



Freddy Sebastian Paladines-Ortega

E-mail: sebastianpaladines2307@gmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-4275-9185>

Jorge Ronaldo Cuenca-Vasquez

E-mail: discovey21@gmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-3161-2727>

Néstor Daniel Gutiérrez-Jaramillo

E-mail: ngutierrez@utmachala.edu.ec

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9487-6342>

Universidad Técnica de Machala, Ecuador

Cita sugerida (APA, séptima edición)

Paladines-Ortega, F. S., Cuenca-Vasquez, J. R., & Gutiérrez-Jaramillo, N. D. (2026). Depreciación y el impuesto diferido en la liquidación del impuesto a la renta. *Portal de la Ciencia*, 7(S1), 112-130, DOI: <https://doi.org/10.51247/pdlc.v7iEspecial1.920>

==== o ====

Depreciación y el impuesto diferido en la liquidación del impuesto a la renta

RESUMEN

La aplicación simultánea de las Normas Internacionales de Información Financiera y de la normativa tributaria ecuatoriana genera diferencias en el reconocimiento y medición de la depreciación de los activos fijos, con efectos directos sobre la determinación del impuesto a la renta y el reconocimiento de impuestos diferidos. En este contexto, el presente estudio tiene como objetivo analizar el tratamiento contable y tributario de la depreciación financiera y del impuesto diferido en empresas ecuatorianas, con énfasis en las diferencias temporarias derivadas de discrepancias entre la vida útil estimada bajo criterios contables y los límites de deducibilidad establecidos por la legislación fiscal. La investigación se desarrolló mediante un enfoque documental y descriptivo, sustentado en el análisis de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, la Sección 29 de la NIIF para las PYMES, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y las directrices del Formulario 101. Asimismo, se presenta un caso práctico aplicado a un vehículo depreciado financieramente en tres años, contrastado con el límite fiscal de deducción del 20 % anual. Los resultados evidencian que una depreciación financiera superior al límite tributario genera diferencias temporarias deducibles que pueden dar lugar al reconocimiento de activos por impuesto diferido, siempre que exista probabilidad de recuperación mediante utilidades fiscales futuras. Además, se identifica el tratamiento adecuado de dichas diferencias en la conciliación tributaria y su registro en los casilleros correspondientes del Formulario 101. Se concluye que la correcta articulación entre la normativa contable y tributaria favorece la razonabilidad de los estados financieros, mejora la transparencia de la información fiscal y contribuye a una adecuada gestión de las obligaciones tributarias empresariales.

Palabras Clave: Depreciación financiera; Impuesto diferido; Diferencias temporarias; Conciliación tributaria; Formulario 101.

Depreciation and deferred tax in income tax settlement

ABSTRACT

The simultaneous application of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Ecuadorian tax regulations generates differences in the recognition and measurement of depreciation of fixed assets, with direct effects on the determination of income tax and the recognition of deferred taxes. In this context, this study aims to analyze the accounting and tax treatment of financial depreciation and deferred tax in Ecuadorian companies, with an emphasis on temporary differences arising from discrepancies between the estimated useful life under accounting criteria and the deductibility limits established by tax legislation. The research was conducted using a documentary and descriptive approach, based on an analysis of IAS 12 Income Taxes, IAS 16 Property, Plant and Equipment, Section 29 of the IFRS for SMEs, the Regulations for the Application of the Internal Tax Regime Law, and the guidelines of Form 101. A practical case study is also presented, applied to a vehicle financially depreciated over three years, compared to the 20% annual tax deduction limit. The results show that financial depreciation exceeding the tax limit generates deductible temporary differences that may lead to the recognition of deferred tax assets, provided there is a probability of recovery through future taxable profits. Furthermore, the appropriate treatment of these differences in tax reconciliation and their recording in the corresponding fields of Form 101 are identified. It is concluded that the correct alignment between accounting and tax regulations promotes the accuracy of financial statements, improves the transparency of tax information, and contributes to the proper management of corporate tax obligations.

Keywords: Financial depreciation; Deferred tax; Temporary differences; Tax reconciliation; Form 101.

==== o ====

Depreciação e imposto diferido na apuração do imposto sobre o rendimento

RESUMO

A aplicação simultânea das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e da legislação fiscal equatoriana gera diferenças no reconhecimento e na mensuração da depreciação dos ativos fixos, com efeitos diretos no apuramento do imposto sobre o rendimento e no reconhecimento dos impostos diferidos. Neste contexto, este estudo visa analisar o tratamento contabilístico e fiscal da depreciação financeira e do imposto diferido nas empresas equatorianas, com destaque para as diferenças temporárias decorrentes das discrepâncias entre a vida útil estimada de acordo com os critérios contabilísticos e os limites de dedutibilidade estabelecidos pela legislação fiscal. A investigação foi conduzida através de uma abordagem documental e descritiva, baseada na análise da IAS 12 Imposto sobre o Rendimento, da IAS 16 Imobilizado, do Artigo 29 das IFRS para PME, do Regulamento de Aplicação da Lei do Regime Fiscal Interno e das orientações do Formulário 101. É ainda apresentado um estudo de caso prático, aplicado a um veículo depreciado financeiramente ao longo de três anos, face ao limite de dedução anual de 20%. Os resultados mostram que a depreciação financeira que excede o limite fiscal gera diferenças temporárias dedutíveis que podem levar ao reconhecimento de ativos fiscais diferidos, desde que haja probabilidade de recuperação através de lucros tributáveis futuros. Além disso, são identificados o tratamento adequado destas diferenças na reconciliação fiscal e o seu registo nos campos correspondentes do Formulário 101. Conclui-se que o correto alinhamento entre as normas contabilísticas e fiscais promove a exatidão das demonstrações financeiras, melhora a transparência da informação fiscal e contribui para a gestão adequada das obrigações fiscais das empresas.

Palavras-chave: Depreciação financeira; Imposto diferido; Diferenças temporárias; Conciliação fiscal; Formulário 101.

INTRODUCCIÓN

La correcta aplicación de las normativas contables y tributarias es fundamental para garantizar que las empresas presenten información financiera confiable y comparable. Un aspecto crucial en este proceso es el reconocimiento de los impuestos diferidos, los cuales nacen de las diferencias temporarias entre la base contable y la base fiscal de activos y pasivos. Diversas investigaciones en el contexto latinoamericano confirman que estas variaciones no representan errores de contabilidad, sino que son la consecuencia natural de las discrepancias entre las Normas Internacionales de Información Financiera y las leyes tributarias de cada jurisdicción.

Para abordar el tratamiento del impuesto a las ganancias, la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, estipula pautas claras. Esta normativa señala que las entidades deben registrar un activo por impuesto diferido cuando surgen diferencias temporarias deducibles, escenario que ocurre si la base contable de un activo resulta menor a su base fiscal. Esto significa que la organización ha reconocido en el período corriente un gasto contable superior al aceptado fiscalmente, generando un beneficio tributario que podrá ser recuperado en el futuro una vez que las diferencias se reviertan.

De manera complementaria, la misma normativa exige reconocer un pasivo por impuesto diferido ante diferencias temporarias imponibles, las cuales se originan cuando la base contable supera a la base fiscal. Según los lineamientos del IASB (2022), esta situación crea una obligación tributaria futura, pues la empresa afrontará una mayor carga fiscal como resultado de la reversión de dichas diferencias en períodos posteriores. Este mecanismo permite que los estados financieros proyecten de forma razonable los impactos fiscales del futuro.

En el caso de las empresas de menor tamaño, la Sección 29 de la NIIF para las PYMES ofrece un tratamiento simplificado del impuesto a las ganancias. Aunque está adaptado a las capacidades operativas de estas entidades, mantiene intactos los principios esenciales de reconocimiento y medición previstos en la NIC 12 para activos y pasivos por impuestos diferidos. Autores como (Pérez Rico et al., 2017), destacan que aplicar estos criterios permite a las PYMES reflejar de manera adecuada los efectos fiscales futuros de sus transacciones, fortaleciendo la calidad, consistencia y transparencia de su información financiera.

