

# NUEVO FORMULARIO 101 2015

**Fuente: Documento del SRI.- Aspectos a considerar para la elaboración del nuevo formulario 101 para la declaración de impuesto a la renta 2015**

**Recopilado por Ing. CPA. Carlos Ramírez Lafuente, MCA, MDU**

# ANTECEDENTES

- Como parte de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y aplicaciones de otras normativas armonizadas con éstas, ciertos principios para la presentación y medición de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, han cambiado significativamente en relación con los Principios Contables Generalmente Aceptados anteriormente en Ecuador.
- En consecuencia, se vuelve necesario editar integralmente a los formularios de presentación de información financiera y de declaración de impuestos, en particular, el Formulario 101 para la declaración del Impuesto a la Renta.

# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

## 1. *Incorporación de las mejores prácticas a nivel internacional*

- Se revisó al Formulario 101 actualmente vigente, y se tomó como base para su actualización. Algunos casilleros fueron renombrados y reordenados.
- La estructuración del nuevo Formulario 101 obedece a un proceso de investigación y análisis que contemplan las mejores prácticas a nivel internacional en la preparación y presentación de Estados Financieros, tomando como referencia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- Adicionalmente, con la estructuración propuesta de este Formulario, se espera que pueda ser de utilidad para todos los tipos de contribuyentes, indistintamente de si aplican o no las NIIF en su preparación de información financiera.
- Para evitar alguna confusión en el llenado, en ciertos casos, en los cuales se ha renombrado el casillero o la casilla, se ha considerado conveniente conservar entre paréntesis las denominaciones a las cuales los contribuyentes ya han estado familiarizados, por ejemplo: *Deterioro acumulado del valor de cuentas y documentos por cobrar por incobrabilidad (Provisiones para créditos incobrables)*.

# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

## 2. *Interacción más simplificada y amigable con el usuario*

- Se tiene previsto, mediante el uso de herramientas tecnológicas, brindar una interfaz más amigable y simplificada para el llenado de los casilleros y casillas por parte de los contribuyentes.
- Tradicionalmente, el Formulario ha contenido todos los casilleros de manera desagregada, haciendo significativamente extenso su formato de presentación y el proceso de llenado.
- Esta nueva propuesta incorpora ahora el uso de casilleros y casillas. Las casillas corresponden a las subdivisiones de los casilleros. Esta metodología permite reordenar y agrupar los diferentes tipos de cuentas contables. De esta manera, el formato de presentación del Formulario no será tan extenso, mostrando en primera instancia los grupos principales de cuentas contables.

## B. OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS LOCALES Y/O DEL EXTERIOR

### RELACIONADAS CON PARTES

|   | OPERACIONES DE ACTIVO |             | OPERACIONES DE PASIVO |             | OPERACIONES DE INGRESO |             | OPERACIONES DE EGRESO |             |
|---|-----------------------|-------------|-----------------------|-------------|------------------------|-------------|-----------------------|-------------|
| Locales   | 186                   |             | 189                   |             | 192                    |             | 195                   |             |
| Del Exterior  | 187                   |             | 190                   |             | 193                    |             | 196                   |             |
| En Paraísos Fiscales y Regímenes Fiscales Preferentes | 188                   |             | 191                   |             | 194                    |             | 197                   |             |
| <b>Total Operaciones con Partes Relacionadas</b>      | <b>215</b>            | <b>0.00</b> | <b>216</b>            | <b>0.00</b> | <b>217</b>             | <b>0.00</b> | <b>218</b>            | <b>0.00</b> |

