

¿IMPUESTO DIFERIDO EN EL ECUADOR UNA REALIDAD O CIENCIA FICCIÓN?

¿IS THE DEFERRED TAX IN ECUADOR A REALITY OR SCIENCE FICTION?

Fabian Medardo Morán Marmolejo

fmmmm2017@gmail.com

<https://orcid.org/0009-0002-6270-1235>

Universidad de los Andes

Resumen

Ecuador experimentó un cambio paradigmático significativo debido a la implementación de una nueva normativa para el registro del Impuesto a la Renta. Este hecho motivó el planteamiento de un estudio cuyo objetivo es analizar si dicho cambio de normativa, de un enfoque local a uno internacional, es realmente una realidad en las PYME ecuatorianas, o si simplemente se trata de una ficción. Para alcanzar este objetivo, se adoptó una metodología cualitativa, ya que la descripción detallada de las variables de estudio constituye el fundamento de esta investigación. La revisión exhaustiva del estado del arte proporcionó una abundante cantidad de información, la cual fue crucial para encontrar las respuestas necesarias. El principal resultado de este estudio revela que, en Ecuador se están adoptando las nuevas normativas. Este hallazgo es significativo, ya que demuestra que las PYME ecuatorianas no solo están alineándose con estándares internacionales, sino que también están mejorando la transparencia y comparabilidad de su información financiera. Además, se observó que esta transición hacia la normativa internacional ha implicado desafíos y beneficios para las empresas. Entre los beneficios se destaca una mayor claridad y uniformidad en los registros contables, lo que facilita la toma de decisiones financieras y atrae potenciales inversores.

Palabras clave: Impuesto corriente, impuesto diferido, PYME, diferencias temporarias.

Abstract

Ecuador underwent a significant paradigm shift with the implementation of new regulations for Income Tax registration. This prompted a study aimed at analyzing whether this regulatory change, transitioning from a local to an international approach, is truly a reality for Ecuadorian SMEs or merely a fiction. To achieve this objective, a qualitative methodology was adopted, as the detailed description of the study's variables forms the foundation of the research. A comprehensive review of the state of the art provided a wealth of information, which was crucial in finding the necessary answers. The main result of this study reveals that the new regulations are being adopted in Ecuador. This finding is significant as it demonstrates that Ecuadorian SMEs are not only aligning with international standards but are also improving the transparency and comparability of their financial information. Additionally, it was observed that this transition to international standards has brought both challenges and benefits to the companies. Among the benefits, greater clarity and uniformity in accounting records stand out, facilitating financial decision-making and attracting potential investors. Among the challenges, companies face the need to update their systems and train their staff on the new regulations, which can incur significant costs and require considerable adaptation time.

Keywords: Current tax, Deferred tax, SMEs, Temporary differences.

Introducción

Países latinoamericanos han venido preparando sus estados financieros por más de 30 años utilizando sus reglas tributarias y no necesariamente principios financieros. Estas diferencias entre las dos normativas han generado distorsiones en la presentación de la información (García et. al., 2023), malogrando el objetivo de los estados financieros.

Con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, en los países latinoamericanos se está de a poco redistribuyendo la contabilidad financiera, es decir, se está dejando a un lado las reglas fiscales y dando más énfasis a los principios financieros.

La sección 29 de las NIIF para las PYME trae un apartado importante sobre el método de contabilización del Impuesto a las Ganancias y, se refiere específicamente a la aplicación del impuesto diferido que a lo largo de estos años ha causado gran revuelo a nivel profesional y empresarial (García et. al., 2023).

Aplicar este nuevo concepto significa determinar a más del impuesto corriente, el impuesto diferido; es decir, la empresa deberá calcular la cantidad a pagar o a recuperar a futuro con la aplicación de esta definición.

Lo nuevo de esta metodología se da por las divergencias que se generan entre la normativa contable y la normativa fiscal, lo que provoca que la autoridad tributaria del país tenga que revisar las nuevas conceptualizaciones traídas por las normas internacionales de información financiera.

Por consiguiente, desde un inicio se volvió imperioso que la normativa tributaria considere los nuevos casos que se originan con la normativa financiera y brinde la seguridad a las empresas e inversionistas, con el fin de dejar la incertidumbre por la certidumbre en la preparación y presentación de la información financiera, salvaguardando siempre los principios fundamentales de la tributación como: capacidad contributiva, neutralidad, simplicidad, igualdad, legalidad.

Por lo tanto, los fines que persiguen cada normativa son diferentes, lo que orilla a pensar que la autoridad fiscal debería plantear algún proyecto cuidadosamente elaborado, en dónde, se vean plasmadas nuevas conceptualizaciones extraídas de la normativa financiera, garantizando siempre el cumplimiento de principios financieros y no sólo reglas fiscales, que al final desembocarán en la contabilización de los impuestos diferidos, como método de contabilización del impuesto a las ganancias.

Para lograr la coexistencia y cabal aplicación de ambas normativas, en el Ecuador ha sido importante el manejo de una herramienta denominada conciliación tributaria, puesto que es allí en donde se concilian las diferencias existentes entre lo fiscal y lo financiero.