En Ecuador, la interacción entre depreciación e impuestos diferidos se regula principalmente a través del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y de los criterios administrativos del Servicio de Rentas Internas. En particular, el artículo innumerado posterior al artículo 28 permite reconocer impuesto diferido por la diferencia entre la depreciación financiera de propiedad, planta y equipo y los límites de deducibilidad tributaria. Cuando la depreciación financiera supera la depreciación fiscal aceptada, la base fiscal del activo resulta superior a su importe en libros contable, originando una diferencia temporaria deducible. En consecuencia, puede reconocerse un activo por impuesto diferido, siempre que se cumpla la condición de recuperabilidad prevista en la NIC 12 y que la normativa tributaria lo permita.

Comprender la dinámica entre el límite de la depreciación tributaria y el impuesto diferido es de vital importancia para los profesionales de Contabilidad y Auditoría. Un manejo inadecuado de estas diferencias temporarias puede distorsionar el resultado del ejercicio, afectar la correcta presentación del patrimonio y desencadenar contingencias fiscales evitables. Además, la adecuada gestión de este recurso contable ayuda a reflejar beneficios fiscales futuros y facilita una planificación tributaria ordenada y coherente con la ley.

En este contexto, el presente estudio tiene como objetivo analizar el tratamiento contable y tributario del impuesto diferido derivado de las diferencias entre la depreciación financiera y los límites de deducibilidad tributaria en la liquidación del impuesto a la renta. A partir de una revisión sustentada en la NIC 12, la NIC 16, la Sección 29 de la NIIF para las PYMES, el

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la Circular NAC-DGECCGC24-00000001 y el instructivo del Formulario 101 (Servicio de Rentas Internas, 2024; Servicio de Rentas Internas, s. f.), la investigación busca evidenciar que dichas diferencias pueden dar lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido, siempre que existan ganancias fiscales futuras contra las cuales utilizar la deducción.

Metodología

El presente estudio adopta un enfoque cualitativo, orientado a la descripción y análisis de las categorías teóricas y normativas relacionadas con el reconocimiento de los impuestos diferidos en el sistema tributario ecuatoriano. Desde esta perspectiva, se examinan de manera rigurosa los elementos legales y contables que inciden en la identificación y tratamiento de las diferencias temporarias. Asimismo, la investigación se enmarca en un paradigma interpretativo (o hermenéutico), el cual privilegia el análisis y la comprensión profunda de normativas y textos documentales, permitiendo una aproximación sistemática a la realidad fiscal, manteniendo el rigor y la objetividad del investigador.

El tipo de investigación desarrollada es descriptivo, en la medida en que se orienta a caracterizar el tratamiento contable y tributario de esta figura impositiva, sin pretender realizar inferencias causales. Asimismo, el estudio adopta un diseño no experimental, dado que la información analizada corresponde a disposiciones legales y criterios financieros vigentes, los cuales son observados tal como se presentan en su contexto original, sin intervención ni manipulación de las categorías de análisis. Este diseño permite detallar el marco regulatorio que rige los impuestos diferidos en la jurisdicción ecuatoriana.

En el desarrollo de la investigación se empleó el método analítico, el cual facilita descomponer el objeto de estudio en elementos específicos para su examen individual. A partir de este enfoque, se abordaron de manera diferenciada las diferencias temporarias y su incidencia en la generación de activos y pasivos, lo que permitió una comprensión detallada de estas dinámicas, así como de sus efectos fiscales en el mediano y largo plazo.

Finalmente, la técnica empleada fue la revisión documental, enfocada en la búsqueda, selección y escrutinio sistemático de información relevante. Para ello, se recurrió a artículos académicos, trabajos previos y, de manera fundamental, a documentos oficiales y normativas emitidas por el Servicio de Rentas Internas (SRI). Estas fuentes primarias y secundarias permitieron examinar a profundidad la convergencia entre la legislación nacional vigente y las bases de reconocimiento financiero.

REVISIÓN DE LA LITERATURA

Implementación de las NIIF en Ecuador

La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Ecuador se formalizó mediante la Resolución N.º 08.G.DSC.010, emitida por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2008). Dicha resolución estableció el cronograma oficial para la adopción de las NIIF en el país, clasificando a las empresas en tres grupos en función de su tamaño y capacidad operativa. En este marco, las compañías con activos superiores a cuatro millones de dólares debían aplicar las NIIF completas a partir del año 2010, mientras que las entidades con activos inferiores a ese umbral iniciaron su adopción en 2012. Asimismo, la resolución contempló la aplicación de las NIIF para las PYMES a partir de ese mismo año, como un marco contable simplificado para las entidades de menor escala.

Este proceso de implementación tuvo como objetivo alinear las prácticas contables locales con los estándares internacionales, favoreciendo una mayor comparabilidad de los estados financieros en un entorno económico globalizado. En este sentido, la adopción de las NIIF ha contribuido a mejorar la transparencia de la información corporativa y a fortalecer la confianza de los usuarios externos, particularmente de los inversionistas y las entidades de control. No obstante, este tránsito también ha supuesto retos operativos y técnicos profundos,

especialmente para las pequeñas y medianas empresas. Tal como explican Fierro Martínez y Fierro Celis (2015), la convergencia hacia estas normas exige a las PYMES abandonar el enfoque netamente tributario tradicional para adaptarse a un marco financiero mucho más riguroso, el cual impone criterios estrictos de reconocimiento, medición y revelación que demandan una constante capacitación profesional y la reestructuración de sus procesos internos.

El proceso de transición hacia las Normas Internacionales de Información Financiera se diseñó con el propósito de mejorar la calidad de la información financiera, diferenciando progresivamente las prácticas contables locales de los estándares internacionales. De acuerdo con la Superintendencia de Compañías el cronograma de implementación se estructuró de manera escalonada, permitiendo que las empresas se adaptaran de forma gradual a las nuevas exigencias normativas. Este enfoque resultó especialmente relevante para las pequeñas y medianas empresas, que enfrentaban mayores limitaciones técnicas y operativas para la aplicación de las NIIF completas. Asimismo, el cumplimiento de estos estándares ha contribuido a que las empresas ecuatorianas cuenten con información financiera más comparable a nivel internacional, facilitando su acceso a mercados externos y fortaleciendo su competitividad en el ámbito financiero (Superintendencia de Compañías., 2008).

Previo a la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, las empresas ecuatorianas aplicaban las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, las cuales surgieron inicialmente como una adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Sin embargo, tal como señala Zapata Sánchez (2024), la normativa local dejó de actualizarse con la misma periodicidad que los estándares internacionales, lo que generó un rezago técnico y limitó severamente la comparabilidad de los estados financieros frente a los elaborados en otros países. La posterior implementación de las NIIF permitió superar esta situación, al establecer un marco contable uniforme que facilita la presentación, el análisis y la transparencia de la información financiera en un entorno económico globalizado.

A partir del año 2019, mediante la Resolución SCVS-INC-DNCDN-2019-0009, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros autorizó a las empresas ecuatorianas con activos inferiores a cuatro millones de dólares la adopción de las NIIF para las PYMES, con el objetivo de facilitar la aplicación de un marco contable acorde con sus capacidades operativas y necesidades sectoriales. Dicha resolución contempló, además, un período de transición de un año, permitiendo que las entidades adecuaran sus procesos contables y aplicaran las nuevas disposiciones a partir del 1 de enero de 2020.

