

Evolución de Activos y Pasivos Fiscales: Una aproximación a su incidencia con la implementación de IFRS

Evolution of assets and tax liabilities: an approximation to its impact with the implementation of IFRS

Recibido
04|12|18

Galo Hernán García Tamayo

hernancillo@gmail.com

Aceptado
12|04|19

Universidad de los Andes. Venezuela

Publicado
20|03|19

RESUMEN

La sección 29 de las NIIF para las PYMES, es una de las normas de mayor controversia a nivel mundial. Esa discordia se da por el modelo de contabilización del Impuesto a las Ganancias a aplicar en las empresas de pequeña y mediana dimensión. Estas normas requieren el reconocimiento del Impuesto Diferido bajo el enfoque del balance para su registro. La problemática generada es por el costo beneficio de aplicar dicha metodología en las PYMES, puesto que el beneficio de su aplicación no superaría los costos asociados de su registro. El objetivo de esta investigación es analizar desde el punto de vista cuantitativo, si bajo la óptica contable se ha modificado la evolución tanto de los activos fiscales como de los pasivos fiscales, como consecuencia de la entrada en vigor de la sección 29 Impuesto a las Ganancias. Luego de aplicar los estadísticos adecuados, los resultados demuestran que no ha habido un cambio significativo en la evolución de activos y pasivos fiscales; lo que nos da a entender que, en una primera aproximación, el reconocimiento del impuesto diferido bajo el enfoque del balance no es útil para la toma de decisiones de los usuarios.

Palabras clave: Activos Fiscales, Impuesto Diferido, NIIF, Pasivos Fiscales.

ABSTRACT

The section 29 of the IFRS for SMEs is one of the most controversial rules in the world. This discord is due to the accounting model of Income Tax to be applied in small and medium-sized companies. These standards require the recognition of Deferred Tax under the balance sheet approach for the recording of Income Tax. The problem generated is the cost benefit of applying this methodology in SMEs, since the benefit of its application would not exceed the associated costs of its registration. The objective of this research is to analyze from the quantitative point of view, whether from the accounting point of view the evolution of both fiscal assets and tax liabilities has changed, as a consequence of the entry into force of section 29 Income Taxes. After applying the appropriate statistics, the results show that there has not been a significant change in the evolution of fiscal assets and liabilities; what gives us to understand, that in a first approximation, the recognition of the deferred tax under the balance approach is not useful for the decision making of the users

Key words: Tax assets, Deferred Tax, IFRS, Tax liabilities.

INTRODUCCIÓN

El International Accounting Standard Board (IASB) como organismo generador de las Normas Internacionales de Información Financiera, durante décadas ha venido mejorándolas en cuanto a su manera de medir y valorar las partidas dentro de los estados financieros, con el fin de que sean útiles para los usuarios. Una de estas normas ha sido la referente al Impuesto a las Ganancias. Sin embargo, estas no terminan de convencer a quienes preparan estados financieros en las PYMES del mundo, en vista de que existen diferentes corrientes que defienden sus posturas basadas en la investigación empírica. Estas corrientes generadas en el seno del IASB son:

- ✓ Aquellos que defienden el reconocimiento del impuesto diferido.
- ✓ Aquellos que defienden el reconocimiento solo del impuesto corriente.

Asimismo, aquellos que apoyan el reconocimiento del impuesto diferido se dividen en dos vertientes: a) los que indican que el enfoque en el estado de resultados es el adecuado y, b) los que manifiestan que el enfoque del balance es el pertinente.

Una vez emitidas las nuevas normas, se indicaba la nueva forma de registro del impuesto a las ganancias basada en el reconocimiento del impuesto diferido con enfoque en el balance. En esta nueva metodología el pilar fundamental, que a su vez generó mucha controversia, es el tratamiento de las diferencias temporarias. En consecuencia, el objetivo de este artículo es analizar desde el punto de vista cuantitativo si bajo la óptica contable se ha modificado la evolución tanto de los activos fiscales como de los pasivos fiscales, soportada por las PYMES, como consecuencia de la entrada en vigor de la sección 29 “Impuesto a las Ganancias”.