En definitiva, las NIIF en sí persiguen que los estados financieros presenten la imagen fiel de la empresa (García et. al., 2022), y es en ese punto, en dónde la utilidad contable se convierte en el sitio de partida para determinar la base

imponible para el cálculo del impuesto a la renta.

El objetivo del presente artículo es revisar la literatura en cuanto a la aplicación del impuesto diferido en el Ecuador, con el fin de despejar las dudas generadas por el cambio paradigmático que significó aplicar la sección 29 de las NIIF para las PYME, para comprender si en la actualidad, esta aplicación es una realidad o simplemente una ciencia ficción.

Historia de la normativa contable en el Ecuador

En 1975 el Congreso Nacional de Contadores del Ecuador resolvió aprobar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA adoptados de lo que en ese entonces fueron establecidos por Estados Unidos y promulgados por la Asociación Interamericana de Contabilidad llevada a cabo en la Conferencia de Mar del Plata en 1965.

En 1978 el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador divulga los PCGA en la Asamblea Nacional.

Según el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (1996), la Federación Nacional de Contadores en trabajo conjunto con el Instituto de Investigaciones Contables, hasta 1990 emitió 14 pronunciamientos sobre normas de contabilidad financiera.

En 1987, la Superintendencia de Compañías, crea un proyecto de ley que constaba de 174 numerales denominados principios de contabilidad, y que fueron puestos en vigencia según resolución No- SC-90-1-5-3, haciéndolos según ésta, obligatorios en la elaboración de los estados financieros de las compañías sujetas a su control.

El Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (1996) a mediados de los años noventa, reunió a auditores nacionales e internacionales, profesionales contables, y representantes de los organismos de control; y, mediante resolución FNCE.09.01.96 del 28 de septiembre de 1996 adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, como base para la preparación y emisión de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC, normas indispensables para la presentación de los estados financieros, especialmente de las empresas sujetas al control ya sea de la Superintendencia de Bancos o Superintendencias de Compañías y del Servicio de Rentas Internas según se demuestra en las siguientes resoluciones García (2019):

- Superintendencia de Compañías No- 99.1.3.3.007 del 25-08-1999.
- Superintendencia de Bancos No- JB.99.152. del 12-08-1999.
- Servicio de Rentas Internas No- 000141 del 27-08-1999

Entonces, a partir del año 1999 las NEC desde la 1 hasta la 15 son de obligatoria aplicación en el registro de transacciones, preparación y presentación de estados financieros.

En el año 2000 se redacta la NEC 16 Corrección Monetaria

Integral de Estados Financieros, misma que se aplica a partir de su publicación en el registro oficial No- 54 del 13 de abril de 2000.

Una vez que el Ecuador adopta el proceso de dolarización, para facilitar dicho proceso y transparentar los registros contables y estados financieros, la Federación Nacional de Contadores del Ecuador redacta la NEC 17 Conversión de Estados Financieros para efectos de aplicar el esquema de Dolarización, siendo ésta aprobada por el Servicio de Rentas Internas SRI (Servicio de Rentas Internas, 1999), Superintendencia de Bancos (Superintendencia de Bancos, 1999) y Superintendencia de Compañías (Superintendencia de Compañías, 1999).

A partir del ejercicio económico 2002, se dispuso la aplicación obligatoria de las NEC 18 a la 27.

Se dispuso además que para cualquier asunto no tratado en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad se considere las Normas Internacionales de Contabilidad y de no contemplarse en éstas, se consideren los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Desde aproximadamente el año 2000 hasta el año 2007, la profesión contable del Ecuador ha mantenido normas desactualizadas e incompletas, debido a que el comité técnico del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador dirigido por firmas auditoras extranjeras, hasta el 31-12-2007 reportó falta de tiempo para lograr actualizar y emitir las otras NEC de acuerdo a las modificaciones y temas actualizados de negocios específicos contenidos en las NIC.

Dentro de todas las NEC no existió ninguna relacionada con la NIC 12 y/o sección 29 de las NIIF para las PYME (García, 2015). No obstante, en noviembre del 2002 el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador concluyó el borrador de la NEC 28, la cual paso al ex comité de pronunciamientos y junto a otras normas quedaron rezagadas sin impulsar su aprobación y publicación.

Esto condujo a que las empresas registren el impuesto a la renta de una manera inadecuada, ajustado a lo que dice la normativa tributaria y no a la normativa contable. Por tal razón, el 21-08-2006, la Superintendencia de Compañías resuelve adoptar las NIIF, fecha a partir de la cual las NEC quedaron en suspenso.

Marco normativo para la aplicación del impuesto a las ganancias en el Ecuador

El trabajo de investigación parte de un hecho fundamental y es que en el Ecuador se decidió adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, proceso realizado mediante la resolución No.06.Q.ICI.004 (Superintendencia de Compañías, 2006), el cual establecía que la República del Ecuador, había decidido adoptar dichas normas a partir del 1 de enero de 2009 y ratificado posteriormente. (Superintendencia de Compañías, 2010).

Igualmente estableció que las NIIF sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a su control y vigilancia. En dicha resolución se derogaron las resoluciones No-99.1.3.3.007 del 25 de agosto de 1999, y la No- 02.Q.ICI.002 del 18 de marzo del 2002, mediante las cuales se disponía que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad de la 1 hasta la 15 y de la 18 a la 27, respectivamente, sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a su control.