El Reconocimiento de los Impuestos Diferidos en Ecuador

El Servicio de Rentas Internas, mediante la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012, emitida el 4 de diciembre de 2015, estableció un criterio normativo relevante para el reconocimiento de los impuestos diferidos en el sistema tributario ecuatoriano. Hasta la emisión de esta circular, el tratamiento de dichas partidas no se encontraba expresamente delimitado en la normativa tributaria, lo que generaba interpretaciones dispares en su aplicación. A partir de este pronunciamiento, se reconoce la necesidad de identificar las diferencias temporarias entre la base fiscal y la base contable de los activos y pasivos, permitiendo el reconocimiento de activos o pasivos por impuesto diferido, según corresponda, en concordancia con los principios establecidos en las normas internacionales de contabilidad (Servicio de Rentas Internas (SRI), 2015).

(Gaitán, 2012) explica que las diferencias temporarias surgen cuando una misma transacción económica recibe un tratamiento distinto bajo los criterios de la contabilidad financiera y los lineamientos de la legislación tributaria. En materia de depreciación, estas diferencias pueden originarse tanto por la aplicación de métodos fiscales especiales como por la existencia de vidas útiles financieras que generan cargos contables superiores a los porcentajes máximos deducibles. En el caso analizado en este artículo, el énfasis no recae en una depreciación fiscal acelerada deducible en el período corriente, sino en la diferencia entre la depreciación

financiera y el límite tributario de deducibilidad. El reconocimiento del impuesto diferido permite reflejar adecuadamente estas variaciones en los estados financieros, asegurando que sus efectos fiscales se registren en los períodos que corresponden.

El tratamiento de los impuestos diferidos, clarificado en Ecuador mediante la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 emitida por el Servicio de Rentas Internas (2015), se orienta a armonizar las prácticas tributarias locales con los principios fundamentales de las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta disposición normativa no solo viabiliza una determinación técnica de la carga fiscal, sino que fortalece significativamente la credibilidad y consistencia de la información corporativa. En este sentido, tal como sostiene Mantilla Blanco (2013), el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos es un procedimiento ineludible para garantizar la representación fiel de la realidad económica de la empresa. Al registrar con precisión los efectos tributarios derivados de las diferencias temporarias, se evita la distorsión de las utilidades en el período actual y se asegura la transparencia y razonabilidad de los estados financieros que se presentan a los distintos grupos de interés.

La Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 reconoce la procedencia del impuesto diferido en el ámbito tributario ecuatoriano, siempre y cuando su registro se encuentre debidamente sustentado en la técnica contable de la entidad. En este contexto, la aplicación de esta normativa exige que las empresas evalúen rigurosamente la reversión futura de las diferencias temporarias. De acuerdo con los requerimientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ((IASB), Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12): Impuesto a las ganancias, 2021), un activo por impuesto diferido solo debe reconocerse en la medida en que resulte probable que la organización disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales pueda utilizar esas deducciones. Este criterio de prudencia es fundamental, ya que evita el registro de partidas sin un sustento económico real y garantiza que los estados financieros reflejen beneficios tributarios que efectivamente se materializarán en períodos posteriores, manteniendo intacta la precisión y confiabilidad de la información fiscal y corporativa.

Este tratamiento resulta relevante tanto para las grandes corporaciones como para las pequeñas y medianas empresas, las cuales suelen contar con una menor capacidad administrativa para gestionar asuntos fiscales de alta complejidad. La Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 reconoce la procedencia del impuesto diferido en el ámbito tributario ecuatoriano, permitiendo que las organizaciones reflejen adecuadamente en su contabilidad los efectos fiscales derivados de las diferencias temporarias, siempre que estos registros se encuentren debidamente sustentados. Para el sector de las PYMES, la correcta aplicación de este mecanismo, apoyada en un marco normativo diseñado para su realidad operativa, resulta fundamental. Tal como lo destaca Zapata Sánchez (2024), el uso de los estándares internacionales adaptados a estas entidades proporciona una herramienta técnica que facilita la planificación y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, logrando transparentar los beneficios fiscales futuros sin generar presiones desproporcionadas sobre sus sistemas de información ni comprometer su liquidez a corto plazo.

Por otra parte, la reversión de los impuestos diferidos constituye una etapa fundamental dentro del proceso de gestión fiscal y financiera de las empresas. Si bien la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 reconoce la procedencia tributaria de estos rubros cuando se encuentran debidamente sustentados, su verdadero impacto económico se materializa a través de su adecuado tratamiento contable a largo plazo. La dinámica de estas partidas exige ajustar los activos y pasivos por impuesto diferido conforme las diferencias temporarias que los originaron se anulan con el paso del tiempo. Este procedimiento permite que el efecto fiscal sea reconocido de manera gradual y ordenada. Al respecto, Guajardo Cantú y Andrade de Guajardo (2014) destacan que la correcta amortización y reversión de estas partidas temporales es esencial para no distorsionar la utilidad neta del período. Cumplir con esta fase garantiza que los estados financieros reflejen de forma transparente las obligaciones reales y

los beneficios exigibles, alineándose íntegramente con los estándares internacionales de información financiera.

Además, el reconocimiento adecuado de los impuestos diferidos contribuye de manera directa a una mejor planificación financiera y a la mitigación de riesgos por contingencias tributarias, ya que permite anticipar con precisión los efectos derivados de las diferencias temporarias. Una correcta contabilización de estas partidas facilita la proyección de los flujos de efectivo requeridos conforme se materializa la reversión de dichas diferencias, lo que favorece un cumplimiento tributario ordenado y reduce la probabilidad de enfrentar ajustes fiscales inesperados al cierre del ejercicio. Desde una perspectiva estratégica, este tratamiento fortalece la competitividad de las organizaciones. Tal como explican Warren, Reeve y Duchac (2016), la presentación de información financiera íntegra y previsible —que incluya una gestión transparente de las obligaciones y beneficios fiscales futuros— constituye un factor crítico en los procesos de evaluación corporativa, resultando indispensable para generar confianza, respaldar la toma de decisiones y atraer recursos por parte de inversionistas y acreedores.

Por último, la normativa derivada de la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 subraya la necesidad de que las organizaciones mantengan un registro estructurado y sistemático de las diferencias temporarias y de los impuestos diferidos. Disponer de este nivel de detalle contable permite tener una visión clara y permanente de la situación fiscal de la empresa. Este control interno resulta indispensable para agilizar los procesos de auditoría tributaria y garantizar la correcta presentación de la información ante organismos reguladores como el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías. En este sentido, tal como explican Arens, Elder y Beasley (2012), la adecuada gestión, documentación y revelación de las partidas corporativas provee la evidencia comprobatoria necesaria para que los auditores y las autoridades validen la razonabilidad de las cifras. Por consiguiente, este rigor operativo no solo asegura el estricto cumplimiento de las obligaciones normativas, sino que proyecta transparencia y eleva significativamente la credibilidad financiera de las entidades en un entorno corporativo cada vez más exigente.

NIC 16 y su reconocimiento contable

La Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16) regula el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo, estableciendo los lineamientos técnicos para su reconocimiento, medición y posterior depreciación. De acuerdo con los requerimientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2021), un elemento de esta naturaleza únicamente debe reconocerse como activo cuando sea probable que genere beneficios económicos futuros para la entidad y su costo pueda ser valorado con fiabilidad. En este sentido, la medición inicial debe efectuarse por su costo de adquisición, el cual comprende no solo el precio de compra, sino también todos los desembolsos directamente atribuibles para ubicar el activo en el lugar y en las condiciones operativas previstas por la gerencia. Esto incluye gastos como transporte, instalación, honorarios profesionales y pruebas de preparación, excluyendo de forma estricta cualquier costo administrativo u operativo incurrido con posterioridad al inicio de su funcionamiento.