## C.- ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

### ACTIVOS CORRIENTES

Efectivo y Equivalentes al Efectivo

Inversiones Corrientes

Cuentas y Documentos por Cobrar

Inventarios

Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta

Activos Biológicos

Gastos Pagados por Anticipado

Otros Activos Corrientes

### ACTIVOS NO CORRIENTES

Propiedad, Planta y Equipo

Activos Intangibles

Propiedad de Inversión

Activos Biológicos

Activos de Exploración y Explotación

Cuentas y Documentos por Cobrar

Inversiones No Corrientes

Otros Activos No Corrientes

DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y DETERIOROS

**TOTAL ACTIVO**

|     |          |   |     |          |
|-----|----------|---|-----|----------|
| 500 | 1,100.00 | <b>PASIVOS CORRIENTES</b>                       | 545 | 1,100.00 |
| 501 | 100.00   | Cuentas y Documentos por Pagar                  | 546 | 0.00     |
| 502 | 0.00     | Porción Corriente de Obligaciones Financieras   | 547 | 0.00     |
| 503 | 0.00     | Impuestos a Pagar                               | 548 | 0.00     |
| 504 | 0.00     | Porción Corriente de Emisión de Obligaciones    | 549 |          |
| 505 | 1,000.00 | Pasivo por Ingreso Diferido                     | 550 | 1,100.00 |
| 506 | 0.00     | Pasivos por Beneficios a los Empleados          | 551 |          |
| 507 | 0.00     | Otras Provisiones                               | 552 |          |
| 508 | 0.00     | Otros Pasivos Corrientes                        | 553 |          |
| 513 | 0.00     | <b>PASIVOS NO CORRIENTES</b>                    | 558 | 0.00     |
| 514 | 0.00     | Cuentas y Documentos por Pagar                  | 559 | 0.00     |
| 515 | 0.00     | Porción No Corrientes Obligaciones Financieras  | 560 | 0.00     |
| 516 | 0.00     | Porción No corriente de Emisión de Obligaciones | 561 |          |
| 517 | 0.00     | Pasivo por Ingreso Diferido                     | 562 |          |
| 518 | 0.00     | Pasivos por Beneficios a los Empleados          | 563 |          |
| 519 | 0.00     | Otras Provisiones                               | 564 |          |
| 520 | 0.00     | Otros Pasivos No Corrientes                     | 565 |          |
| 521 | 0.00     | <b>TOTAL PATRIMONIO</b>                         | 566 | 0.00     |
| 525 | 0.00     | <b>TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO</b>              | 571 | 1,100.00 |
| 535 | 1,100.00 |   |     |          |

# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

- Adicionalmente, esta nueva propuesta de Formulario 101 tiene como objetivo orientar y corregir de manera efectiva a ciertos contribuyentes –quizás hasta el momento no tan familiarizados con las NIIF o un marco normativo similar– en las terminologías adecuadas y formas de presentación actualmente vigentes.
- El bosquejo del nuevo Formulario 101 en el archivo Excel que se adjunta tiene en cuenta la interfaz mencionada anteriormente. Es decir, utilizando casilleros para la presentación inicial del Formulario, y utilizando casillas (o desagregaciones) al hacer clic sobre los respectivos casilleros.
- Dicho lo anterior, de acuerdo a la estructuración del Formulario 101 en Excel, a continuación se representa la relación existente entre casilleros y casillas:

# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

|   |   |   |  |
|---|---|---|--|
| OTROS ACTIVOS FINANCIEROS NO CORRIENTES | A COSTO AMORTIZADO  |   |  |
|   | (c) DETERIORO ACUMULADO DEL VALOR DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS NO CORRIENTES MEDIDOS A COSTO AMORTIZADO (PROVISIONES PARA CRÉDITOS INCOBRABLES) |   |  |
|   | A VALOR RAZONABLE   |   |  |
| PORCIÓN NO CORRIENTE                    | DE ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS POR COBRAR  |   |  |
| ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS         | POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS   |   |  |
|   | POR PÉRDIDAS TRIBUTARIAS SUJETAS A AMORTIZACIÓN EN PERIODOS SIGUIENTES  |   |  |
|   | POR CRÉDITOS FISCALES NO UTILIZADOS   | CRÉDITO TRIBUTARIO A FAVOR DEL SUJETO PASIVO (ISD)                                |  |
|   |   | CRÉDITO TRIBUTARIO A FAVOR DEL SUJETO PASIVO (RETENCIONES DE IMPUESTO A LA RENTA) |  |
|   |   | CRÉDITO TRIBUTARIO A FAVOR DEL SUJETO PASIVO (ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA)    |  |
| OTROS                                   |   |   |  |
| OTROS ACTIVOS NO CORRIENTES             |   |   |  |



Casilleros



Casillas

# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

## *3. Incorporación de la sección “Generación/Reversión de Diferencias Temporarias (Impuestos Diferidos)” dentro de la Conciliación Tributaria*

- Con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (publicada en el Registro Oficial 405, del 29-XII-2014), se incorpora ahora en la Ley y el Reglamento, el concepto de “impuestos diferidos”. Los impuestos diferidos entran en vigencia para la declaración del Impuesto a la Renta 2015.
- Con la nueva propuesta de Formulario, se obtendrá un adecuado llenado y control de los impuestos diferidos (a través una nueva sección dentro del Formulario que contiene las “generaciones y/o reversiones de diferencias temporarias”), tema nuevo en la declaración de impuestos para la Administración Tributaria.
- Asimismo, la nueva sección de “generaciones y/o reversiones de diferencias temporarias” dentro del nuevo Formulario 101 está presentada en una forma clara y sencilla, para un fácil entendimiento y llenado por parte de los Contribuyentes, quienes también por primera vez declararán impuestos diferidos permitidos por la normativa tributaria.



# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

## GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)

|  |                           | GENERACIÓN |     |  | REVERSIÓN  |          |  |
|--|---------------------------|------------|-----|--|------------|----------|--|
| POR VALOR NETO REALIZABLE DE INVENTARIOS   |                           | 814        | +   |  | 815        | -        |  |
| POR PÉRDIDAS ESPERADAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN  |                           | 816        | +   |  | 817        | -        |  |
| POR COSTOS ESTIMADOS DE DESMANTELAMIENTO   |                           | 818        | +   |  | 819        | -        |  |
| POR DETERIOROS DEL VALOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO   |                           | 820        | +   |  | 821        | -        |  |
| POR PROVISIONES (DIFERENTES DE CUENTAS INCOBRABLES, DESMANTELAMIENTO, DESAHUCIO Y JUBILACIÓN PATRONAL) |                           | 822        | +   |  | 823        | -        |  |
| POR MEDICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENDIDOS PARA LA VENTA                                      |                           | 824        | +   |  | 825        | -        |  |
| POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA                          | INGRESOS                  | 826        | -   |  | 827        | +        |  |
|  | PERDIDAS, COSTOS Y GASTOS | 828        | +   |  | 829        | -        |  |
| AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES   |                           |            |     |  | 831        | -        |  |
| POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS  |                           | 832        | +/- |  | 833        | +/-      |  |
| <b>UTILIDAD GRAVABLE</b>   |                           |            |     |  | <b>835</b> | <b>=</b> |  |

# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

## *¿Cómo utilizar las columnas de “generación” y “reversión”?*

- Esta nueva sección servirá para ajustar la base imponible (utilidad gravable o pérdida fiscal), en función de los conceptos aceptados como impuestos diferidos en Ecuador.
- Cabe destacar que en esta sección los contribuyentes deberán ingresar el valor bruto del gasto o ingreso -sin afectarlo con la tasa fiscal o tarifa de impuesto a la renta. Es decir, se deberá registrar la diferencia temporaria como tal.
- En la columna “generación” deberá registrarse el valor que origina la diferencia temporaria deducible o imponible. En la columna “reversión”, deberá registrarse el valor que efectivamente se recupera o liquida (reversión de la diferencia temporaria deducible o imponible) cuando se cumplen los casos y condiciones previstos en la Ley.

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

## Antecedentes

**Un contribuyente posee un inventario por un valor en libros de US\$100. Originalmente, el precio de venta al público del mismo era por un valor de US\$120. Por las condiciones de mercado al 31 de diciembre de 2015, se estima que ahora el inventario no podrá venderse por un valor mayor a US\$80 (valor neto realizable). Por tanto, el valor en libros del inventario se ha deteriorado, desde US\$100 a US\$80, generándose una pérdida por deterioro del valor de US\$20. El contribuyente vende el inventario en 2016 por un valor de US\$80.**

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

## Solución

Al 31 de diciembre del 2015, el contribuyente deberá realizar el siguiente registro contable:

| <b>Cuentas</b>                                 | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|--|-------------|--------------|
| Pérdida por deterioro del valor de inventarios | 20          |              |
| Deterioro acumulado del valor de inventarios   |             | 20           |

En donde la cuenta “Pérdida por deterioro del valor de inventarios” es una cuenta de gastos en el Estado de Resultados; y la cuenta “Deterioro acumulado del valor de inventarios” es una cuenta correctora de activo (cuenta de valuación).

Para el ejercicio fiscal 2015, de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria, esta pérdida no ha cumplido aún con las condiciones para considerarse gasto deducible de impuesto a la renta. En particular, el numeral 1 del artículo innumerado sobre impuestos diferidos del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece lo siguiente:

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

*“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.”*

Para el ejercicio fiscal 2015, la empresa, si bien es cierto ha deteriorado contablemente el valor del inventario, aún no ha vendido ni autoconsumido el mismo. Por tal motivo, el contribuyente deberá considerar dicha pérdida, por el momento, como gasto no deducible en la conciliación tributaria con la expectativa de que pueda ser deducible más adelante cuando se cumplan las condiciones requeridas en la norma tributaria.

