	6.687.668
Reavalúo de Activos Fijos	98.100
Amortización de activos intangibles	10.568
Regalías y servicios administrativos (relacionadas)	1.129.240
Más: Gastos incurridos para generar ingresos exentos	17.092
Más: Participación laboral atribuible a ingresos exentos	26
Más: Ajuste de Precios de Transferencia	-
Menos Total otras deducciones	-
Utilidad Gravable	11.284.314
Límite de amortización de pérdidas tributarias (25%)	2.821.079
Perdida para amortizar en el ejercicio fiscal 2014	323.280

A continuación mostramos una cédula donde se puede observar el registro correspondiente de cada uno de los casos mencionados anteriormente.

Cuadro No. 19 .- Cédula de Impuestos diferidos

Descripción	Base Contable	Base Tributaria	DIFERENCIAS TEMPORARIAS		Tarifa IR	IMPUESTO DIFERIDO	
			Deducibles	Imponibles		Activo	Pasivo
Provisión de Valor Neto Realizable	112.650	-	112.650		22%	24.783	
Reavalúo de Edificios (Propiedad, Planta y Equipo)	294.300	196.200		98.100	22%		21.582
Provisión por Jubilación Patronal	50.522	-	50.522		22%	11.115	
Amortización de Pérdidas Tributarias 2012	459.945	-	459.945		22%	101.188	
Total						137.086	21.582

Como se puede observar efecto de contabilizar los impuestos diferidos permitidos en la Ley de Régimen Tributario Interno y reglamento correspondiente vigente tenemos como resultado un activo y pasivo por impuestos diferidos de US\$137.086 y US\$ 21.582 respectivamente.

4.7. ENAJENACIÓN DE ACCIONES

En la ciudad de Guayaquil mediante escritura pública No. 337 el 4 de septiembre del 2005 se creó la compañía DROF con un capital de US\$800 (ochocientos dólares americanos). El 16 de septiembre del 2006 la compañía en mención decidió aumentar el capital a US\$1.540.000 mediante escritura pública otorgada ante el Notario Trigésimo Quinto del cantón Guayaquil, quedando de conformada de la siguiente manera:

Cuadro No.20.- Inversiones de la compañía

Nombre	Nacionalidad	No. de acciones	Capital	%
Bebidas y Gaseosas S.A.	Ecuador	1200	240.000	16%
Alvaro Ramiro Lazo	Colombia	3000	600.000	39%
Angel Eduardo Lazo	Colombia	1000	200.000	13%
Arturo Fernando Lazo	Colombia	1500	300.000	19%
Carlos Guillermo Lazo	Colombia	1000	200.000	13%
Total		7700	1.540.000	100%

Mediante Junta Ordinaria del mismo año, se ha decidido realizar la venta de 1000 acciones de Bebidas y Gaseosas S.A. a una razón de US\$300 cada participación a la compañía RSA Colombia, ubicada en la ciudad de Bogotá.

Al respecto el Art. innumerado, después del Art. 26 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece la forma de determinar la Utilidad en la enajenación de participaciones en dónde; el ingreso gravable corresponderá al valor real de la enajenación, el costo deducible será para este tipo de venta el valor nominal, establecido por la técnica contable, más los gastos relacionados con esta operación.

Cuadro No. 21.- Cálculo de la Enajenación de participaciones.

Bebidas y Gaseosas S.A. Enajenación de participaciones			
Descripción	No.	Valor	Total
Valor Real de la enajenación	1000	300	300.000,00
(-) Costo de la enajenación	1000	200	200.000,00
(-) Otros gastos			600,00 (*)
(=) Utilidad de la enajenación			99.400,00

(*) Los otros gastos corresponde a la cancelación de honorarios profesionales a los abogados que realizan la enajenación.

Antes de que se publique la Ley Orgánica de Incentivos a Producción y Prevención Fraude Fiscal la enajenación estaba exenta del Impuesto a la Renta, sin embargo actualmente la utilidad está gravada con tarifa del 22%, por lo tanto, la compañía debería tributar en demasía US\$21.868 con respecto al año anterior; si las condiciones fueran iguales, tal como se muestra en el cuadro No. 22.

**Cuadro No.22.- Efecto de la gravabilidad en la enajenación
de participaciones**

Ejercicio Fiscal 2014		Ejercicio Fiscal 2015	
Utilidad por enajenación	99.400	Utilidad por enajenación	99.400
Efecto Impuesto a la Renta	-	Efecto en el Impuesto a la Renta	21.868

CAPÍTULO 5.- ANÁLISIS DE RESULTADOS

4.1. EFECTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA

Después de análisis los efectos en aplicación a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal publicada en el Suplemento del Registro Oficial 405 del 29 de diciembre del 2014, se han podido observar variaciones en demasía con respecto al ejercicio fiscal 2014 en lo que respecta a gasto no deducibles de: gastos de promoción y publicidad, gasto de depreciación por concepto de reavalúos de activos fijos, gasto de amortización de activos intangibles, y gastos por regalías de la marca de algunos productos de la compañía así como también por servicios administrativos que mantiene con la compañía relacionada “Bebidas Colombia”, del exterior.