Cano (2011) manifiesta que quienes establecieron las normas en el Ecuador, lo hicieron enfocándose en tres conceptos fundamentales a saber: la relevancia, la confiabilidad y la comparabilidad.

Con la entrada en vigencia de las NIIF a partir del primero de enero del 2009, las compañías requieren obligatoriamente cumplir varias disposiciones; por tanto, hasta el 31/12/2008 no existía ninguna NEC relacionada con la NIC 12 y/o sección 29 de las NIIF para las PYME, y el tratamiento contable de dicho rubro se lo realizaba enfocado en la cuota a pagar, puesto que ese método concuerda con lo manifestado por la autoridad tributaria.

Hasta el 31/12/2008 no se reconocían ni activos ni pasivos diferidos. Solamente manejan esas cuentas las empresas transnacionales que reportan estados financieros a sus matrices en el exterior.

Al igual que la mayoría de países, la república del Ecuador, estableció varios pasos fundamentales encaminados a la aplicación correcta de las NIIF en el territorio ecuatoriano.

El impuesto a las ganancias y su importancia

En el cálculo del impuesto a la renta, la utilidad contable se convierte en el punto de partida para la determinación de la base imponible para su cómputo. Preparar toda esta información que sirva de base para el cálculo de dicho impuesto, significa considerar principios financieros contenidos dentro de la normativa pertinente que transparentará la situación financiera y el rendimiento.

Este impuesto dentro de las normativas tributarias se aplica sobre las rentas obtenidas de quienes realizan actividades que generan ingresos. De manera general, es aplicable a todas las actividades económicas realizadas por las personas naturales o jurídicas.

Sin embargo, la normativa financiera y la normativa tributaria persiguen objetivos distintos que obliga a que las administraciones fiscales lleven procesos de análisis y reformas en sus normativas, incorporando conceptos procedentes de las NIIF, considerando limitaciones sobre dichos conceptos en cumplimiento de la política fiscal y, garantizando el cumplimiento de los principios fundamentales de la tributación.

En párrafos anteriores se indicó que el instrumento que conciliaba las diferencias entre las normativas y permitía su coexistencia es la conciliación tributaria.

En otras palabras, este instrumento permite conciliar las diferencias existentes entre lo fiscal y lo financiero, lo que finalmente desemboca en la contabilización de los impuestos diferidos.

Las empresas venían contabilizando el impuesto a la renta como una cuota por pagar, es decir, el impuesto devengado coincidía con el impuesto pagado. Ahora, con la nueva normativa se crea el impuesto diferido como una corrección de lo que se debe pagar o recuperar a futuro.

Es por esta razón, que el Servicio de Rentas Internas en el Ecuador se ha convertido en un eje estratégico del gobierno, puesto que sus recaudaciones dentro del presupuesto son muy importantes, y las estrategias implementadas incluyen entre otras el incremento constante de dicho tributo, lo que ha provocado que las normativas tributarias disten de la normativa contable.

Con estos antecedentes, la implantación del Impuesto a las Ganancias en el Ecuador de por sí se vuelve estratégico, debido a que la toma de decisiones con referencia al tema se torna más interesante por la incorporación de una nueva variable a tomar en cuenta.

Discordancias entre la normativa tributaria y las NIIF para las PYME

Nótese la diferencia que existe en la naturaleza de ambas normativas; mientras la normativa financiera busca reflejar la realidad económica de una empresa para satisfacer las necesidades de información de sus proveedores de capital, la normativa tributaria busca establecer reglas para salvaguardar los objetivos de recaudación fiscal de un Estado.

Debido a la diversidad existente en la realidad económica de las empresas, las NIIF y las normas tributarias no pueden pretender reflejar una imagen fiel de todas las empresas. Por ello, las NIIF contemplan la aplicación de principios que requieren el uso del juicio profesional y de la mejor información disponible para reflejar en los estados financieros la realidad económica de una empresa; en cambio, lo fiscal se va a la utilización de reglas, a pesar de que se basan también sobre principios fundamentales.

Con lo anterior, no se quiere denotar que un principio sea superior a una regla o viceversa, sino que, más bien, las aplicaciones de ambas normativas permiten el cumplimiento de sus objetivos.

En definitiva, existen contradicciones entre estas dos normas, puesto que, mientras la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros determina la obligación de aplicar NIIF (que incluye la Sección 29 para PYMES), el Servicio de Rentas Internas emite una circular en donde determina el procedimiento que deben seguir los sujetos pasivos del impuesto respecto al reverso de gastos no deducibles producto de los impuestos diferidos.

Toda esa incertidumbre generada acerca del tratamiento tributario respecto de las normas internacionales, se había mantenido hasta la publicación del Registro Oficial 718 del 6-06-2012, el mismo que textualmente manifiesta:

De conformidad con lo manifestado en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con las disposiciones del reglamento de aplicación, la deducción de gastos efectuados con el propósito de mantener, obtener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.

La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al Impuesto a las Ganancias, se rige por las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, y en ninguno de estos cuerpos normativos se encuentra previsto la aplicación de una figura de reverso de gastos no deducibles para dichos efectos.

