

Efecto impositivo o ‘cuota a pagar’: el dilema del Impuesto a las Ganancias en las PYME

Tax effect or fee to pay: The Dilemma of Income Tax in SMEs.

Recibido
12 | 09 | 2023

Aceptado
19 | 04 | 2024

Publicado
30 | 06 | 2024

Galo Hernán García Tamayo | galo.garcia@iste.edu.ec
 <https://orcid.org/0000-0002-2268-2730>

Instituto Superior Universitario España. Ecuador

RESUMEN

Desde la publicación de las Normas Internacionales de Información Financiera para PYME (NIIF para PYME), se ha generado varios debates a nivel mundial, debido a la disyuntiva en cuanto al método a utilizar para registrar el Impuesto a las Ganancias. El objetivo de este artículo es estudiar las tensiones que han generado los diferentes métodos de contabilización del Impuesto a las Ganancias en las PYME. El diseño del método aplicado atiende a un enfoque cualitativo, una modalidad bibliográfica documental con alcance descriptivo. El análisis en profundidad de la literatura existente sobre este tema se convirtió en el pilar fundamental para dar respuesta al objetivo planteado. Entre los principales resultados que se obtuvieron, sobresale que existen varias posiciones de investigadores en cuanto a la utilización de uno u otro método de contabilización. Cabe recalcar que este objetivo desarrollado forma parte de un proyecto integral de investigación. El aporte que se pretende plasmar con el desarrollo de este primer objetivo radica en establecer desde una perspectiva teórica por cual método de contabilización se decanta la comunidad investigadora internacional.

Palabras clave: Efecto impositivo; Cuota a pagar; Impuesto diferido; Impuesto a las ganancias.

ABSTRACT

Since the publication of the International Financial Reporting Standards for SMEs (IFRS for SMEs), several debates have been created worldwide, due to the dilemma regarding the method to be used to record the Income Tax. The objective of this article is to study the tensions that have been generated by the different accounting methods of Income Tax in SMEs. The design of the applied method follows a qualitative approach, a documentary bibliographic modality with a descriptive scope. The in-depth analysis of the existing literature on this subject became the fundamental pillar to respond to the proposed objective. Among the main results that were obtained, it stands out that there are several positions of researchers regarding the use of one or another accounting method. It should be noted that this developed objective is part of a comprehensive research project. The contribution that is intended to be captured with the development of this first objective, lies in establishing from a theoretical perspective which accounting method the international research community opts for.

Key words: Tax effect; Fee to pay; Deferred tax; Income tax.

INTRODUCCIÓN

El presente artículo se centra en estudiar las tensiones que han generado los diferentes métodos de contabilización del Impuesto a las Ganancias, especialmente en el contexto de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYME). Estas tensiones se originan debido a que las NIIF para las PYME incluyen una sección específica relacionada con el Impuesto a las Ganancias (Sección 29), que introduce el enfoque de las diferencias temporarias para su registro.

Para proporcionar un marco más completo y claro, a continuación, se detallan las normativas y organizaciones internacionales relevantes, y se explica su influencia y contribución a la discusión.

La *International Federation of Accountants* (IFAC) es una organización que ha sido un foro clave para el debate sobre los métodos de contabilización del Impuesto a las Ganancias en las PYME, ya que emitió varias recomendaciones y documentos que destacan las posiciones divergentes respecto al método de contabilización adecuado, señalando la complejidad y los desafíos de implementación para las PYME. También ha enfatizado la necesidad de una mayor investigación y análisis costo-beneficio antes de realizar cambios significativos en las NIIF para las PYME (García et, al, 2023).

La *International Accounting Standards Board* (IASB) es el organismo responsable de la emisión de las NIIF, incluidas las NIIF para las PYME. En sus deliberaciones, el IASB ha considerado diversas opiniones y estudios sobre la contabilización del Impuesto a las Ganancias. A pesar de no apoyar el enfoque de impuestos corrientes por pagar, el IASB ha subrayado la importancia de mantener los principios de reconocimiento fundamentales de la NIC 12, al mismo tiempo que asegura que la información revelada en las notas sea útil para los usuarios de los estados financieros de las PYME (García et, al, 2023).