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

- En consecuencia, dentro de la conciliación tributaria, la pérdida por deterioro del valor de US\$20 deberá ser considerada como un aumento de la base imponible (como un gasto no deducible), de impuesto a la renta en el ejercicio fiscal 2015, utilizando el casillero correspondiente (generándose una diferencia temporaria):

| GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS) |            |   |    |           |  |
|---|------------|---|----|-----------|--|
|   | GENERACIÓN |   |    | REVERSIÓN |  |
| POR VALOR NETO REALIZABLE DE INVENTARIOS                                |            | + | 20 |           |  |
| POR PÉRDIDAS ESPERADAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN                     |            |   |    |           |  |

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

En paralelo, procedemos a calcular el respectivo impuesto diferido aplicando el método del pasivo basado en el balance:

| Valor en Libros | Base Fiscal <sup>2</sup> | Diferencia Temporal | Impuesto Diferido |
|-----------------|--------------------------|---------------------|-------------------|
| 80              | 100                      | (20)                | (4,4)             |

De acuerdo con el párrafo 7 de la *NIC 12 – Impuesto a las Ganancias*, la base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros. En nuestro ejemplo, para fines fiscales, todo el costo de US\$100 (es decir, la parte deteriorada de US\$20, más el costo remanente de US\$80) podrá ser deducible más adelante, en el momento que se produzca la venta o autoconsumo.

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

Como se genera una diferencia temporaria deducible (puesto que, para fines tributarios, se esperan deducir los US\$20 más adelante), el contribuyente deberá contabilizar el respectivo activo por impuesto diferido (la tasa fiscal que se considera vigente para el ejercicio fiscal en el que se reversa la diferencia temporaria es del 22%). El activo por impuesto diferido es de US\$4,4 (es decir:  $US\$20 * 22\%$ ).

| <b>Cuentas</b>  | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|---|-------------|--------------|
| Activo por impuestos diferidos                        | 4,4         |              |
| Ingreso por impuesto a la renta diferido <sup>5</sup> |             | 4,4          |



# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

- En el ejercicio fiscal siguiente, en el 2016, cuando el contribuyente vende su inventario deteriorado, deberá realizar los siguientes registros contables (de acuerdo a los antecedentes, el inventario fue vendido efectivamente en US\$80):

| Cuentas                       | Debe | Haber |
|-------------------------------|------|-------|
| Efectivo                      | 80   |       |
| Ingresos por ventas de bienes |      | 80    |

| Cuentas         | Debe | Haber |
|-----------------|------|-------|
| Costo de Ventas | 100  |       |
| Inventarios     |      | 100   |

| Cuentas                                      | Debe | Haber |
|--|------|-------|
| Deterioro acumulado del valor de inventarios | 20   |       |
| Costo de Ventas                              |      | 20    |

De tal manera que el inventario deteriorado ha sido dado completamente de baja (incluyendo la cuenta correctora de activo), y se reconoce el respectivo ingreso y costo de ventas.

Nótese que en el 2016, no ha existido una afectación neta por esta transacción en el Estado de Resultados, ya que los US\$80 contabilizados como “ingresos” por la venta se compensan automáticamente con los US\$80 reconocidos como “costo de ventas”

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

- No obstante, el contribuyente ha cumplido ahora con las condiciones para deducirse los US\$20 que registró contablemente el ejercicio fiscal anterior y que reconoció como no deducible de impuesto a la renta en dicho ejercicio anterior, ¿cómo puede hacer deducible entonces este concepto?
- Recordemos que en el ejercicio fiscal 2015, el contribuyente dejó registrado un activo por impuesto diferido, que representa la posible deducibilidad en el futuro de un gasto contable que anteriormente se reconoció para fines fiscales como no deducible de impuesto a la renta.
- Entonces, para poder recuperar dicha deducción fiscal, el contribuyente deberá reversar (recuperar) el activo por impuesto diferido en el ejercicio fiscal 2016, de la siguiente manera:

| <b>Cuentas</b>                 | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|--------------------------------|-------------|--------------|
| Gasto por impuesto a la renta  | 4,4         |              |
| Activo por impuestos diferidos |             | 4,4          |