En consecuencia, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivo como no deducibles para efectos de la declaración del Impuesto a las Ganancias en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente” Servicio de Rentas Internas (2012^a, p.7).

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, detalla esencialmente el tratamiento contable del impuesto que se genera al resultado que una empresa concibe y a las diferencias que puedan existir, resultado de la discrepancia entre normativas.

Estas divergencias, originan diferencias temporarias: imponible, en la cual se calcula que en el futuro se tendrá que pagar mayor impuesto a la renta y, deducible, en la cual se considera que en la actualidad se pagará un impuesto menor, pero que dan derecho a deducirlo del resultado que arroje el ejercicio económico al cierre de año en períodos futuros.

Las diferencias temporarias vinculadas al balance, son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros en el balance

Los impuestos diferidos ¿Un nuevo paradigma?

De acuerdo con las NIIF, para el registro del impuesto a la renta se deben reflejar en los estados financieros las consecuencias fiscales actuales y futuras; es decir, el impuesto a la renta por pagar de cada año y las consecuencias fiscales futuras que pueden ser activos o pasivos.

Los activos por impuestos diferidos traen consigo la deducción fiscal en ejercicios futuros como consecuencia de la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo. En cambio, los pasivos por impuestos diferidos representan una obligación fiscal para ejercicios futuros.

Este tema ha captado la atención de varios investigadores a nivel internacional, quienes han trabajado desde diferentes ópticas como: relaciones entre normativas, discordancias existentes, entre otras.

Para Moreno (2004) “las relaciones entre las normas contables y las normas fiscales han sido tradicionalmente conflictivas, debido a las discordancias existentes entre ellas, lo que ha ocasionado, que las normas contables deban subordinarse a las fiscales” (p.22).

Las razones de esta problemática se las podría buscar en los diferentes usuarios que utilizan la información financiera de las empresas, “cuyos objetivos no son siempre coincidentes” (CEA, 1988, pp. 17-18).

Estas discordancias, “dan lugar a una distinta valoración de los elementos de los estados financieros, en función de que se apliquen normas contables o normas fiscales” (García, 2002, p.930).

Ante estas divergencias, Alonso, Nevado y Núñez (2003, p. 19) manifiestan, que “son varias las posiciones que pueden adoptarse”; la que propugna la independencia entre los ámbitos contable y fiscal (Labatut y Martínez, 1999, p.19); y, el de carácter contable del impuesto sobre beneficios, existiendo para este último dos alternativas, “considerarlo como gasto del período o como distribución del beneficio” (Moreno, 2004, p.22).

Existen dos enfoques teóricos para la contabilización del impuesto diferido, “ambos encuadrados dentro del método de la deuda, el mismo que utiliza el tipo impositivo al cual se espera que reviertan las diferencias” (García, 2002, p.p. 930-931).

Este método de acuerdo a Corona (2004, p. 47), llamado también efecto impositivo “se articula sobre las diferencias temporarias que a su vez parten del concepto de base o valor fiscal”.

Unido a lo anterior, el método de la deuda parte de la consideración de que “los hechos y las transacciones económicas tienen efectos fiscales, los mismos que vienen representados por los incrementos o disminuciones que provocan el volumen final de los impuestos que paga la empresa...” (Pina, 1991, p. 637).

En el método de la deuda, se suponen la existencia de dos variantes: a) enfoque en pérdidas y ganancias *timing differences* y, b) enfoque en balance de situación *temporary differences*.

El enfoque en pérdidas y ganancias origina diferencias temporales que surgen cuando los gastos o los ingresos se registran en un período y se computan fiscalmente en otro.

El enfoque en el balance da lugar a diferencias temporarias, es decir, recoge las diferencias reversibles producidas entre el valor contable de un activo o pasivo exigible y el valor que constituye la base fiscal del mismo.

García (1997), manifiesta que el concepto de diferencias temporarias es más amplio que el de diferencias temporales, ya que toda situación en la que se producen diferencias temporales produce igualmente diferencias temporarias, pero no en toda situación en la que se produzcan diferencias temporarias se producen diferencias temporales.

Labatut y Martínez (1999, p.25), García (1997, p.666) y García, Sierra y Zamora (2000, p.9) realizaron evaluaciones comparativas entre los dos enfoques, llegando a la conclusión, de que, la relevancia práctica de las diferencias existentes entre ambos es mínima.

Finalmente, Bernstein (1995) señala que el beneficio que se muestra en los estados financieros se debe cargar con el impuesto a él aplicable, independientemente de cómo se declare ese beneficio a efectos tributarios.

De esa manera según este mismo autor, se alcanza el objetivo de reconocimiento de las consecuencias fiscales de un acontecimiento en el mismo año en que se reconoce ese acontecimiento en los estados financieros.

La NIC 12 como el SFAS 109, obligan a reconocer todos los activos y pasivos por impuestos diferidos, viéndose limitados por aplicación del principio de prudencia el reconocimiento de los activos, no así de los pasivos, “lo que provoca una acumulación de saldos, máxime si su reversión se pospone en el tiempo”. (Martínez y Labatut, 2008, p. 86).