El *Financial Accounting Standards Board* (FASB), aunque es una entidad normativa de los Estados Unidos y sus normas (US GAAP) difieren de las NIIF, sus discusiones y decisiones también influyen en el debate global sobre las mejores prácticas contables. Las consideraciones del FASB sobre el costo-beneficio y la utilidad de la información financiera proporcionan un contexto adicional relevante para evaluar las posiciones del IASB e IFAC (García et, al, 2023).

El artículo pretende analizar en profundidad las tensiones que surgen de la implementación de la Sección 29 de las NIIF para las PYME, considerando las diversas posturas y recomendaciones de las principales organizaciones normativas internacionales

(IFAC, IASB y FASB). Se busca determinar cuál es el método más adecuado para el registro del Impuesto a las Ganancias en las PYME, evaluando tanto la perspectiva de costo-beneficio como la transparencia y utilidad de la información financiera proporcionada.

En particular, se exploran las siguientes posiciones:

El Método del Efecto Impositivo bajo el Enfoque de las Diferencias Temporarias: Sostiene que las PYME deben reconocer impuestos diferidos para reflejar posibles salidas o entradas de efectivo futuras, proporcionando una imagen completa de las obligaciones fiscales futuras.

El Método de la Cuota a Pagar: Argumenta que las PYME no deben reconocer impuestos diferidos debido a la complejidad y costos asociados, y que la información revelada en las notas sería suficiente para los usuarios de los estados financieros.

El Método de Reconocimiento de Diferencias Temporarias a Corto Plazo: Propone que las PYME reconozcan impuestos diferidos solo para aquellas diferencias temporarias que se espera revertir en un futuro cercano, equilibrando la transparencia con la simplicidad.

Aquel grupo de investigadores que apoyan el método de la cuota a pagar, lo hacen manifestando, que la utilidad de la información financiera al reconocer los impuestos diferidos, no superarían los costos de elaborarla; además, los usuarios quieren generalmente conocer los importes, causas y demás información revelada en las notas. La revelación de información en las notas implicaría el mismo esfuerzo de seguimiento y cálculo para las PYME que el reconocimiento, (*International Federation of Accountants*, 2012).

El IFAC¹ en la primera reforma señala que *The International Accountant Standard Board* (IASB) debería evitar aumentar la complejidad de las NIIF para las PYME y el cambio de los requisitos de la norma con demasiada frecuencia, debido a que en general, la inclusión de opciones y/o referencias cruzadas a las disposiciones de las NIIF completas, tiende a reducir la comparabilidad de la información financiera de las PYME y/o aumentar la complejidad de la norma Internacional (*International Federation of Accountants* (2012)).

Dentro del debate, se considera que se debe dar tiempo a la aplicación del método aceptado por la sección 29 de las NIIF para las PYME, de tal manera que se considere que opciones pueden ser eliminados basadas en la consideración adecuada de retroalimentación

¹ Organismo creado para servir al interés público: contribuir al desarrollo de estándares de alta calidad y la orientación, facilitar la adopción y aplicación de normas de alta calidad y la orientación, contribuyendo al desarrollo de fuertes organizaciones profesionales de contabilidad y firmas de contabilidad y de alta calidad de las prácticas contables profesionales, y promover el valor de los contadores profesionales en todo el mundo, y hablar sobre cuestiones de interés público.

y análisis de las prácticas de adopción, y donde un enfoque claramente preferido pueda ser identificado (*International Federation of Accountants*, 2012).

El IFAC cree que el tema merece una mayor investigación antes de decidir si se debe cambiar. En particular, se sugiere que el IASB explore si los beneficios de reconocer el impuesto diferido superan los costos asociados con el mantenimiento de los registros requeridos. Si hay pruebas concluyentes en apoyo de esto, entonces el IASB debe considerar cuál o cuáles métodos deben ser eliminados.