A continuación mostramos los nuevos gastos no deducibles que afectarían la conciliación tributaria del 2014 que hemos tomando como referencia para el desarrollo de este proyecto de titulación.

Cuadro No.23.-Total gastos no deducibles para el ejercicio fiscal 2015

Gastos no deducibles obtenidos de la aplicación de la LOIPPF	Valor	Variación
Gastos de Promoción y Publicidad	6.687.668	84%
Depreciación por reavalúo de Activos Fijos	98.100	1%
Amortización de activos intangibles	10.568	0%
Regalías y servicios administrativos (relacionadas)	1.129.240	14%
Total	7.925.576	100%

Como se puede observar los gastos no deducibles aumentarían en US\$7.925.576 en donde el mayor impacto se ve reflejado en los gastos de promoción y publicidad (84,38%) en aplicación del Art. 28 del Reglamento de Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, al respecto se menciona que los costos y gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios serán deducibles hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados del contribuyente.

A continuación se muestra la confrontación de valores entre la conciliación del ejercicio fiscal 2014 versus la del 2015.

Cuadro No. 24.- Conciliación Tributaria 2014 versus Conciliación Tributaria 2015

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA				Año 2014	Año 2015	Diferencia
UTILIDAD DEL EJERCICIO	6999-7999>0	801	=	1.049.547	1.049.547	-
(-) PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES		803	(-)	-157.432	-157.432	-
(-) DIVIDENDOS EXENTOS		804	(-)	-	-	-
(-) OTRAS RENTAS EXENTAS		805	(-)	-17.267	-17.267	-
(-) OTRAS RENTAS EXENTAS DERIVADAS DEL COPCI		806	(-)	-	-	-
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES		807	+	2.466.773	10.392.349	-7.925.576
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES DEL EXTERIOR		808	+	-	-	-
(+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS		809	+	17.092	17.092	-
(+) PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLE A INGRESOS EXENTOS		810	+	26	26	-
(-) AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		811	(-)	-323.280	-323.280	-
UTILIDAD GRAVABLE		819	=	3.035.458	10.961.034	-7.925.576
TOTAL IMPUESTO CAUSADO (831 x tarifa reinversión de utilidades) + (832 x tarifa general sociedades)		839	=	667.801	2.411.428	-1.743.627
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL DECLARADO		841	(-)	679.442	679.442	-
(-) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO		842	(=)	-	1.731.986	-1.731.986
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO		844	(+)	389.120	389.120	-
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL		845	(-)	-316.464	-316.464	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES		850	(-)	-83.999	-83.999	-
(-) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS		851	(-)	-156.678	-156.678	-
(-) EXONERACIÓN Y CRÉDITO TRIBUTARIO POR LEYES ESPECIALES		852	(-)			
SUBTOTAL IMPUESTO A PAGAR	842-843+844-845-847-848-849-850-851-852>0	855	=	-168.021	1.563.965	-1.731.986

Como se puede observar en la conciliación tributaria, el impuesto causado para el ejercicio fiscal 2015 sería de US\$ 2.411.428. En comparación a la del 2014 de US\$667.801 ha incrementado en un US\$1.743.627, por lo tanto después de realizar la imputación correspondiente del anticipo de IR (US\$290.322), retenciones en la fuente del ejercicio corriente (US\$316.464), crédito tributario de años anteriores (US\$83.999) y crédito tributario de ISD (US\$156.678), obtenemos un impuesto a pagar de US\$1.563.965 mientras que anteriormente la compañía había obtenido un crédito tributario de US\$168,021.

4.2. IMPACTO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Uno de los objetivos que la NIC 12, Impuestos a las ganancias, es establecer el tratamiento para la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad.

Es por ello que con la finalidad de conocer el impacto que se origina de la aplicación con respecto al reconocimiento en la normativa tributaria vigente de impuestos diferidos después de la publicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude Fiscal, hemos considerado evaluar cuatro casos prácticos derivados de la situación financiera de la compañía "Bebidas y Gaseosas S.A." como lo son: Ajustes de valor neto realizable; reavalúo de activos fijos, provisión de Jubilación Patronal y amortización de Pérdidas Tributarias.

A continuación procederemos a evaluar el impacto del activo y pasivo por impuestos diferidos que se ha obtenido de US\$137.086 y US\$ 21.582 respectivamente, como se muestra en la cédula del cuadro No.19, partiendo de la utilidad neta de impuestos.