# Ejemplo 1: VNR en Inventarios

- En paralelo, deberá reconocer el efecto del registro contable anterior en la sección “Generación/reversión de diferencias temporarias dentro de la conciliación tributaria”, así:

| GENERACIÓN/ REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS) |            |  |  |           |   |    |
|--|------------|--|--|-----------|---|----|
|  | GENERACIÓN |  |  | REVERSIÓN |   |    |
| POR VALOR NETO REALIZABLE DE INVENTARIOS                               |            |  |  |           | - | 20 |
| POR PÉRDIDAS ESPERADAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN                    |            |  |  |           |   |    |

Nótese que en el casilla de reversión, el efecto es negativo (deducción), y por tanto, disminuirá la base imponible (utilidad gravable) en una cuantía de US\$20 en el ejercicio fiscal 2016, generando un ahorro efectivo de impuestos de US\$4,4 (una vez aplicada la tarifa de impuesto del 22%), que se relaciona con el gasto no deducible del ejercicio fiscal anterior (en el ejercicio fiscal 2015, por el contrario, se aumentó la base imponible por un valor de US\$20).

De esta manera, la diferencia temporaria quedaría reversada y el activo por impuesto diferido quedaría recuperado.

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

### **Antecedentes**

- Durante el ejercicio fiscal 2015, un contribuyente registra inicialmente un activo biológico por un valor de US\$100. Al 31 de diciembre de 2015, el contribuyente ha incurrido en costos de producción directamente relacionados con la transformación biológica del activo, por un valor total de US\$500.
- A la misma fecha, el valor razonable menos los costos de venta del activo biológico es de US\$1,000. El contribuyente vende el activo biológico en el año 2016 por un valor de US\$1,000. Durante 2016, el contribuyente no incurrió en costo de producción alguno para la transformación biológica del activo.

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- En la adquisición del activo biológico, el contribuyente del ejemplo deberá realizar el siguiente asiento contable:

| <b>Cuentas</b>     | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|--------------------|-------------|--------------|
| Activos biológicos | 100         |              |
| Efectivo           |             | 100          |

Para la contabilización de los costos de producción incurridos en el ejercicio fiscal

2015, el contribuyente podría reconocerlos como gastos en el Estado de Resultados en el ejercicio que se incurren (en el ejemplo, un total de US\$500), de la siguiente manera

| <b>Cuentas</b>                               | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|--|-------------|--------------|
| Costos de Producción                         | 500         |              |
| Efectivo / Cuentas por Pagar / Otras cuentas |             | 500          |

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- Por la actualización del valor del activo biológico desde US\$ 100 hasta US\$ 1,000 al 31 de diciembre de 2015, el contribuyente puede contabilizar una ganancia en el estado de resultados por medición al valor razonable menos los costos de venta, por un valor de US\$ 900, como se muestra a continuación:

| <b>Cuentas</b>   | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|--|-------------|--------------|
| Activos biológicos   | 900         |              |
| Ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta |             | 900          |

En consecuencia, se generará una utilidad de operación de US\$400 (US\$900 – US\$500) en el Estado de Resultados. ¿Qué tratamiento tributario debe darse a la ganancia contable registrada y sus costos de producción asociados?

## Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)

- Desde el ejercicio fiscal 2015, el numeral 7 del artículo innumerado sobre impuestos diferidos del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece lo siguiente:
- *“Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.*
- *En el período fiscal en el que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del impuesto a la renta, para lo cual se deberán considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efectos de la determinación de la base imponible.*
- *En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil.”*

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- Para el ejercicio fiscal 2015, la empresa, si bien es cierto ha contabilizado ganancias y costos asociados por la medición del activo biológico de conformidad con la técnica contable, no ha vendido el mismo (o dispuesto de éste). Por tal motivo, el contribuyente deberá considerar estas ganancias contables como ingresos no sujetos de renta por el momento, y sus costos de producción asociados como costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta, ambos en la conciliación tributaria, con la expectativa de que puedan gravados y deducibles más adelante cuando se cumplan las condiciones requeridas en la norma tributaria.



## Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)

- En consecuencia, dentro de la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2015, la ganancia por medición del activo biológico al valor razonable menos costos de venta de US\$900 deberá ser considerada como una disminución de la base imponible (como ingreso no sujeto de renta), y a su vez, los costos de producción asociados por un total de US\$500 representarán un aumento de la base imponible (como gastos no deducibles), utilizando las casillas pertinentes en la sección de “Generación/reversión de diferencias temporarias (impuestos diferidos)”:

|   |   |   |     |  |  |
|---|---|---|-----|--|--|
| POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA | INGRESOS NO OBJETO DE IMPUESTO A LA RENTA                               | - | 900 |  |  |
|   | COSTOS Y GASTOS ATRIBUIBLES A INGRESOS NO OBJETO DE IMPUESTO A LA RENTA | + | 500 |  |  |
| POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS   |   |   |     |  |  |