De la misma manera, este organismo en la segunda reforma se centró en revisar y simplificar aún más las NIIF para las PYME, prestando especial atención a las preocupaciones sobre la complejidad y los costos de implementación. Se mantuvo el enfoque en evitar cambios frecuentes y complicaciones adicionales para asegurar que las normas siguieran siendo accesibles y útiles para las pequeñas y medianas empresas. Además, se discutió la necesidad de un mayor tiempo de adaptación para que las PYME pudieran implementar eficazmente la Sección 29 de las NIIF para las PYME, permitiendo así una mejor evaluación de las prácticas de adopción y retroalimentación antes de realizar cambios significativos.

En la tercera reforma incluyó propuestas para alinear las NIIF para las PYME con las recientes enmiendas a la IAS 12 relacionadas con las reglas del segundo pilar de la OCDE sobre el impuesto mínimo global del 15%. Estas enmiendas introdujeron una excepción temporal para que las PYME no reconozcan ni divulguen información sobre activos y pasivos fiscales diferidos relacionados con los impuestos sobre la renta del pilar dos de la OCDE. También se propuso que las PYME divulguen separadamente sus gastos fiscales actuales relacionados con estos impuestos cuando la legislación del pilar dos esté en vigor. Estos cambios buscan equilibrar la necesidad de información financiera transparente con la simplicidad y costos de implementación para las PYME.

A pesar de que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad no apoyó lo manifestado por el IFAC en la primera reforma sobre el enfoque de impuestos corrientes por pagar por las razones que se explican en el párrafo FC145² del fundamento de las conclusiones de las NIIF para PYME, concluyó que dejar de aplicar los principios de reconocimiento fundamentales de la NIC 12, mientras se requiere la revelación de

² Destacan que los impuestos diferidos son pasivos (o a veces activos) que pueden dar lugar a importantes salidas (entradas) de efectivo en un futuro próximo y, por lo tanto, deben reconocerse. Incluso aquellos usuarios que no están de acuerdo en que deban reconocerse los activos y pasivos por impuestos diferidos, quieren conocer los importes, causas y demás información revelada en las notas, lo que implicaría el mismo esfuerzo de seguimiento y cálculo para las PYMES que el reconocimiento.

información que los usuarios de los estados financieros de las PYME encuentran útil, no está justificado con un criterio de costo beneficio.

Respecto de la segunda reforma, el IASB revisó la Norma NIIF para PYME y decidió no realizar cambios significativos en el tratamiento del impuesto diferido para dichas empresas. El enfoque fue en simplificar y clarificar los requisitos existentes sin comprometer la comparabilidad y utilidad de la información financiera. Las principales modificaciones se centraron en proporcionar más guías y ejemplos para ayudar a las PYME a implementar los requisitos de la norma de manera más eficiente.

En la revisión de la tercera reforma, el IASB introdujo enmiendas específicas relacionadas con las reformas fiscales internacionales, como las reglas del Pilar Dos de la OCDE. Estas enmiendas incluyeron una excepción temporal para las PYME en el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con las nuevas reglas fiscales. Esta medida busca aliviar la carga de cumplimiento para las PYME mientras se evalúan los impactos de estas reformas fiscales. Además, se establecieron requisitos de divulgación para asegurar que los usuarios de los estados financieros tengan información suficiente sobre las consecuencias fiscales.

En Ecuador, el desarrollo de un plan de implementación de las NIIF para que las PYME registren, preparen y presenten sus estados financieros, según el cronograma establecido para el tercer grupo (ver Figura 1), permitirá que estas empresas utilicen un lenguaje financiero globalmente aceptado (García et, al, 2023). Esto facilitará el acceso a mercados internacionales y fuentes de financiamiento, mejorando así la comparabilidad y transparencia de su información financiera a nivel mundial.