Cuadro No.25.- Impacto del Impuesto diferido

PARTIDAS	VALORES	
Utilidad neta antes de impuestos	892.115	(a)
(-) Impuesto a la renta corriente	2.411.428	(b)
(-) Activo por Impuesto diferido	-137.086	
(+) Pasivo por Impuesto diferido	21.582	
UTILIDAD NETA	-1.634.817	

(a) La utilidad neta antes de impuestos está conformada por la Utilidad Contable US\$1.049.547 menor la Participación de Trabajadores US\$157.432.

(b) El impuesto corriente que se ha considerado corresponde al proyectado para el 2015 que se muestran en la CCT

Después de imputar el Impuesto a la Ganancia corriente y diferido a la utilidad neta antes de impuestos, obtendríamos una pérdida de US\$1.634.817, lo que ocasionaría que en el Estado Financiero se revele el Impuesto a la Renta en relación a lo que en el futuro se prevé imputar como base imponible o como base deducible.

CAPÍTULO 6.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1. CONCLUSIONES

A lo largo del proyecto de titulación se ha demostrado el impacto tributario y económico que tendrá una compañía industrial cuya actividad operacional se enfoca a la elaboración y venta de productos de consumo masivo en el ejercicio fiscal 2015, debido a la aplicación de las reformas establecidas en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Entre los principales cambios podemos encontrar, el aumento de gastos no deducibles referentes a costos y gastos de promoción y publicidad, cuyo impacto no sólo hará que la compañía en análisis cancele más impuestos sino también podría ocasionar una disminución de ingresos a las compañías que se dedican a este tipo de operaciones como las agencias de marketing y los medios de comunicación.

Por otro lado está la no deducibilidad de la depreciación efecto de reavalúos, este tipo de gastos ocasionará que la compañía cancele más impuestos a la renta al cierre del ejercicio fiscal y por ende también afectaría a las compañías que en aplicación de NIIF realicen la misma práctica contable.

Así mismo también existirá un impacto muy significativo, en especial las multinacionales por los gastos que se efectúan de regalías y servicios administrativos, técnicos y similares ya que actualmente la Ley Orgánica de

Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal establece un límite que es el 20% sobre la base imponible del IR sumado estos gastos.

Otro cambio, que es importante destacar es la gravabilidad en la enajenación de acciones ya que no solo incrementará la base imponible del Impuesto a la Renta en las compañías sino también podría ocasionar la disminución de inversiones en nuestro país.

Sin embargo, también existe actualmente en la Ley de Régimen Tributario Interno y su respectivo reglamento el reconocimiento de impuestos diferidos en nueve casos, entre los que directamente este tipo de industria está relacionado con, lo que ocasionará que la compañía refleje en sus estados financieros una utilidad más real conforme al impuesto a las ganancias.

6.2. RECOMENDACIONES

En relación a nuestras conclusiones expuestas recomendamos a la compañía realizar una planificación tributaria, cuyo enfoque sea realizado en costo y gasto de promoción y publicidad cuyo impacto dentro de los gastos no deducibles (84%) es el más significativo.

La planificación debería estar enfocado a identificar la naturaleza real del gasto de promoción y publicidad, ya que muchas veces estas cuentas son utilizadas para registrar otro tipo de operaciones que no necesariamente estén relacionadas a este concepto; también se podría junto con las

principales gerencias buscar la forma más idónea sin perjudicar el nivel de ventas de disminuir los costos y gastos de promoción y publicidad.

El segundo enfoque que se deberá tener en cuenta en la planificación, está relacionado a gastos administrativos y regalías con compañías relacionadas, cuyo gasto no deducible representa el 14% sobre la totalidad de los gastos que aumentarán en aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Camara de Industrias y Producción. (2014). Empresarios: Ley de Incentivos a la Producción no fomentará las inversiones. *El Comercio*.

Ecuadormediato. (29 de 12 de 2014). Asamblea aprueba Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Hernandez, Virgilio. (2014). Ley para afrontar caída del precio del petróleo en el 2015 entrará en vigencia mañana. *El Comercio*.

IASB, International Accounting Standards Board. (2010). *Activos Intangibles*.

IASB, International Accounting Standards Board. (2010). *Impuesto a las ganancias*.

Ley de Propiedad Intelectual. (2015). *Marcas*.

Ministerio de Finanzas. (2015). *Proforma presupuestaria del Estado*.

Revista de marzo, Cámara de Industrias de Guayaquil. (2015). *Panorama de la industria guayaquileña*. Cámara de Industrias de Guayaquil.

Servicio de Rentas Internas. (2015). *¿Qué es el SRI?* Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/de/web/guest/67>

,