Para Skelkel y Fazzi (1984), la contabilidad del impuesto diferido es un tema que despertó mucha controversia en los Estados Unidos, cuando el FASB decidió incluir en uno de sus programas, los resultados de algunos estudios. Éstos, demuestran que el saldo de los impuestos diferidos en los balances corporativos de las empresas aumenta constantemente (p. 146).

Las compañías deberán tener en cuenta que las NIIF, sólo permitirán reconocer un activo por impuestos a la renta diferido, en la medida en que resulte probable que la empresa vaya a disponer de ganancias fiscales futuras, que le permitan la aplicación de estos activos.

Buckley (1972) en su trabajo titulado “Income Tax Allocation”, analiza el modelo de impuestos de las inversiones previstas en activos fijos y de las diferencias de valor del libro en los programas de depreciación y cambios en las tasas de impuestos. Luego de realizar un análisis empírico a la información estudiada, concluye que son un buen indicador del

impuesto diferido. (p. 158).

Price Waterhouse Cooper (1967), centrada en los estados financieros de 100 empresas, concluye que 57 de éstas contabilizaban diferencias con el método del efecto impositivo y que solamente el 2,1% de los impuestos diferidos revertían, lo que reducía el beneficio una media del 6,5% por año. (tomado de Martínez y Labatut, 2009, p. 87).

Por otro lado, deberán revisar en la fecha de cierre de cada ejercicio económico, los activos por impuestos a la renta diferido que se hayan reconocido, y aquellos que no hayan sido reconocidos anteriormente, ya que si en el momento de la revisión indicada no resulta probable la recuperación del activo por impuesto a la renta diferido que fue contabilizado anteriormente, este deberá ser dado de baja, y si conoce la existencia de un activo por impuesto a la renta diferido, deberá ser reconocido siempre y cuando cumpla con la probabilidad de ser deducido en ejercicios futuros.

La necesidad de la asignación del impuesto entre períodos, surge por las diferencias entre las normas para el reconocimiento del beneficio imponible y el beneficio contable. Al ser estas normas distintas, el beneficio es también diferente, y esta diferencia es la raíz del problema.

Por tanto, desde que surgen diferencias entre el beneficio imponible y beneficio contable, es necesario coger uno de los dos para realizar el apunte contable.

Para McGee (1984) “si es escogido el beneficio imponible, no se necesita asignar el impuesto entre períodos, no sucede lo mismo, cuando se escoge el beneficio contable”. (p. 50).

Finalmente, el gasto por impuesto sobre beneficios será la suma del impuesto a pagar, integrado por los pagos e ingresos a cuenta y del importe a ingresar o devolver en la liquidación – declaración del impuesto, y de la variación de impuestos diferidos. (Corona, 2004, p.27).

Situación actual de la contabilización impuesto a las ganancias en el Ecuador

El proceso de transición de NEC a NIIF que empezó en el Ecuador a partir del año 2009 con empresas que cotizan en Bolsa de Valores, y que concluyó en el año 2011 con las pequeñas y medianas empresas (PYME), ha generado varias expectativas a nivel local sobre todo en la aplicabilidad de las NIIF para PYME, que es el modelo contable de la International Accounting Standard Board.

Uno de los retos fuertes que hicieron frente las PYME en nuestro país, fue el de aplicar la sección 29 de las NIIF para las PYME, puesto que, ésta sección requiere actualmente que el impuesto a la renta deba reconocerse utilizando el método de efecto impositivo, enfoque similar y fundamental requerido por las NIC completas.

La aplicación de esta normativa en las PYME del Ecuador se asemeja a la complejidad que provocaría que su costo de cumplimiento parezca ser elevado en relación con la poca utilidad adicional que la nueva información ofrece a los que son usuarios reales de los estados contables.

Al ser la primera vez que se aplica esta norma en el Ecuador, surge diversidad de situaciones por el mismo hecho de tener que modificar ciertas leyes con el fin de dar cumplimiento a dicha normativa.

La necesidad de armonización contable para lograr el objetivo de comparabilidad alcanza una gran importancia, especialmente en compañías y grupos económicos que invierten en el extranjero, cuya información financiera se dirige a distintos usuarios en el exterior, por lo cual es necesario asegurar su correcta aplicación, interpretación y difusión.

La implantación de las NIIF pretende mejorar la transparencia y la comparación de la información financiera, para que el Ecuador logre comunicarse con el resto del mundo a través del idioma contable.

Sobre el punto anterior Idrovo (2011) indica que “la implantación de las NIIF generará a las empresas oportunidades de negocios en mercados internacionales, además de que, el patrimonio de las empresas sufre afectación directa por las inclusiones y exclusiones de activos y pasivos reconocidos por las NIIF” (p. 56).

En el Ecuador la implementación y aplicación de la sección 29, conllevó un proceso muy complejo debido a las diferentes aristas con las cuales se fueron encontrando. Por ello, la investigación realizada fue significativa debido a que, se logró dilucidar muchas de las inquietudes generadas alrededor del tema. Es así que, Preciado (2010) indica que:

La aplicación de las NIIF conllevará al registro contable de partidas temporarias que motivan la presencia de valores activos o pasivos por impuestos diferidos en el balance general de las empresas por las grandes discordancias que existen entre las normas contables y tributarias (p. 19).