Figura 1. Cronología implementación NIIF



Fuente: García et, al, 2023

La adopción de las NIIF en Ecuador permitirá a las PYME ser más comparables con sus competidores internacionales, facilitando que los inversionistas y analistas tomen decisiones informadas sin perder tiempo en entender las diversas normas contables aplicadas en distintas jurisdicciones.

La transición de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) a las NIIF ofrece la oportunidad de evaluar y alinear los sistemas de información financiera y de gestión, mejorar los controles internos, y aprovechar oportunidades de adquisición más efectivas (García, et, al, 2023). Además, se fortalecerán los vínculos entre las finanzas y las operaciones, se optimizarán los informes financieros, y se presentarán oportunidades para reestructurar o reducir costos, lo que aumentará la integración y la eficiencia general de las PYME.

La Superintendencia de Compañías de Ecuador decidió adoptar y aplicar obligatoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a todas las entidades bajo su control y vigilancia. Esta medida busca mejorar la transparencia y comparabilidad de los estados financieros de las empresas ecuatorianas, alineándolos con los estándares internacionales.

La implementación de las NIIF permite que las PYME en Ecuador manejen un lenguaje financiero universalmente aceptado, facilitando su acceso a mercados internacionales y fuentes de financiamiento. Esto también les ofrece la oportunidad de mejorar sus sistemas de información financiera y de gestión, optimizando sus controles internos y fortaleciendo los vínculos entre finanzas y operaciones.

Además, la transición de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) a las NIIF facilita una evaluación y alineación más precisa de los sistemas financieros, lo que resulta en reportes más eficientes y en oportunidades para reestructurar o reducir costos, aumentando así la integración y eficiencia operativa. Esta adopción también ayuda a los inversionistas y analistas a tomar decisiones informadas sin la necesidad de comprender múltiples normas contables aplicadas en diferentes jurisdicciones, potenciando la comparabilidad internacional y fomentando la competitividad de las PYME ecuatorianas.

ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DEL MÉTODO DEL EFECTO IMPOSITIVO

Las relaciones entre las normas contables y 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 (Moreno, 2004). Estas discordancias dan

lugar a una distinta valoración de los elementos de los estados financieros, en función de que se apliquen normas contables o fiscales, (García, 2002).

Ante estas divergencias, Alonso, Nevado & Núñez (2003) manifiestan que son varias las posiciones que pueden adoptarse: la que propugna “la independencia entre los ámbitos contable y fiscal” (Labatut & 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).

Unido a lo anterior y en palabras de García (2002), existen dos enfoques teóricos para la contabilización del impuesto diferido, ambos encuadrados dentro del método de la deuda. Estos enfoques a los que se refieren los autores anteriores son: los que se basan en la cuenta de resultados y, los que se basan en el balance de situación.

Se puede entender de acuerdo con estos autores que el método de la deuda supone la existencia de dos variantes: el enfoque en pérdidas y ganancias *timing differences* y el enfoque en el balance de situación *temporary differences*.

El enfoque en pérdidas y ganancias origina diferencias temporales *timing differences*, que surgen cuando los gastos o los ingresos se registran en un período y se computan fiscalmente en otro; mientras que el enfoque en el balance da lugar a diferencias temporarias *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.

García (2019) profundiza un poco más manifestando que “con el enfoque del balance, este se articula sobre las diferencias temporarias que a su vez parten del concepto de base o valor fiscal” (p.8).

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

Sobre este mismo tema, la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 como el *Statement of Financial Accounting Standards SFAS 109* según Martínez & Labatut (2008):

Obliga a reconocer todos los activos y pasivos por impuestos diferidos, aunque limitando por aplicación del principio de prudencia el reconocimiento de los activos,

no así de los pasivos, lo que puede provocar una acumulación de saldos, máxime si su reversión se pospone en el tiempo (p.86).