Posteriormente, para la medición posterior a la etapa de reconocimiento inicial, la normativa internacional establece dos alternativas: el modelo del costo y el modelo de revaluación. Bajo el enfoque del costo, el activo se mantiene en los registros por su valor original menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro. Por el contrario, el modelo de revaluación exige contabilizar el activo por su valor razonable, siempre y cuando este importe pueda determinarse de manera fiable. La elección de uno u otro método constituye una política contable que la gerencia debe aplicar de manera uniforme a todos los elementos que conformen una misma clase de activos. Tal como explican Kieso, Weygandt y Warfield (2016), aunque el modelo de revaluación proporciona información más actualizada sobre el valor de mercado de los bienes, en la práctica corporativa la gran mayoría de las organizaciones se inclina por el modelo del costo; esta preferencia se fundamenta en su alta

objetividad, la facilidad para verificar los montos mediante documentos de respaldo y el menor desgaste administrativo y financiero que implica frente a la necesidad de realizar tasaciones continuas.

La depreciación debe calcularse de manera sistemática a lo largo de la vida útil del activo, de forma que refleje fielmente el patrón de consumo de los beneficios económicos esperados. Para cumplir con este propósito, la normativa internacional admite la aplicación de diversos enfoques, tales como el método de línea recta, el de saldos decrecientes y el de unidades de producción. La elección de una de estas alternativas no debe ser arbitraria, sino que debe responder estrictamente a la forma en que el activo contribuye a la generación de ingresos o al proceso productivo de la organización. En este contexto, tal como explica Romero López (2014), la consistencia metodológica y la revisión periódica de los supuestos técnicos —como el nivel de uso, el desgaste físico esperado y la obsolescencia tecnológica— son procedimientos indispensables. Cumplir con esta evaluación continua garantiza una medición contable razonable, evita fluctuaciones injustificadas en los resultados del ejercicio y preserva la comparabilidad de los estados financieros a lo largo del tiempo.

Asimismo, la normativa internacional exige que tanto la vida útil como el valor residual de los activos sean revisados al menos al término de cada período anual, debiendo ajustarse obligatoriamente cuando existan cambios relevantes en las condiciones de uso, factores tecnológicos o fluctuaciones del mercado. El valor residual representa el importe estimado que la entidad espera obtener al término de la vida útil del bien, mientras que la vida útil corresponde al período durante el cual se prevé su utilización económica en las operaciones. En este contexto, tal como lo subraya Bravo Valdivieso (2011), la actualización constante de estas estimaciones contables es fundamental para sostener la razonabilidad del cargo por depreciación a lo largo del tiempo. Mantener este rigor analítico evita sesgos significativos en la presentación del valor en libros de las propiedades, planta y equipo, garantizando que los estados financieros reflejen con exactitud el desgaste real del activo y la verdadera capacidad operativa de la organización.

Este tratamiento contable adquiere relevancia crítica en el ámbito tributario, dado que las discrepancias entre la depreciación financiera y la depreciación fiscal pueden originar diferencias temporarias que requieren evaluar el reconocimiento de impuestos diferidos. Cuando la vida útil financiera definida por la entidad genera una depreciación contable superior al límite fiscal permitido, la correcta determinación del costo del activo, su vida útil, valor residual y método de depreciación conforme a la NIC 16 constituye la base para identificar y cuantificar los efectos tributarios futuros. Esta evaluación debe complementarse con la NIC 12, que condiciona el reconocimiento de activos por impuesto diferido a la probabilidad de recuperación mediante ganancias fiscales futuras (Ramírez, 2017).

NIC 12 y su Tratamiento Contable

La Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), regula el tratamiento contable de los impuestos a las ganancias y establece los criterios técnicos para el reconocimiento y medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Conforme a este enfoque normativo, dichos impuestos surgen a raíz de las diferencias temporarias que se presentan entre la base fiscal y la base contable de los distintos activos y pasivos, cuyos impactos tributarios se materializan cuando estas diferencias se revierten en períodos posteriores. En este contexto, tal como lo expone Carvalho Betancur (2009), el registro riguroso de estas partidas permite que el estado de situación financiera refleje con exactitud los efectos fiscales futuros derivados de las transacciones ya ocurridas. De esta manera, el reconocimiento del impuesto diferido se convierte en un mecanismo indispensable para transparentar las obligaciones corporativas, fortaleciendo la consistencia y el equilibrio lógico entre la medición contable del desempeño y la carga fiscal que la entidad deberá asumir a largo plazo.

El objetivo principal de la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12) es asegurar que los efectos fiscales futuros, derivados de las operaciones realizadas en el período corriente, se reflejen de manera adecuada e íntegra en los estados financieros. Para cumplir con este propósito, la norma establece el reconocimiento de activos por impuestos diferidos cuando la base fiscal de los recursos es superior a su base contable, así como la obligación de registrar pasivos diferidos cuando la base fiscal resulta inferior a la base contable. Este tratamiento permite anticipar y contabilizar de forma sistemática las consecuencias tributarias de las diferencias temporarias, contribuyendo a una presentación financiera mucho más fiel y a una gestión corporativa ordenada. En este sentido, tal como lo precisan Coral Delgado y Gudiño Dávila (2014), el adecuado reconocimiento del impuesto diferido es el elemento central que fortalece la consistencia entre la información financiera y la realidad impositiva; su correcta aplicación reduce drásticamente las distorsiones al momento de determinar el impuesto a la renta, garantizando que el estado de resultados y la situación financiera proyecten de forma transparente las verdaderas obligaciones y derechos de la compañía frente a la administración tributaria.

La Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12) constituye un instrumento fundamental para armonizar el tratamiento de las cargas tributarias con los estándares internacionales de información financiera. Este marco técnico facilita enormemente la comparabilidad de los estados financieros entre corporaciones que operan en distintos países y bajo diversos regímenes legales. En este sentido, tal como argumenta Amat (2014), la aplicación rigurosa de esta norma contribuye a una gestión contable mucho más previsible y transparente, particularmente en aquellas entidades que emplean incentivos impositivos como la depreciación acelerada o que presentan divergencias significativas entre la base fiscal y la base financiera de sus activos y pasivos. El correcto reconocimiento de los impuestos diferidos bajo estos criterios permite una identificación precisa de los compromisos futuros, evitando alteraciones abruptas en las utilidades del período y garantizando un control riguroso sobre los efectos tributarios que la organización deberá asumir o recuperar a largo plazo.

Impuesto diferido por diferencia entre depreciación financiera y límite fiscal

El tratamiento del impuesto diferido por diferencias entre depreciación financiera y límites de deducibilidad tributaria adquiere sustento expreso en Ecuador a partir del Decreto Ejecutivo No. 586, publicado en el Registro Oficial en noviembre de 2022, aplicable a activos adquiridos desde el ejercicio fiscal 2023 (Presidencia de la República del Ecuador, 2022). Esta reforma al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno incorporó el reconocimiento del impuesto diferido generado por la diferencia entre la depreciación financiera de propiedad, planta y equipo y los límites de deducibilidad fiscal establecidos en la normativa tributaria vigente.

En particular, el artículo 5, numeral 2 del (Decreto Ejecutivo No. 586, 2022) incorporó una regla según la cual la diferencia entre la depreciación financiera de propiedad, planta y equipo y la depreciación aceptada tributariamente se considera inicialmente no deducible. Sin embargo, dicha diferencia no debe tratarse como un gasto permanentemente no deducible, sino como una diferencia temporaria que puede generar impuesto diferido. La utilización de este impuesto diferido procede desde el período fiscal siguiente a aquel en que finalice la vida útil financiera del activo, distribuyéndose de forma uniforme durante los años restantes de vida útil tributaria.