Además, y referido a este tema Calvopiña (2013, p.75) y Vaca (2011, p.17) agregan que “las cuentas anuales de las PYME ecuatorianas están elaboradas con base a las normas tributarias”.

Actualmente en el país existe un pleno convencimiento de la necesidad de una armonización contable internacional que posibilite el logro de la comparabilidad de la información financiera de todas las empresas que actúan en un mismo mercado, a través de un acercamiento de las legislaciones contables.

Es por ello que durante los últimos años se ha realizado un esfuerzo por encontrar ese conjunto de normas que pudiera

aplicarse y que a la vez respondiesen a los objetivos de suministrar información lo suficientemente homogénea para permitir una plena armonización confiable.

Respecto de la contabilización del Impuesto a las Ganancias surgen dos posturas en el Ecuador, si considerar al impuesto como gasto del ejercicio mediante el método de la cuenta a pagar o mediante el método del efecto impositivo.

Aquellos que consideran al impuesto como un gasto, se apoyan en la teoría de la entidad, la cual supone una visión economista de la empresa a la que considera como un ente separado de sus dueños a quienes ha de mostrar el resultado neto de su actividad (Ayala, 1993).

El método de la cuota a pagar considera como gasto el importe que se desprende de las liquidaciones del tributo efectuadas según la normativa fiscal; en cambio, el método del efecto impositivo calcula el gasto de acuerdo con las normas contables aplicando para ello el criterio del devengo.

En el método de la cuota a pagar, la cuantificación del gasto parte del beneficio fiscal, es decir la diferencia de ingresos y gastos reconocidos, luego, se aplica el tipo de gravamen a la base imponible y se ajusta el resultado de bonificaciones y deducciones fiscales aplicadas durante el ejercicio. Por lo tanto, el gasto por impuesto coincidirá con la cuota líquida del citado impuesto.

El método del efecto impositivo parte de la consideración de que los hechos económicos tienen efectos fiscales, mismos que vienen representados por los incrementos o disminuciones que provocan el volumen final de impuestos que paga la empresa. (Pina, 1991, p.637).

En consecuencia, los investigadores y estudiosos del tema tanto a nivel nacional como internacional parecen haberse decantado por el método del efecto impositivo debido a que, éste método, da lugar a las “temporary differences, es decir, recoge las diferencias reversibles producidas entre el valor contable de un activo o pasivo exigible y el valor que constituye la base fiscal del mismo”. (Mata y Ustariz, 2008, p.7).

A lo largo de esta revisión, se identificaron estudios clave que abordaban temas como las divergencias entre la normativa fiscal y la contable (García, et. al., 2024), los beneficios de la adopción del impuesto diferido en cuanto a la mejora de la transparencia y comparabilidad financiera (García, et. al., 2024), y los desafíos que enfrentan las PYME para adaptarse a esta normativa internacional (García, 2024).

El análisis crítico de estas fuentes permitió clasificar la información en dos grandes áreas:

Avances en la implementación del impuesto diferido: Se encontraron evidencias de que, en Ecuador, las PYME están adoptando progresivamente el impuesto diferido (García, et. al. 2023), lo que ha mejorado la calidad de su información

financiera. La literatura destaca cómo estas empresas han empezado a reflejar las diferencias temporarias en sus estados financieros, alineándose así con las normas internacionales.

Desafíos y obstáculos para su adopción: La revisión también reveló que la falta de capacitación en la nueva normativa y los costos asociados a la implementación son barreras importantes que enfrentan las empresas. Asimismo, se identificaron dificultades en la conciliación tributaria debido a las diferencias entre la normativa contable y fiscal, lo que requiere un esfuerzo adicional de las PYME para cumplir con ambos marcos normativos.

El proceso de revisión del estado del arte incluyó una evaluación crítica de los resultados de cada estudio, lo que permitió identificar patrones comunes y establecer puntos de convergencia entre las distintas fuentes. Estos patrones fueron utilizados para desarrollar un marco interpretativo que sustenta las conclusiones del presente trabajo.

Metodología Aplicada

La presente investigación se basó en una revisión documental y bibliográfica exhaustiva, cuyo propósito fue analizar el estado actual de la normativa sobre el impuesto diferido en Ecuador, con énfasis en la Sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Empresas (PYME). Este enfoque metodológico permitió identificar los avances y desafíos en la implementación de esta normativa contable en las empresas ecuatorianas.

Se revisaron las leyes y resoluciones emitidas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador, relacionadas con la adopción de las NIIF y su impacto en el cálculo y registro del impuesto a las ganancias. Además, se analizaron las disposiciones del Servicio de Rentas Internas (SRI) sobre la conciliación tributaria y el manejo de diferencias temporales.

Se realizó una búsqueda en bases de datos académicas, incluyendo Scopus, Google Scholar y revistas especializadas en contabilidad y finanzas, con el fin de identificar investigaciones relevantes que aborden la adopción del impuesto diferido y las NIIF en países de América Latina, con un enfoque particular en Ecuador.

Se prestó especial atención a estudios empíricos y teóricos que analizan la implementación del impuesto diferido en PYME, su impacto en la transparencia financiera y los desafíos de su adopción.