Labatut & Martínez (1999), García (1997) y García, Sierra & Zamora (2000) realizaron evaluaciones comparativas entre los dos enfoques, llegando a la conclusión de que, la relevancia práctica de las diferencias existentes entre ambos es mínima. En cambio, para Skelkel & Fazzi (1984) la contabilidad del impuesto diferido es un tema que despertó mucha controversia en los Estados Unidos, cuando el *Financial Accounting Standard Board* 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).

Buckley (1972) en su trabajo titulado *Intcome 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).

Para McGee (1984), 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 ambos, es necesario coger uno de los dos para realizar el apunte contable. “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).

La auditora Price Waterhouse (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 & Labatut, 2009, p.87).

Las compañías deberán tener en cuenta que la sección 29 de las NIIF para las PYME, 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 esos activos.

Asimismo, las compañías 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.

En la práctica, la aplicación del método del efecto impositivo se ha venido empleando a nivel internacional. En la actualidad, este procedimiento en cuanto a la contabilización del Impuesto a las Ganancias supone un acercamiento a la línea marcada por el FASB a través de su SFAS 109, que indica según Pina (1991):

Los hechos y las transacciones económicas tienen efectos fiscales, el mismo que viene representado por los incrementos o disminuciones que provocan el volumen final de los impuestos que paga la empresa por afectar al cálculo de la base imponible de la misma” (p.637).

La asignación de impuestos entre periodos está diseñada para garantizar que en cualquier periodo el beneficio mostrado en los estados financieros se carga con el impuesto a él aplicable con independencia de cómo se informe de ese beneficio a efectos fiscales. Sobre este tema Bernstein (1995) indica que “así 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” (p.124).

En este punto, y haciendo referencia al gasto impuesto como reconocimiento del impuesto a las ganancias, Corona (2004) manifiesta que:

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, (p.27).

En otras palabras, lo que el autor anterior manifiesta es que el gasto por impuesto bajo el método del efecto impositivo basado en la cuenta de resultados se determina mediante la aplicación del principio de devengo, de la misma forma que el resto de partidas integrantes en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La ‘cuota a pagar’ como método de registro del impuesto a las ganancias

También conocido como ‘método del pasivo’ o ‘método de la deuda’, considera que la diferencia entre el cargo contable por el impuesto a la renta y el impuesto que corresponde pagar por un ejercicio constituye un pasivo por la deuda a pagar, o un activo por recuperar. El impuesto corriente es la cantidad que paga una entidad por las liquidaciones fiscales del impuesto a la renta relativas a un ejercicio. Esto quiere decir, que coinciden la corriente económica y la corriente monetaria, entendiéndose entonces que coincide la primera (gasto) con a la segunda (pago).

Las diferencias entre el resultado contable del ejercicio y la base imponible fiscal que no se identifiquen como temporarias, se calificarán como permanentes y supondrán un ajuste en el cálculo del gasto por impuesto corriente.

Luego de considerar las retenciones y pagos, el reconocimiento de los activos/pasivos por impuesto corriente coincidirá con la liquidación tributaria por impuesto. Así, en la medida en que esté pendiente de pago la contrapartida del impuesto corriente será un pasivo por impuesto corriente.

El método de la deuda se caracteriza por cargar a resultados el impuesto causado resultante de la declaración de impuesto a la renta, el cual es calculado considerando únicamente las pautas tributarias, las que no necesariamente coinciden con los requerimientos de las NIIF. De esta forma, el criterio tradicional utilizado hasta el momento carga a los resultados del período el monto a pagar por impuesto.

El inconveniente que se genera con este método es que no se refleja la gestión de la empresa debido a que la misma no tributa sobre su resultado, sino de acuerdo con pautas tributarias vigentes en ese período fiscal. En otras palabras, existen operaciones que se contabilizan y reflejan en el estado de resultados de un período, mientras que para determinar el impuesto a la renta se consideran en otro u otros períodos.