Este tratamiento normativo resulta relevante porque vincula expresamente la medición contable de los activos depreciables con la conciliación tributaria (Newton, 2014). No se trata de afirmar que todo caso de depreciación superior al límite fiscal constituye una depreciación acelerada fiscal deducible, sino de reconocer que, cuando la técnica contable justifica una vida útil menor que la referencia fiscal, la diferencia no deducible del período puede tener naturaleza temporaria. Esta precisión evita distorsiones en la determinación del impuesto a la renta y permite alinear la normativa tributaria local con la lógica de diferencias temporarias prevista en la NIC 12.

Desde una perspectiva técnico-contable y tributaria, el impuesto diferido originado por diferencias de depreciación responde a la necesidad de reconocer los efectos fiscales futuros derivados de criterios distintos entre la normativa financiera y la normativa tributaria ((IASB), 2021). Este mecanismo no altera definitivamente la carga tributaria del contribuyente, sino que distribuye temporalmente sus efectos: en los primeros años aumenta la base imponible por el exceso no deducible, y en los períodos posteriores permite la deducción fiscal cuando la depreciación contable ya ha concluido o es menor que la depreciación fiscal permitida.

Asimismo, la normativa introducida mediante el Decreto Ejecutivo No. 586 contribuye a fortalecer significativamente la seguridad jurídica del contribuyente al establecer de forma expresa el tratamiento tributario del impuesto diferido, particularmente el derivado de la depreciación. Con anterioridad a su emisión, el reconocimiento fiscal de estas partidas se encontraba condicionado a interpretaciones técnicas y criterios administrativos no uniformes, lo que generaba prácticas dispares tanto en el registro contable como en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta. En este contexto, tal como sostiene Villegas (2005) al abordar los principios fundamentales de la tributación, la incorporación explícita de reglas fiscales claras y predecibles resulta indispensable para limitar los márgenes de discrecionalidad de la administración pública. Al consagrar estos lineamientos de manera formal, se promueve una mayor equidad y homogeneidad entre las empresas, erradicando la ambigüedad normativa y consolidando la confianza operativa e institucional en el sistema impositivo.

Finalmente, la aplicación del impuesto diferido exige que las empresas mantengan un control sistemático sobre el costo del activo, la vida útil financiera, la vida útil tributaria, la depreciación acumulada contable, la depreciación fiscal deducible y la reversión progresiva de las diferencias temporarias (Horngren et al., 2010). Este seguimiento es indispensable para garantizar que el activo por impuesto diferido se utilice de manera correcta en los ejercicios posteriores y que su impacto se refleje razonablemente en los estados financieros y en la conciliación tributaria.

Cálculo del impuesto diferido por diferencia entre depreciación financiera y límite fiscal

De conformidad con la NIC 12, párrafo 47, los activos por impuesto diferido deben medirse utilizando las tasas impositivas que se espera sean aplicables en el período en el que se reviertan las diferencias temporarias, de acuerdo con la legislación tributaria vigente en cada jurisdicción. En el contexto ecuatoriano, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) establece en su artículo 37 que la tarifa general del impuesto a la renta para sociedades es del 25% de la base imponible, sin perjuicio de los incrementos o rebajas previstos en la normativa para casos específicos (LRTI, art. 37).

Este marco normativo resulta relevante, ya que la tarifa del impuesto a la renta constituye el elemento esencial para cuantificar el activo por impuesto diferido originado por diferencias temporarias deducibles. En consecuencia, el cálculo del impuesto diferido debe efectuarse considerando de manera conjunta los criterios contables y los límites tributarios aplicables a cada tipo de activo.

Para efectos ilustrativos, se analiza el siguiente supuesto: en el año 2024, una empresa adquiere un vehículo por un valor de USD 30.000, determinando una vida útil financiera de 3 años. Desde el enfoque contable, y conforme a la NIC 16, el activo se reconoce inicialmente al costo y se deprecia de manera sistemática durante su vida útil, aplicando un método que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos.

Bajo el método de línea recta, la depreciación financiera anual se obtiene distribuyendo el costo del activo de forma uniforme a lo largo de los tres años de vida útil (considerando un valor residual de cero para fines didácticos), resultando un gasto anual de USD 10.000. Este importe constituye el gasto por depreciación reconocido en los estados financieros en cada ejercicio.

Desde la perspectiva tributaria, la depreciación del vehículo se encuentra sujeta a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 28, numeral 6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), el cual dispone que el porcentaje máximo de depreciación anual deducible para vehículos es del 20%. En consecuencia, la depreciación fiscal máxima aceptada asciende a USD 6.000 por año.

La diferencia entre la depreciación financiera (USD 10.000) y la depreciación fiscal deducible (USD 6.000) genera una diferencia temporaria deducible por USD 4.000 en cada ejercicio. Esta diferencia se origina debido a que una parte del gasto contable por depreciación es considerada temporalmente no deducible para efectos del impuesto a la renta, lo que implica un mayor pago del tributo en el período corriente.

Una vez determinada la diferencia temporaria deducible, el activo por impuesto diferido se calcula aplicando la tarifa del impuesto a la renta vigente, que en condiciones generales corresponde al 25%. En este caso, el activo por impuesto diferido generado en el período asciende a USD 1.000, representando el beneficio fiscal que la entidad podrá recuperar en ejercicios futuros cuando dicha diferencia se revierta, siempre que sea probable contar con ganancias fiscales futuras suficientes para utilizar la deducción.

Finalmente, el activo por impuesto diferido debe reconocerse en el estado de situación financiera, mientras que su contrapartida se registra en resultados como un beneficio por impuesto diferido o una reducción del gasto por impuesto a la renta del período. La reversión se producirá de manera progresiva en los ejercicios posteriores, una vez que la depreciación financiera haya concluido y la depreciación fiscal continúe siendo deducible, en concordancia con la NIC 12 y la normativa tributaria ecuatoriana vigente.

Tabla 1

Ejemplo de cálculo del impuesto diferido

Año	Costo	V. Residual	Importe depreciable	Vida útil	Gasto NIIF Dep. Anual	Dep. acum	Saldo	Gasto Fiscal Fisco	GND Temporal Diferencia	AID
0							30.000,00	20%		
1	30.000,00	-	30.000,00	3	10.000,00	10.000,00	20.000,00	6.000,00	4.000,00	1.000,00
2	30.000,00	-	20.000,00	2	10.000,00	20.000,00	10.000,00	6.000,00	4.000,00	1.000,00
3	30.000,00	-	10.000,00	1	10.000,00	30.000,00	-	6.000,00	4.000,00	1.000,00
4								6.000,00	(6.000,00)	(1.500,00)
5								6.000,00	(6.000,00)	(1.500,00)
					30.000,00			30.000,00		

Nota: Cálculo de la diferencia temporaria generada por el desfase entre el gasto por depreciación contable (NIIF) y el límite deducible permitido por la normativa tributaria.

Registro contable de la depreciación y del activo por impuesto diferido

La contabilización de la depreciación y del impuesto diferido derivado de diferencias temporarias requiere una comprensión integral tanto del tratamiento contable, regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, como del tratamiento tributario, establecido en la normativa fiscal ecuatoriana. En este contexto, la depreciación constituye un gasto contable que refleja el consumo sistemático de los beneficios económicos de un activo, mientras que el impuesto diferido surge como consecuencia de las diferencias temporales entre el reconocimiento contable y la deducibilidad fiscal de dicho gasto.

Conforme a la NIC 16, la depreciación de un activo de Propiedad, Planta y Equipo debe reconocerse de forma sistemática durante su vida útil, afectando el resultado del ejercicio y acumulándose en una cuenta correctora del activo. Sin embargo, desde el punto de vista tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento establecen límites máximos

de deducibilidad para determinados bienes. En el caso específico de los vehículos, el artículo 28, numeral 6 del RLRTI fija un porcentaje máximo anual del 20%, lo cual puede generar diferencias con la depreciación determinada financieramente.