Se incluyeron reportes de organismos como el International Accounting Standards Board (IASB), la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Banco Mundial, que abordan la adopción de estándares internacionales en economías emergentes, como el caso ecuatoriano.

También se revisaron documentos emitidos por firmas auditoras y consultoras internacionales que ofrecen guías sobre la

implementación de la Sección 29 de las NIIF para PYME y las principales dificultades encontradas en su aplicación práctica.

Conclusiones

Si bien el tiempo transcurrido en el Ecuador desde que se emitió la resolución de aplicación de las NIIF plenas y de las NIIF para las PYME ha sobrepasado los diez años, aún se percibe que las empresas no terminan de madurar su aplicación.

El nuevo cambio paradigmático en el Ecuador supuso un alto grado de complejidad en su implementación y posterior aplicación, sin embargo, de lo analizado a lo largo del artículo, se puede deducir que las empresas están en el camino correcto, a pesar de las varias dificultades que se fueron encontrando.

Parecería que a simple vista la aplicación en el Ecuador de la sección 29 de las NIIF para las PYME se convertiría en una película de ciencia ficción por los hipotéticos logros que se podían alcanzar, en la realidad se observa que las empresas ya están tomando cada vez esta normativa de manera más responsable debido a los resultados que se están dando visto desde diferentes acápites.

La implementación del impuesto diferido en Ecuador, especialmente conforme a la sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYME), ha mostrado ser una realidad progresiva. Las empresas ecuatorianas, particularmente las PYME, están comenzando a adoptar estas normas internacionales para mejorar la precisión y comparabilidad de sus estados financieros.

A pesar de la adopción progresiva, la implementación del impuesto diferido no está exenta de desafíos. Estos incluyen la necesidad de una mayor capacitación contable y la actualización de los sistemas financieros. Muchas empresas han enfrentado dificultades para comprender y aplicar correctamente el método del efecto impositivo con enfoque en el balance. Sin embargo, estas barreras no invalidan la realidad de la adopción, sino que subrayan la necesidad de un apoyo continuo y recursos adecuados para la transición.

La aplicación del impuesto diferido ha demostrado ofrecer beneficios tangibles a las empresas que la implementan correctamente. Entre estos beneficios se encuentran una mayor claridad en los registros contables, mejor toma de decisiones financieras y una mayor capacidad para atraer inversiones. La alineación con estándares internacionales también facilita la comparación con empresas de otros países, lo que puede ser ventajoso en un mercado globalizado.

Estudios empíricos realizados en el país confirman que varias PYME han empezado a registrar el impuesto a la renta bajo el método del efecto impositivo, mostrando una adopción tangible de la normativa internacional. La revisión del estado del arte y los datos recopilados indican que esta práctica está en curso, aunque la extensión y profundidad de su aplicación

pueden variar según el tamaño y la capacidad de cada empresa.

Referencias

- Alonso, I., Nevado, D., Núñez, M.** (2003). La reforma contable y la relación contabilidad - fiscalidad. Partida doble #147. Septiembre. 18-33
- Ayala, J.** (1993). La evasión tributaria. Retrieved from <http://catalog.hathitrust.org/Record/007213329>
- Bernstein, I.** (1995). Análisis de estados financieros: teoría, aplicación, e interpretación. Primera edición en castellano de la quinta en inglés. Madrid.
- Buckley, J. W.** (1972). Income tax allocation: An inquiry into problems of methodology and estimation. Financial Executive Research Foundation.
- Calvopiña, M.** (2013). Impacto de las normas internacionales de información financiera en las PYMES ecuatorianas. (Unpublished Universidad Andina Simón Bolívar, Quito.
- Cano, A.** (2011). Presentación de ciertas experiencias exitosas de algunos países latinoamericanos y su relación con la estandarización contable internacional. 47a, 1-23.
- CEA, J.** (1988). Principios Contables y Fiscalidad. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- Corona Romero, Enrique** (2004): "Efecto impositivo y tributario de la reforma contable. Especial referencia a las cuentas anuales consolidadas", Revista de Contabilidad, pp. 19-51. ASEPUC.
- García-Ayuso Covarsí, M., Sierra Molina, G. y Zamora Ramírez, C.** (2000): Reacción del Mercado de Valores Español ante los Cambios en los Elementos Contables Derivados del Efecto Impositivo, Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla.
- García Díez, J.** (1992). La utilidad de la información financiera para analistas de inversiones (estudio empírico). XXII (70), 29-55.
- García, E., Cuadrado, A., & Eslava, R.** (2011). Effect of international financial reporting standards on financial information quality. 9, 176-196.
- García, I. (Ed.)**. (2009). Contabilidad básica. Madrid:
- García, O.** (2007). Contabilización del Impuesto sobre el beneficio y de los impuestos indirectos. Técnica Contable. Abril. 66-74
- García-Olmedo, R.** (1996). Tratamiento contable del impuesto sobre sociedades. Partida Doble #70. Septiembre. 82-90.
- García-Olmedo, R.** (1997): "Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios", Técnica Contable, n.º 586, octubre, pp. 665-680.
- García-Olmedo, R.** (2002): "Interrogantes en la aplicación del enfoque de balance seguido por la Norma Internacional de Contabilidad n.º 12", Técnica Contable, n.º 648, diciembre, pp. 929-948.
- García, H.; Alvear, S.; Zárate, S.; Núñez, F.**; (2024). "Instrumentos financieros: su aplicación en las empresas cotizantes del Ecuador". Revista Killkana Social. Volumen 8. Número 1. Págs. 113-128
- García, H.; Chicaiza, O.; Molina, R.; Alvear, S.**; (2024). "Estudio del avance de la NIC 2 en grandes empresas del Ecuador". Revista Killkana Social. Volumen 8. Número 2. Págs. 7-21