La característica relevante de este método es que el gasto por impuesto a las ganancias surge de la declaración anual de impuesto a la renta. Esta situación, según indica Gil (2009) existen dos importantes defectos del método tradicional:

Por un lado, la imputación en resultados no se relaciona con los resultados contables sino con los resultados impositivos; y, por otro lado, si los resultados fiscales del ejercicio fueron un quebranto, no se reconoce en el estado de resultados el ahorro que permitirá esta situación en las futuras declaraciones impositivas (p.32).

Es por esta razón que Balseca (2018) manifiesta que:

El uso del método de la deuda es inapropiado porque distorsiona las tasas de impuesto a las ganancias y resulta ser de poca utilidad para efectos de planificación o proyección de resultados por ser un método que no respeta el principio del devengado, lo que se hace aún más evidente cuando omite el reconocimiento del ahorro impositivo que generan las pérdidas tributarias sujetas a amortización en períodos subsiguientes y en su lugar disminuye inapropiadamente la tasa en aquellos años en que se amortizan tales pérdidas (p.28).

Este mismo autor manifiesta que otros problemas que presenta el método de la deuda está relacionado con la tasa impositiva “debido a que es la que arroja la declaración física anual, no aplica el concepto del devengo a cabalidad y no considera el efecto del impuesto a las ganancias sobre todos los hechos económicos” (Balseca, 2018, p.29).

Chaney & D.C. analizaron si el resultado obtenido mediante la aplicación del método del efecto impositivo proporcionaba al mercado información adicional respecto al resultado obtenido con la cuota a pagar y en el caso de confirmarse, estudiar las causas, concluyen que los beneficios obtenidos mediante el efecto impositivo aportan una mayor información al mercado que los mostrados con la cuota a pagar (Chaney & D.C., 1994, p.112), criterio similar obtenido por Daley (1995).

Este impuesto pagado, no tiene en cuenta las posibles diferencias entre la base imponible y resultado contable, de modo que el cargo en la cuenta de gastos sería coincidente con la cuota líquida del impuesto, en vista de que se aproxima más a un criterio de caja. “El método de la cuota a pagar resulta de más fácil aplicación y mucho menos costoso que cualquier otro” (Rojas, 2004, p.44).

DISCUSIÓN

El impuesto a la renta conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados es un gasto que debe afectar a la utilidad del ejercicio y que puede ser diferente a la utilidad para fines tributarios: Ésta última servirá de base para determinar el impuesto que se pagará por dicho periodo.

El impuesto a las ganancias es una consecuencia de acciones u omisiones de la gerencia de las empresas que tradicionalmente estaban mal aplicadas en cuanto a su contabilización, debido a que en el estado de resultados se mostraba un cargo por impuesto a la renta (enfoque no adecuado) que puede aumentar, disminuir o eliminarse con base en las decisiones del gerente en el tratamiento de varias operaciones que impactan directamente en el impuesto a las ganancias.

Esas decisiones señaladas en el párrafo anterior pueden afectar la determinación de la utilidad contable actual y de la utilidad tributaria futura, originado diferencias. En otras palabras, el problema respecto al impuesto a la renta no es cuánto registrar sino cuándo registrarlo.

Son estas las razones para creer que el impuesto a las ganancias no es el medio sino el fin para hacer negocios. Se debe reconocer del impuesto a la renta, que al ser un gasto atribuible a todas las partidas que participan en el cálculo del resultado del ejercicio, representa un porcentaje razonable de la utilidad y/o pérdida contable.

En el Ecuador con total seguridad, los contribuyentes estuvieron más familiarizados con el impuesto corriente, por cuanto tiene relación con lo que siempre se ha calculado “la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia o pérdida fiscal del periodo” (NIC 12, 2016, párr.5). El impuesto corriente correspondiente al periodo presente y a los anteriores debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado (NIC 12, 2016, párr.12).

En cuanto a las tensiones generadas en los métodos de contabilización del impuesto a las ganancias, la literatura se ha decantado en la gran mayoría a favor del método del efecto impositivo con un enfoque en la gran empresa.