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- Nótese que el efecto neto en las partidas conciliatorias por la medición del activo biológico, es un ingreso no sujeto de impuesto a la renta por US\$400 (que representa, en esencia, la ganancia en operación que el contribuyente no tributa ahora, pero tendrá que tributar en el futuro cuando se cumplan las condiciones establecidas en la norma tributaria).
- En paralelo, procedemos a calcular el respectivo impuesto diferido aplicando el „método del pasivo basado en el balance:

| <b>Valor en Libros</b> | <b>Base Fiscal<sup>5</sup></b> | <b>Diferencia Temporal</b> | <b>Impuesto Diferido</b> |
|------------------------|--------------------------------|----------------------------|--------------------------|
| 1,000                  | 600                            | 400                        | 88                       |

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- Como se genera una diferencia temporaria imponible (puesto que, para fines fiscales, se espera tributar neto sobre la ganancia en operación de US\$400), el contribuyente deberá contabilizar el respectivo pasivo por impuesto diferido (la tasa fiscal que se considera vigente para el ejercicio fiscal en el que se reversa la diferencia temporaria es del 22%).
- El pasivo por impuesto diferido es de US\$88 (es decir:  $US\$400 * 22\%$ ).

| <b>Cuentas</b>                 | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|--------------------------------|-------------|--------------|
| Gasto por impuesto a la renta  | 88          |              |
| Pasivo por impuestos diferidos |             | 88           |

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- En el ejercicio fiscal siguiente, en el 2016, cuando el contribuyente vende su activo biológico, deberá realizar los siguientes registros contables (de acuerdo a los antecedentes, el activo biológico fue vendido efectivamente en US\$ 1,000):

| <b>Cuentas</b>     | <b>Debe</b> | <b>Haber</b> |
|--------------------|-------------|--------------|
| Efectivo           | 1,000       |              |
| Activos biológicos |             | 1,000        |

- De tal manera que el activo biológico ha sido dado completamente de baja (coincidentalmente, se vendió a un monto igual a su última valoración), y se reconoce la respectiva percepción del efectivo<sup>6</sup>.
- De acuerdo a los antecedentes, el contribuyente no incurrió en costos de producción asociados con este activo biológico en 2016, por lo que no procede ningún registro contable

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- Nótese que en el 2016, no ha existido una afectación neta por esta transacción en el Estado de Resultados, ya que los US\$400 que se generan como utilidad de operación (US\$1,000 menos los costos incurridos por el activo biológico de US\$600 – incluido el precio de adquisición), fueron reconocidos contablemente (pero no tributados) en el ejercicio fiscal 2015. Entonces, ¿cómo puede hacer el contribuyente ahora imponible (tributable) este concepto?
- Recordemos que en el ejercicio fiscal 2015, el contribuyente dejó registrado un pasivo por impuesto diferido, que representa la posible imposición en el futuro de una utilidad de operación (ingresos brutos menos costos de producción) que anteriormente se reconoció para fines fiscales como no sujeto de impuesto a la renta.

## Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)

- Entonces, para poder liquidar dicha obligación fiscal, el contribuyente deberá reversar el pasivo por impuesto diferido en el ejercicio fiscal 2016, de la siguiente manera:

| Cuentas                        | Debe | Haber |
|--------------------------------|------|-------|
| Pasivo por impuestos diferidos | 88   |       |
| Gasto por impuesto a la renta  |      | 88    |

En paralelo, deberá reconocer el efecto del registro contable anterior en la sección “Generación/reversión de diferencias temporarias dentro de la conciliación tributaria”, así:

|   |   |  |  |  |   |     |
|---|---|--|--|--|---|-----|
| POR MEDICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENDIDOS PARA LA VENTA             |   |  |  |  |   |     |
| POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA | INGRESOS NO OBJETO DE IMPUESTO A LA RENTA                               |  |  |  | + | 900 |
|   | COSTOS Y GASTOS ATRIBUIBLES A INGRESOS NO OBJETO DE IMPUESTO A LA RENTA |  |  |  | - | 500 |

## *Ejemplo 2: Medición de los activos biológicos (Pasivo por impuestos diferidos)*

- Nótese que en el casilla de reversión, el efecto del ingreso bruto por la medición del activo biológico ahora positivo (imposición), y el costo asociado es negativo (deducción), y por tanto, en términos netos, aumentará la base imponible (utilidad gravable) en una cuantía de US\$ 400 en el ejercicio fiscal 2016, generando un pago efectivo de impuestos (aplicando la tarifa del 22%) de US\$ 88, que se relaciona con la ganancia de operación (ingresos menos costos) que no fue imponible en el ejercicio fiscal anterior (recordemos que en el ejercicio fiscal 2015, por el contrario, se disminuyó —en términos netos— la base imponible por un valor de US\$ 400).
- De esta manera, la diferencia temporaria quedaría reversada y el pasivo por impuesto diferido quedaría liquidado.

# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

## *4. Incorporación de otros nuevos casilleros y el objetivo de un formato estable en el tiempo*

- Por la entrada en vigor de Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (publicada en el Registro Oficial 405, del 29-XII-2014), también se han incorporado otros nuevos casilleros de carácter fiscal e informativos para el respectivo control de la Administración Tributaria.
- Adicionalmente, con toda la reestructuración del nuevo Formulario 101, se tiene como objetivo brindar a los contribuyentes una plataforma estable a través del tiempo en su presentación, y la unificación definitiva con el formulario de presentación a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.



# CAMBIOS EN EL FORMULARIO 101

- *Palabras finales*
- Creemos, y es demostrable, que las NIIF y las normas tributarias no se superponen, más bien, **se complementan**. Con la correcta aplicación de las NIIF y de las normas tributarias se logra un objetivo dual:
  - (1) Cuando las entidades preparan y presentan información financiera de alta calidad, se pueden tomar mejores decisiones económicas y tienen un mayor acceso al capital.
  - (2) El cálculo del pago de tributos nace de la técnica contable, y en la medida de que dicha técnica sea aplicada correctamente, los resultados tributarios generados serán los apropiados.
- En conclusión, esta nueva propuesta de Formulario 101 tiene como objetivo que el escenario actual en nuestro país se convierta en la oportunidad para una información financiera de alta calidad y el apropiado cálculo de los tributos.

# ANÁLISIS POR CAMPOS

# CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

|  |  |   |                                    |     |     |   |  |
|--|--|---|------------------------------------|-----|-----|---|--|
| CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR CORRIENTES | CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR COMERCIALES CORRIENTES | RELACIONADAS  | LOCALES                            | 312 | +   |   |  |
|  |  |   | DEL EXTERIOR                       | 313 | +   |   |  |
|  |  | NO RELACIONADAS   | LOCALES                            | 314 | +   |   |  |
|  |  |   | DEL EXTERIOR                       | 315 | +   |   |  |
|  |  | (-) DETERIORO ACUMULADO DEL VALOR DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR COMERCIALES POR INCOBRABILIDAD (PROVISIONES PARA CRÉDITOS INCOBRABLES) |                                    |     | 316 | - |  |
|  | OTRAS CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR CORRIENTES       | A ACCIONISTAS, SOCIOS, PARTÍCIPES, BENEFICIARIOS U OTROS TITULARES DE DERECHOS REPRESENTATIVOS DE CAPITAL                                   | LOCALES                            | 317 | +   |   |  |
|  |  |   | DEL EXTERIOR                       | 318 | +   |   |  |
|  |  | DIVIDENDOS POR COBRAR   | EN EFECTIVO                        | 319 | +   |   |  |
|  |  |   | EN ACTIVOS DIFERENTES DEL EFECTIVO | 320 | +   |   |  |
|  |  | OTRAS RELACIONADAS  | LOCALES                            | 321 | +   |   |  |
|  |  |   | DEL EXTERIOR                       | 322 | +   |   |  |
|  |  | OTRAS NO RELACIONADAS   | LOCALES                            | 323 | +   |   |  |
|  |  |   | DEL EXTERIOR                       | 324 | +   |   |  |
|  |  | (-) DETERIORO ACUMULADO DEL VALOR DE OTRAS CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR POR INCOBRABILIDAD (PROVISIONES PARA CRÉDITOS INCOBRABLES)       |                                    |     | 325 | - |  |