- García, H.** (2024). “Efecto impositivo o ‘cuota a pagar’: el dilema del Impuesto a las Ganancias en las PYME”. Revista Pilquen-Sección Ciencias Sociales. Volumen 27. Número 2. Págs. 97-111.
- García, H.; Chicaiza, O.; Hernández, M.; Zárate, S.; Alvear, S.; Guamán, M.; Molina, R.** (2023). “The Deferred Tax and the Usefulness of Financial Information”. Revista Migration Letters. Volumen 20. Número S8. Págs. 1222-1232.
- García, H.; Hernández M.; Rojas, F.; Granda, C.;** (2023). “Progress status in the application of IAS 16: a study in the large company of Ecuador”. Revista Economía y Política. 38. 119-145
- García, H.; Hernández, M.; Zárate, S.; Chicaiza, O.;** (2023). “NIIF 15: un diagnóstico inicial conforme la norma internacional de información financiera”. Revista Eruditos. 4 (1). 43-57.
- García, H.; Chicaiza, O.; Calderón, S.; Escobar, M.; Navas, M.;** (2022). “Beneficios a empleados: un diagnóstico inicial conforme la norma internacional de contabilidad NIC 19”. Revista Tambara. 19 (109). 1660-1676.
- García Tamayo, G.** (2019): “Evolución de activos y pasivos fiscales: una aproximación a su incidencia con implementación de IFRS”. Revista Pilquen. 22 (2). 1-12.
- García Tamayo, G.; Fonseca Torre, M.** (2015): “Evaluación de la utilidad de la información financiera: evidencia para empresas medianas y pequeñas del Ecuador”. Capic Review. 13. 59-68
- Idrovo, W.** (2011). Análisis comparativo de los estados financieros preparados con normas ecuatorianas de contabilidad y normas internacionales de información financiera. (Unpublished Universidad de Cuenca, Cuenca.
- International Accounting Standards Board.** (2011). NIIF para PYMES. London: IASCF.
- International Federation of Accounting** (2012). Request for information: Comprehensive review of the IFRS for SMES. New York. Page 1 – 55
- Labatut, G., y Martínez, J.** (1999). La normativa internacional en la Contabilidad del impuesto sobre los beneficios. Auditoría Pública #19. Febrero. 19-26
- Martínez, J., & Labatut, G.** (1997). La contabilización del impuesto sobre sociedades: Un estudio empírico de su aplicación en la empresa valenciana. 37-45-13-27.
- Martínez, J., & Labatut, G.** (2008). Evolución y significatividad de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal en las grandes empresas españolas. 18(1), 85-104.
- Mata Melo, J., & Ustariz Lapuente, B.** (2008). Efectos cualitativos y cuantitativos de la aplicación de la NIC 12 sobre la información fiscal consolidada de las empresas del IBEX 35. (Documento de trabajo 06/08). Burgos:
- Mata, J., Prieto, B., Peña, A., & Pérez, M.** (2004). Incidencia de la aplicación del método del efecto impositivo en las cuentas anuales de las empresas del sector eléctrico: Un estudio empírico.
- McGee, R.** (1984). Accounting for income taxes., 224-228.
- Moreno, J.** (2004). Análisis de la aplicación del método del efecto impositivo en las sociedades patrimoniales. Revista de Contabilidad. Vol. 7 #14. Julio - diciembre 2004. 21-47
- Pina, V.** (1991). El impuesto sobre sociedades en el nuevo plan general de contabilidad. XXI (68), 631-659.
- Preciado, L.** (2010). Impacto fiscal en la transición a las normas internacionales de información financiera en el Ecuador. (Un published Universidad Politécnica Salesiana, Guayaquil.
- Price Waterhouse.** (1967). Is generally accepted accounting for income taxes possibly misleading investors., 70-72-74-75. Servicio de Rentas Internas. (2010a). Recuperado el 14-01-2013. Retrieved from <http://www.sri.gob.ec/web/10138/32@public>
- Servicio de Rentas Internas.** (2010b). Recuperado el 14-01-2013. Retrieved from <http://www.sri.gob.ec/web/10138/32@public>
- Servicio de Rentas Internas.** (2012a). Circular # NAC-DGECCGC12.00009. A los sujetos pasivos de impuestos administrados por el servicio de rentas internas.
- Skelkel, T., & Fazzi, C.** (1984). The deferred tax liability: Do capital-intensive companies pay it. Journal of Accountancy. Vol. 158. Pág. 142-147.
- Vaca, X.** (2011). Proyección del impacto fiscal de las normas internacionales de información financiera. (Unpublished Universidad Andina Simón Bolívar, Quito.