Sin embargo, queda pendiente realizar más estudios a profundidad enfocado en las PYME en dónde se pueda observar cuál sería el método de contabilización más apropiado para este tipo de empresas, debido a que existen en la actualidad varias corrientes con posiciones diferentes.

En tal sentido, queda abierta la posibilidad para que a nivel mundial se siga investigando el costo beneficio de la aplicación de una u otra metodología de registro del impuesto a las ganancias.

CONCLUSIONES

La contabilización del impuesto a las ganancias en Ecuador ha generado tensiones debido a las diferencias en los métodos contables. La implementación de la Sección 29 de las NIIF para las PYME, que utiliza el enfoque de las diferencias temporarias, ha sido criticada por su complejidad y dificultad de aplicación en empresas que no manejan balances fiscales de forma rutinaria.

Otra tensión importante es el debate entre los costos y beneficios de reconocer impuestos diferidos. Algunos expertos argumentan que los costos asociados con el mantenimiento de registros y la preparación de información detallada superan los beneficios para las PYME que podrían no tener los recursos necesarios para cumplir con estos requisitos de manera eficiente.

Existe una controversia sobre la relevancia y utilidad de la información financiera resultante del reconocimiento de impuestos diferidos. Mientras algunos profesionales sostienen que es crucial para la transparencia financiera, otros argumentan que las revelaciones en las notas de los estados financieros podrían ser suficientes y menos costosas de producir.

Las recientes reformas fiscales internacionales, como las reglas del Pilar Dos, han añadido complejidad al panorama contable para las PYME en Ecuador. La introducción de excepciones temporales para el reconocimiento de impuestos diferidos refleja la necesidad de equilibrar la carga de cumplimiento con la precisión y utilidad de la información financiera, lo que sigue siendo un punto de tensión y debate continuo entre los profesionales y organismos reguladores.

En base a los antecedentes y la situación de las PYME en Ecuador, el método de la cuota a pagar parece ser el más adecuado. Este método es menos costoso y más sencillo de implementar, lo que es crucial para las PYME que pueden no tener los recursos necesarios para mantener registros detallados de las diferencias temporarias. Sin embargo, para las empresas que puedan manejar una mayor complejidad, el método mixto podría ofrecer un equilibrio razonable entre transparencia y costos.