Estas diferencias no constituyen errores ni omisiones, sino diferencias temporarias, ya que el gasto no deducido en un período podrá ser deducido en ejercicios posteriores. En consecuencia, conforme a la NIC 12, dichas diferencias pueden originar el reconocimiento de un activo por impuesto diferido, siempre que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales utilizar la deducción.

Contexto del ejemplo aplicado

Para facilitar la comprensión del procedimiento contable, se mantiene el caso ilustrativo desarrollado previamente: adquisición de un vehículo en el año 2024 por un valor de USD 30.000, con una vida útil financiera de 3 años. La depreciación contable anual, bajo el método de línea recta, asciende a USD 10.000, mientras que la depreciación fiscal deducible se limita a USD 6.000 anuales, conforme al límite del 20% establecido por la normativa tributaria.

La diferencia entre ambos importes (USD 4.000) representa una porción del gasto contable que es temporalmente no deducible, lo que genera una diferencia temporaria deducible y, por ende, un activo por impuesto diferido equivalente al 25% de dicha diferencia, de acuerdo con la tarifa general del impuesto a la renta prevista en el artículo 37 de la LRTI.

Asientos contables durante la fase de generación del impuesto diferido (años 1 a 3)

Año 1 – Ejercicio 2024

En el primer ejercicio, la empresa reconoce el gasto por depreciación financiera del vehículo, conforme a la NIC 16. Este registro refleja el consumo económico del activo durante el período y afecta directamente al resultado del ejercicio.

Tabla 2.

Asiento 1. Reconocimiento del gasto por depreciación

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2024	Gasto por depreciación – Vehículos	10.000,00	
	Depreciación acumulada – Vehículos		10.000,00

Nota: Contabilización de la depreciación anual año 2024

Desde la perspectiva tributaria, solo USD 6.000 de este gasto son deducibles. La diferencia (USD 4.000) incrementa la base imponible del impuesto a la renta del período, ocasionando un mayor pago del tributo. No obstante, dado que esta diferencia será deducible en el futuro, la NIC 12 exige el reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

Tabla 2.

Asiento 2. Reconocimiento del activo por impuesto diferido

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2024	Activo por impuesto diferido	1.000,00	
	Ingreso por impuesto diferido		1.000,00

Nota: Contabilización del activo por impuesto diferido año 2024

Este beneficio por impuesto diferido no representa un ingreso operativo, sino un ajuste contable del impuesto a las ganancias que reconoce el beneficio fiscal futuro asociado a la diferencia temporaria.

Año 2 – Ejercicio 2025

Durante el segundo ejercicio, el tratamiento contable y tributario se repite, ya que persiste la diferencia entre la depreciación financiera y la fiscal.

Tabla 4

Asiento 1. Depreciación financiera del período

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2025	Gasto por depreciación – Vehículos	10.000,00	
	Depreciación acumulada – Vehículos		10.000,00

Nota: Contabilización de la depreciación anual año 2025

Tabla 5.

Asiento 2. Reconocimiento del activo por impuesto diferido

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2025	Activo por impuesto diferido	1.000,00	
	Ingreso por impuesto diferido		1.000,00

Nota: Contabilización del activo por impuesto diferido año 2025

Al cierre de este ejercicio, el activo por impuesto diferido acumulado asciende a USD 2.000, reflejando el beneficio fiscal que la empresa podrá recuperar en períodos posteriores.

Año 3 – Ejercicio 2026

En el tercer año se reconoce la última depreciación financiera del vehículo, concluyendo su vida útil contable.

Tabla 6.

Asiento 1. Depreciación financiera del período

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2026	Gasto por depreciación – Vehículos	10.000,00	
	Depreciación acumulada – Vehículos		10.000,00

Nota: Contabilización de la depreciación anual año 2026

Tabla 7.

Asiento 2. Reconocimiento del activo por impuesto diferido

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2026	Activo por impuesto diferido	1.000,00	
	Ingreso por impuesto diferido		1.000,00

Nota: Contabilización del activo por impuesto diferido año 2026

Al finalizar el tercer ejercicio, el activo por impuesto diferido acumulado es de USD 3.000, correspondiente a la suma de las diferencias temporarias generadas durante los años 2024 a 2026.

Asientos contables durante la fase de reversión del impuesto diferido (años 4 y 5)

A partir del año 2027, la depreciación financiera ha concluido; sin embargo, la depreciación fiscal continúa siendo deducible hasta completar el costo del activo. En esta etapa se produce la reversión de la diferencia temporaria, ya que la empresa reduce su base imponible sin registrar gasto contable por depreciación.

Conforme a la NIC 12, el activo por impuesto diferido debe revertirse de manera sistemática, reconociendo un gasto por impuesto diferido en el estado de resultados.

Tabla 8.

Año 4 – Ejercicio 2027

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2027	Gasto por impuesto diferido	1.500,00	
	Activo por impuesto diferido		1.500,00

Nota: Contabilización de la reversión del activo por impuesto diferido año 2027

Conforme a la NIC 12, el activo por impuesto diferido debe revertirse de manera sistemática, reconociendo un gasto por impuesto diferido en el estado de resultados. En este periodo, el importe a revertir asciende a USD 1.500, el cual se determina aplicando la tasa impositiva del 25 % sobre los USD 6.000 correspondientes a la depreciación fiscal anual.

Tabla 9.

Año 5 – Ejercicio 2028

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2028	Gasto por impuesto diferido	1.500,00	
	Activo por impuesto diferido		1.500,00

Nota: Contabilización de la reversión del activo por impuesto diferido año 2028

Con estos registros, el activo por impuesto diferido queda totalmente revertido, reflejando que el beneficio fiscal previamente reconocido ha sido efectivamente utilizado.

Desde una perspectiva práctica, este desarrollo evidencia que el impuesto diferido no representa un impuesto adicional, sino un mecanismo contable de reconocimiento temporal, cuyo objetivo es asignar correctamente la carga tributaria a los períodos en los que se generan los resultados económicos. La correcta aplicación de estos registros permite que los estados financieros presenten de forma razonable la situación fiscal de la entidad y facilita la comprensión del efecto de la depreciación acelerada en la determinación del impuesto a la renta.

Declaración de la depreciación y del impuesto diferido en el Formulario 101

La adecuada declaración del gasto por depreciación y de las diferencias temporarias en el Formulario 101 del impuesto a la renta para sociedades constituye una etapa fundamental de la conciliación tributaria en Ecuador. El instructivo del formulario indica que, para propiedades, planta y equipo, la entidad debe declarar por separado la depreciación acelerada y la no acelerada para fines fiscales, así como el gasto procedente del costo histórico y, cuando corresponda, los valores no deducibles de impuesto a la renta por estos conceptos (Servicio de Rentas Internas, s. f.).

En el caso analizado, la depreciación financiera del vehículo asciende a USD 10.000 anuales, equivalente al 33,33% del costo del activo, mientras que el límite fiscal deducible para vehículos es del 20% anual. Por ello, para fines de control del Formulario 101, el gasto contable puede clasificarse como depreciación acelerada en la sección de gastos por depreciaciones; sin embargo, el impuesto diferido no surge por una depreciación fiscal acelerada deducible, sino por la diferencia entre la depreciación financiera y el límite tributario de deducibilidad.

Registro de la depreciación financiera como acelerada para fines del formulario

Durante los tres primeros años de vida útil financiera del activo, la depreciación anual asciende a USD 10.000. Si el vehículo se utiliza en actividades administrativas, comerciales o

de apoyo, dicho valor debe declararse como gasto de depreciación acelerada en el casillero 7065. Si el activo se utiliza directamente en procesos productivos, correspondería el casillero 7064 como costo. Esta clasificación responde a la estructura de control del formulario y no implica que la totalidad del gasto sea deducible en el período corriente (Servicio de Rentas Internas, s. f.).