# CUENTAS, DOCUMENTOS POR COBRAR y ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS

|                                      |  |     |   |  |
|--------------------------------------|--|-----|---|--|
| OTROS ACTIVOS FINANCIEROS CORRIENTES | A COSTO AMORTIZADO   | 326 | + |  |
|                                      | (-) DETERIORO ACUMULADO DEL VALOR DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS CORRIENTES MEDIDOS A COSTO AMORTIZADO (PROVISIONES PARA CRÉDITOS INCOBRABLES) | 327 | - |  |
|                                      | A VALOR RAZONABLE  | 328 | + |  |

|   |  |     |   |  |
|---|--|-----|---|--|
| OTROS ACTIVOS FINANCIEROS CORRIENTES  | A COSTO AMORTIZADO   | 326 | + |  |
|   | (-) DETERIORO ACUMULADO DEL VALOR DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS CORRIENTES MEDIDOS A COSTO AMORTIZADO (PROVISIONES PARA CRÉDITOS INCOBRABLES) | 327 | - |  |
|   | A VALOR RAZONABLE  | 328 | + |  |
| PORCIÓN CORRIENTE DE ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS POR COBRAR                                    |  | 329 | + |  |
| IMPORTE BRUTO ADEUDADO POR LOS CLIENTES POR EL TRABAJO EJECUTADO EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN |  | 330 | + |  |

El arrendamiento financiero es un contrato mediante el cual se transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la propiedad de un activo. El título de propiedad puede o no ser transferido.

Condiciones: Se transfiere la propiedad al final del contrato?, El contrato tiene opción de compra a precio de ganga?, La duración del contrato cubre mayor parte de la vida útil del activo? El valor presente de los pagos mínimos es igual o mayor al VR del activo?

Los ingresos por contratos de construcción se deben reconocer por su grado de realización

# INVENTARIOS

|             |  |     |   |  |
|-------------|--|-----|---|--|
| INVENTARIOS | MERCADERÍAS EN TRÁNSITO  | 335 | + |  |
|             | INVENTARIO DE MATERIA PRIMA (NO PARA LA CONSTRUCCIÓN)  | 336 | + |  |
|             | INVENTARIO DE PRODUCTOS EN PROCESO (EXCLUYENDO OBRAS/INMUEBLES EN CONSTRUCCIÓN PARA LA VENTA)        | 337 | + |  |
|             | INVENTARIO DE PROD. TERM. Y MERCAD. EN ALMACÉN (EXCLUYENDO OBRAS/INMUEBLES TERMINADOS PARA LA VENTA) | 338 | + |  |
|             | INVENTARIO DE SUMINISTROS, HERRAMIENTAS, REPUESTOS Y MATERIALES (NO PARA LA CONSTRUCCIÓN)            | 339 | + |  |
|             | INVENTARIO DE MATERIA PRIMA, SUMINISTROS Y MATERIALES PARA LA CONSTRUCCIÓN                           | 340 | + |  |
|             | INVENTARIO DE OBRAS/INMUEBLES EN CONSTRUCCIÓN PARA LA VENTA  | 341 | + |  |
|             | INVENTARIO DE OBRAS/INMUEBLES TERMINADOS PARA LA VENTA   | 342 | + |  |
|             | (-) DETERIORO ACUMULADO DEL VALOR DE INVENTARIOS POR AJUSTE AL VALOR NETO REALIZABLE                 | 343 | - |  |

Para las entidades que aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es importante distinguir que un acuerdo para la construcción de inmuebles cumple la definición de un *contrato de construcción* cuando el comprador sea capaz de especificar los elementos estructurales más importantes del diseño del inmueble antes de que comience la construcción, y/o los cambios estructurales más importantes una vez que la construcción esté en curso (independientemente de que ejerza o no esa capacidad). En estos casos, la entidad constructora deberá aplicar la *NIC 11 Contratos de Construcción*, ya que, en esencia económica, se trata de la prestación de un servicio (no de la venta de bienes inmuebles), y deberá reconocer su ingreso de actividades ordinarias según el grado de realización del servicio (o también denominado, porcentaje de terminación). En estos casos, la entidad constructora (contratista) no deberá reconocer algún inventario en proceso o terminado durante su prestación de servicios de construcción. Sin embargo, sí podría tener inventarios de materia prima para prestar el servicio de construcción (o mercadería en tránsito), (por ejemplo: la construcción de ciertos puentes o carreteras).

Por el contrario, un acuerdo para la construcción de inmuebles en el que los compradores tengan sólo una capacidad limitada para influir en el diseño del inmueble, por ejemplo para seleccionar un diseño a partir de un rango de opciones especificado por la entidad, o para especificar sólo pequeñas variaciones del diseño básico, es un acuerdo de venta de bienes dentro del alcance de la *NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*. En estos casos, la entidad constructora (inmobiliaria), además de poder tener mercaderías en tránsito y materias primas, también podría tener inventario en proceso e inventario de productos terminados.





