REFERENCIAS

1. **Alonso, I., Nevado, D., Núñez, M.** La reforma contable y la relación contabilidad - fiscalidad. Partida doble #147. Septiembre. 18-33. 2003.
2. **Balseca Lema, N. E.** Incidencia de la aplicación de impuestos diferidos en la presión. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar. 2018.
3. **Bernstein, I.** Análisis de estados financieros: teoría, aplicación, e interpretación. Primera edición en castellano de la quinta en inglés. Madrid. 1995.
4. **Buckley, J. W.** Income tax allocation: An inquiry into problems of methodology and estimation. Financial Executive Research Fundation. 1972
5. **Chaney, P. K., & D.C., J.** Accounting for deferred taxes: Simplicity? usefulness? 1989. 3(2), 6-13.
6. **Chaney, P. K., & D.C., J.** The effect of deferred taxes on security prices. 1994. 9(1), 91-116.
7. **Daley, M.** The impact of deferred tax allocation on earnings as a measure of firm performance. 1995.
8. **García-Ayuso Covarsí, M., Sierra Molina, G. y Zamora Ramírez, C.** 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. 2000
9. **García Díez, J.** La utilidad de la información financiera para analistas de inversiones (estudio empírico). 1992. XXII (70), 29-55.
10. **García, O.** Contabilización del Impuesto sobre el beneficio y de los impuestos indirectos. Técnica Contable. Abril. 2007. Pp. 66-74.
11. **García-Olmedo, R.** Tratamiento contable del impuesto sobre sociedades. Partida Doble #70. Septiembre. 1996. Pp. 82-90.
12. **García-Olmedo, R.** Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios, Técnica Contable.1997. N°586, octubre, pp. 665-680.
13. **García-Olmedo, R.** Interrogantes en la aplicación del enfoque de balance seguido por la Norma Internacional de Contabilidad n.º 12. *Técnica Contable*. 2002. N°648, diciembre, pp. 929-948.
14. **García-Tamayo, G.** Evolución de Activos y Pasivos Fiscales: Una aproximación a su incidencia con la implementación de IFRS, *Revista Pilquen Sección Ciencias Sociales*, 2019.Vol. 22 (2) pp. 1-12.
15. **García, H.; Chicaiza, L.; Hernández, M.; Zárate, S.; Alvear, S.; Guamán, M.; & Molina, R.** The Deferred Tax and the Usefulness of Financial Information. *Migration Letters*, 2023. 20(S8), 1222-1232. DOI: <https://doi.org/10.59670/ml.v20iS8.5087>
16. **García, H.; Chicaiza, O.; Calderón, B.; G. S., Alejandra, E. R. M., & Nicole, N. A. M.** Beneficios a empleados: un diagnóstico inicial conforme la norma internacional de contabilidad nic 19. *Revista electrónica TAMBARA*. 2023. Vol. 19(109). pp. 1660-1676.
17. **García, H; Hernández, M.; Zárate, S.; Chicaiza, O.** NIIF 15: un diagnóstico inicial conforme la norma internacional de información financiera. *Revista Eruditus*. 2023. 4(1), 43-57.
18. **Gil, Jorge José.** Impuesto diferido: nuevo método basado en el balance. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti, 2009
19. **International Accounting Standars Board.** NIIF para PYMES. London: IASCF. 2011.
20. **International Federation of Accounting.** Request for information: Comprehensive review of the IFRS for SMES. New York. 2012. Page 1 - 55
21. **International Accounting Standars Board.** Publishes proposed amendments to the IFRS for SMES regarding the OECD pillar two model rules. 2023

22. **Labatut, G., y Martínez, J.** La normativa internacional en la contabilidad del impuesto sobre los beneficios. 1999. Auditoría Pública N°19. Febrero. 19-26.
23. **Martínez, J., & Labatut, G.** La contabilización del impuesto sobre sociedades: Un estudio empírico de su aplicación en la empresa valenciana. 1997. 37(45): 13-27.
24. **Martínez, J., & Labatut, G.** Evolución y significatividad de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal en las grandes empresas españolas. 2008. 18(1): 85-104.
25. **McGee, R.** Accounting for income taxes. 1984. 224-228.
26. **Moreno, J.** Análisis de la aplicación del método del efecto impositivo en las sociedades patrimoniales. *Revista de Contabilidad*. 2004. Vol. 7 (14): 21-47.
27. **Pina, V.** El impuesto sobre sociedades en el nuevo plan general de contabilidad. 1991. XXI (68), 631-659.
28. **Price Waterhouse.** Is generally accepted accounting for income taxes possibly misleading investors. 1967. 70-72; 74-75.
29. **Rojas, J. M.** Análisis de la Aplicación del Método del Efecto Impositivo en las Sociedades Patrimoniales: Analysis of the Tax Effect Method Application in the Patrimonial Societies. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*. 2004. 7(14), 21-47.
30. **Skelkel, T., & Fazzi, C.** The deferred tax liability: Do capital-intensive companies pay it. *Journal of Accountancy*. 1984. Vol. 158. Pp. 142-147.
31. **Superintendencia de Compañías.** (2013). Recuperado en 2013. Retrieved from <http://www.supercias.gob.ec/portal/>
32. **Superintendencia de Compañías Valores y Seguros.** Adopción de normas internacionales de información financiera NIIF 06.Q.ICI.004. 2006.
33. **Superintendencia de Compañías Valores y Seguros.** Ratificación cumplimiento adopción de NIIF, ADM08199, (2010).