En este sentido, el formulario permite diferenciar los siguientes campos relevantes para el caso práctico:

Casillero 7064: depreciación acelerada que forma parte del costo, cuando el activo se utiliza directamente en procesos productivos.

Casillero 7065: depreciación acelerada reconocida como gasto, cuando el activo se utiliza en actividades administrativas, comerciales o de apoyo.

Casillero 7066: valor no deducible del período relacionado con la depreciación acelerada. En el ejemplo, la porción que excede el límite fiscal asciende a USD 4.000. Este registro no convierte la diferencia en permanente; únicamente identifica el exceso no deducible del ejercicio, cuya naturaleza temporaria se controla mediante los casilleros de generación y reversión del impuesto diferido.

Tabla 10.

Registro del gasto por depreciación y del valor no deducible temporal en el Formulario 101

Campo	Descripción	Valor
7065	Depreciación acelerada - gasto	USD 10.000
7066	Exceso no deducible temporal	USD 4.000

Nota: Asignación en los casilleros del Formulario 101 para declarar el gasto por depreciación contable (7065) y su respectiva diferencia temporaria (7066).

Generación de la diferencia temporaria en la conciliación tributaria

Una vez registrados los ingresos, costos y gastos contables, el contribuyente procede a efectuar la conciliación tributaria, cuyo objetivo es ajustar el resultado contable para determinar la base imponible del impuesto a la renta. En esta etapa se evidencia la diferencia entre la depreciación financiera (USD 10.000) y la depreciación fiscal deducible (USD 6.000, correspondiente al límite del 20% aplicable a vehículos).

La diferencia resultante, equivalente a USD 4.000, constituye una diferencia temporaria deducible, ya que representa una porción del gasto contable que no es aceptada tributariamente en el período actual, pero que podrá ser deducida en ejercicios futuros. Por ello, además de identificar el valor no deducible del período en la sección de gastos por depreciaciones, la generación de la diferencia temporaria debe declararse en el casillero 1168. Esta clasificación evita tratar el ajuste como un gasto permanentemente no deducible.

El Formulario 101 contempla un casillero específico para reflejar la generación de este tipo de diferencias temporarias, el cual es:

Casillero 1168: Por la diferencia entre la depreciación financiera de propiedad, planta y equipo y los límites de deducibilidad de dicha depreciación.

En consecuencia, durante los años 1, 2 y 3, el valor de USD 4.000 debe declararse en el casillero 1168 en cada ejercicio, evidenciando la generación de la diferencia temporaria que da origen al activo por impuesto diferido reconocido en la contabilidad.

Cabe señalar que este valor de USD 4.000 incrementa la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, por considerarse un gasto no deducible durante el período en el que se genera.

Tabla 11.*Asignación en los casilleros del Formulario 101*

Campo	Descripción	Valor
1168	Generación: diferencia entre depreciación financiera y límites de deducibilidad	USD 4.000

Nota: Refleja la generación de la diferencia temporaria por depreciación, ocasionando un aumento en la base imponible.

Reversión de la diferencia temporaria en ejercicios posteriores

En los años 4 y 5, la depreciación financiera del vehículo ha concluido, mientras que la depreciación fiscal continúa siendo deducible conforme a los límites establecidos en la normativa tributaria. Esta situación genera el proceso inverso al observado en los primeros años: la empresa reduce su base imponible sin registrar gasto contable por depreciación.

Este efecto corresponde a la reversión de la diferencia temporaria, es decir, a la utilización efectiva del beneficio fiscal previamente reconocido como activo por impuesto diferido. Para reflejar correctamente esta reversión en el Formulario 101, se debe utilizar el siguiente casillero:

Casillero 1169: Por la diferencia entre la depreciación financiera de propiedad, planta y equipo y los límites de deducibilidad de dicha depreciación.

Así, en los años 4 y 5, se declara en el casillero 1169 el valor de USD 6.000 en cada ejercicio, reflejando la reversión progresiva de la diferencia temporaria y la disminución del activo por impuesto diferido previamente reconocido, el valor originado por esta reversión disminuye la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta, lo que permite a la entidad aprovechar el beneficio tributario establecido en la normativa vigente.

Tabla 12.*Reversión de la diferencia temporaria por depreciación*

Campo	Descripción	Valor
1169	Reversión: diferencia entre depreciación financiera y límites de deducibilidad	USD 6.000

Nota: Refleja la reversión de la diferencia temporaria por depreciación, permitiendo aprovechar el beneficio tributario sobre la base imponible.

Relevancia del tratamiento correcto en la práctica profesional

La correcta aplicación de los casilleros 7064 o 7065 para declarar el costo o gasto contable por depreciación acelerada, y de los casilleros 1168 y 1169 para controlar la generación y reversión de la diferencia temporaria, resulta determinante para asegurar la coherencia entre contabilidad financiera, conciliación tributaria e impuesto a la renta. Un uso inadecuado de estos casilleros puede distorsionar la base imponible, afectar la medición del impuesto diferido y generar observaciones por parte de la Administración Tributaria. Desde una perspectiva académica y profesional, este tratamiento permite comprender que el impuesto diferido no constituye un beneficio artificial ni un incentivo adicional, sino un mecanismo técnico de reconocimiento temporal.

CONCLUSIÓN

El análisis desarrollado evidencia que las diferencias entre la depreciación financiera y los límites tributarios de deducibilidad constituyen una fuente relevante de diferencias

temporarias entre la contabilidad financiera y la base fiscal. En el caso práctico, la depreciación financiera del vehículo, calculada sobre una vida útil de tres años, supera el límite fiscal anual del 20%, generando un exceso temporalmente no deducible que puede dar lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

Se determinó que la correcta aplicación de la NIC 16 permite establecer con claridad la medición inicial de los activos de propiedad, planta y equipo, así como la determinación de su vida útil y depreciación financiera, mientras que la NIC 12 proporciona el marco técnico para el reconocimiento, medición y reversión del impuesto diferido asociado a dichas diferencias temporarias. En este contexto, el reconocimiento del activo por impuesto diferido se sustenta en la expectativa razonable de recuperación futura del impuesto pagado en exceso, conforme a las tasas impositivas vigentes establecidas en la legislación ecuatoriana.

Asimismo, el estudio evidenció la importancia del Decreto Ejecutivo No. 586 y de la normativa reglamentaria vigente, en la medida en que reconocen expresamente el tratamiento del impuesto diferido por la diferencia entre depreciación financiera de propiedad, planta y equipo y los límites de deducibilidad tributaria. Este marco normativo proporciona seguridad jurídica al contribuyente y permite reflejar los efectos fiscales futuros en los estados financieros.

Desde el punto de vista práctico, el caso aplicado permitió demostrar que el Formulario 101 exige distinguir entre la declaración del gasto contable por depreciación y el control de la diferencia temporaria. Así, el gasto financiero puede registrarse en los casilleros 7064 o 7065, según corresponda a costo o gasto; el valor no deducible temporal debe identificarse en la sección de depreciaciones; y la generación y reversión del impuesto diferido deben declararse en los casilleros 1168 y 1169.

Finalmente, se concluye que la adecuada articulación entre técnica contable, normativa tributaria y proceso de declaración fiscal fortalece la razonabilidad de los estados financieros y contribuye a una gestión tributaria ordenada. El conocimiento de esta interacción resulta especialmente relevante para estudiantes, profesionales recién egresados y contadores en ejercicio, porque permite evitar errores frecuentes en la conciliación tributaria y en la medición del impuesto diferido.

LIMITACIONES Y ESTUDIOS FUTUROS

Limitaciones: El estudio se limita a un análisis normativo y documental a través de un caso práctico, lo que restringe la generalización empírica del impacto financiero real en una muestra amplia de empresas.

Proyecciones futuras: Se sugiere desarrollar estudios empíricos que cuantifiquen el impacto de las diferencias temporarias en sectores que demandan activos especializados.

RECONOCIMIENTO:

Freddy Sebastián Paladines Ortega

A mi padre, le expreso mi más sincero agradecimiento por su incansable esfuerzo, dedicación y apoyo incondicional. Gracias por ser un pilar fundamental en mi vida y un constante ejemplo de trabajo y perseverancia. Sus consejos y su absoluta confianza en mis capacidades me han impulsado a no rendirme y a culminar con éxito esta importante meta en mi formación profesional.

A mi madre, le agradezco infinitamente por su amor inagotable, su comprensión y su infinita paciencia en cada etapa de este camino. Gracias por ser mi refugio en los momentos de mayor exigencia y por brindarme la fortaleza emocional necesaria para avanzar. Su sacrificio y su fe en mí han sido la mayor inspiración a lo largo de toda mi carrera académica.

A mis abuelos, quienes con su sabiduría, cariño y apoyo incondicional han sembrado en mí los valores que hoy me definen. Gracias por sus sabios consejos, sus palabras de aliento y

por ser la raíz que sostiene a nuestra familia. Este logro es también el reflejo de todo el amor y las enseñanzas que me han brindado a lo largo de los años.

A mi tutor de tesis, le extiendo mi profunda gratitud por su invaluable guía, paciencia y compromiso durante el desarrollo de esta investigación. Su orientación técnica y metodológica, sumada a su rigor académico y constante apoyo, han sido piezas fundamentales para que este trabajo alcance los estándares exigidos y llegue a un exitoso término.

Jorge Ronaldo Cuenca Vásquez

Agradezco a Dios, por brindarme la vida, la salud, la fortaleza y la sabiduría necesarias para superar cada desafío y permitirme culminar con éxito esta importante etapa de mi formación académica. Su guía y bendiciones han sido fundamentales para alcanzar este logro.

A mi padre, le expreso mi más profundo agradecimiento por su esfuerzo, dedicación y apoyo incondicional a lo largo de mi vida. Gracias por ser un ejemplo de responsabilidad, perseverancia y trabajo constante, valores que me han motivado a seguir adelante y alcanzar mis metas académicas. Su confianza y sus consejos han sido fundamentales para culminar con éxito esta importante etapa de mi formación profesional.

A mi madre, le agradezco de todo corazón por su amor infinito, paciencia y comprensión en cada momento de este camino. Gracias por estar siempre a mi lado brindándome ánimo, apoyo y fortaleza cuando más lo necesitaba. Su cariño, sacrificio y confianza en mí han sido una fuente permanente de inspiración para superar los desafíos y hacer realidad este logro académico.

A mi hermano, gracias por su compañía, apoyo y motivación a lo largo de este proceso. Su presencia y palabras de aliento me ayudaron a mantenerme firme en el camino hacia esta meta.

A mi novia, le agradezco por su amor, comprensión y apoyo incondicional durante esta etapa. Gracias por acompañarme en los momentos difíciles, brindarme ánimo para seguir adelante y celebrar conmigo cada avance hacia la culminación de este importante logro académico.

CONTRIBUCIÓN DE LOS COAUTORES:

Freddy Sebastián Paladines Ortega: Conceptualización de la investigación, diseño de la metodología cualitativa de revisión documental, estructuración del caso práctico.

Jorge Ronaldo Cuenca Vasquez: Recopilación sistemática de información, escrutinio de la normativa tributaria ecuatoriana.

Néstor Daniel Gutiérrez Jaramillo: Revisión y correcciones complementarias.

Conflicto de interés.

Los autores manifiestan que no existe ningún conflicto de interés, financiero, personal, académico, institucional o de cualquier otra naturaleza, que pudiera haber influido en el diseño, desarrollo, análisis, interpretación de los resultados o publicación del presente manuscrito. Asimismo, declaran que el trabajo fue realizado con estricto apego a los principios de integridad científica, transparencia y ética en la investigación.

REFERENCIAS

Guajardo Cantú, G., y Andrade de Guajardo, N. E. (2014). *Contabilidad Financiera*. McGraw-Hill Interamericana.

(IASB), C. d. (2021). *Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12): Impuesto a las ganancias*. Fundación IFRS.

(IASB), C. d. (2021). *Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16): Propiedades, Planta y Equipo*. Fundación IFRS.

- Arens, A., Elder, R., y Beasley, M. (2012). *Auditoría : un enfoque integral*. Pearson Educación.
- B., S. A. (2013). *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)*. Ecoe Ediciones.
- Betancur, J. C. (2009). *Estados financieros: Normas para su preparación y presentación (2.ª ed.)*. Ecoe Ediciones.
- Coral Delgado, L. d., y Gudiño Dávila, E. L. (2014). *Contabilidad universitaria (7.ª ed.)*. McGraw-Hill Interamericana.
- Fierro Martínez, Á. M., y Fierro Celis, F. M. (2015). *Contabilidad general con enfoque NIIF para las pymes*. Ecoe Ediciones.
- Gaitán, R. E. (2012). *Estados financieros básicos bajo NIC/NIIF*. Ecoe Ediciones.
- Horngren, C., Harrison Jr., W., y Oliver, M. (2010). *Contabilidad (8.ª ed.)*. Pearson Educación.
- Internas, S. d. (2015). *Circular Nro. NAC-DGECCGC15-00000012: Aplicación del impuesto diferido*. Registro Oficial de la República del Ecuador.
- Kieso, D., Weygandt, J., y Warfield, T. (2016). *Contabilidad intermedia: Enfoque IFRS*. Editorial Limusa.
- Lopez, A. J. (2014). *Principios de Contabilidad*. McGraw-Hill Interamericana.
- Newton, E. F. (2014). *Contabilidad superior (7.ª ed.)*. La Ley.
- Oriol, A. S. (2014). *Análisis de estados financieros: Fundamentos y aplicaciones (10.ª ed.)*. Ediciones Gestión 2000.
- Pérez Rico, C., Méndez Rojas, V., Fernández García, C., Alvarado Riquelme, M., y Méndez Rojas, P. (2017). *Comunidad Andina de Naciones (CAN), Perú, Colombia, Bolivia y Ecuador: proceso de convergencia y adopción de las NIIF*. Revista Economía y Política.
- Presidencia de la República del Ecuador. (2022). *Decreto Ejecutivo No. 586*. Registro Oficial Suplemento 186.
- Ramirez, E. G. (2017). *Normas Internacionales de Información Financiera: NIIF plenas, NIIF para pymes*. Grupo Editorial Nueva Legislación.
- Sanchez, P. Z. (2024). *Contabilidad General : Con base en las normas internacionales de información financiera*. Alpha Editorial.
- Servicio de Rentas Internas (SRI). (2015). *Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012*. Registro Oficial Nro. 653.
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (2008). *Resolución N.º 08.G.DSC.010*. Registro Oficial Nro. 498.
- Superintendencia de Compañías. (2008). *Resolución No. 08.G.DSC.010*. Registro Oficial No. 498.
- Valdivieso, M. B. (2011). *Contabilidad general*. Escobar Impresores.
- Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (9.ª ed.)*. Editorial Astrea.
- Warren, C., Reveal, J., y Duchac, J. (2016). *Contabilidad Financiera*. Cengage Learning.
- Servicio de Rentas Internas. (2024). *Circular NAC-DGECCGC24-00000001: tratamiento de impuesto diferido por depreciación financiera y límites de deducibilidad*. Servicio de Rentas Internas.
- Servicio de Rentas Internas. (s. f.). *Guía del contribuyente para el llenado del Formulario 101 - Impuesto a la Renta Sociedades*. Servicio de Rentas Internas.