Este planteamiento trata de analizar si el enfoque del balance es útil para la toma de decisiones de los usuarios con el fin de contribuir a resolver las discordancias generadas en el seno del IASB. En el estudio estadístico, la hipótesis nula a contrastar es:

H_0 : No existen diferencias significativas de los activos fiscales y los pasivos fiscales con la aplicación de la sección 29 “Impuesto a las Ganancias” en las PYMES del Ecuador.

Revisión de la literatura

Es importante realizar una revisión de la literatura empírica existente sobre el efecto impositivo, con el fin de mostrar la amplia perspectiva de este tema y la situación actual. Dentro de esta línea Jeter (1993) analizó el grado de asociación existente entre el precio de los títulos y los impuestos diferidos a 838 empresas. Su conclusión es que

Existe una mayor asociación entre los precios de los títulos y aquellos sectores donde los impuestos diferidos presentan menores niveles, tanto de crecimiento como de diferencias temporales recurrentes, lo que indica que el mercado tiene poca confianza en los impuestos diferidos que no revierten en un futuro previsible al no afectar a los cash flows futuros.

Este autor finaliza indicando que la asignación parcial es una mejor alternativa de análisis.

Gandía, Labatut y Rodríguez (1994) sí ponen de manifiesto las diferencias ocasionadas por los ajustes de consolidación cuando existen disparidades entre el grupo fiscal y contable, sean o no relevantes. Los resultados indican que “los importes de diferencias permanentes positivas y negativas y, de las diferencias temporales originadas en el ejercicio respecto a la totalidad de las originadas son significativas”. Asimismo, estos autores indican que “ni los importes de las diferencias temporales negativas originadas en el ejercicio, ni las revertidas en ejercicios anteriores tanto positivas como negativas son significativas”.

A continuación, se presenta un resumen del estado actual del Impuesto a las Ganancias a nivel internacional:

Tabla 1. Resumen del estado de la cuestión del impuesto a las ganancias a nivel internacional.

Autor / Año	Objetivo	Muestra	Conclusiones
Llorente (1993)	Grado de implantación de criterios relativos al impuesto a la renta	Cuentas anuales empresas Zaragoza 1989 - 1990	En el año 1989 el impuesto era considerado una distribución del resultado. En 1990 ya lo consideraron como gasto.
Chaney (1989)	Analizar si el resultado obtenido bajo el método del efecto impositivo proporcionaba al mercado adicionalidades respecto al resultado obtenido bajo el método de la cuota a pagar.	838 empresas de Compustat.	Los resultados obtenidos bajo el efecto impositivo muestran más información al mercado; y este daba mejor respuesta hacia aquellas empresas con Impuesto Diferido menos variable, lo que sugiere que estos podrían proporcionar información adicional acerca de la manipulación del beneficio.
Daley (1995)	Estudiar si el resultado bajo el efecto impositivo constituye una mejor medida de actuación empresarial	14.341 observaciones de Compustat 1969-1986.	El efecto impositivo constituye una acumulación producto del establecimiento de normas que mejora el resultado como medida de la actuación de la empresa.
Gómez (1995)	Analizar el grado de implantación del efecto impositivo desde su divulgación.	440 empresas de Castilla y León 1992.	14% de empresas no reflejaban ninguna diferencia frente al 86% que sí. 79% presentaban diferencias permanentes. 40.5% registraban algunas diferencias temporales.
Alcarria (1997)	Analizar las repercusiones que ha tenido el efecto impositivo sobre las cuentas anuales de empresas de tamaño medio y grande no cotizadas en bolsa.	100 empresas Castellón. 1992 - 1995.	El efecto neto de correcciones realizadas en el beneficio contable (diferencias permanentes, temporales y compensación de pérdidas) para obtener la base imponible del impuesto es negativo por lo que esta suele presentar un valor inferior al BAL.
Sierra, García y Zamora (2000)	Analizar la relevancia de los saldos de cuentas relacionadas con el método impositivo en el mercado de valores español.	1517 observaciones sociedades cotizadas en la Bolsa de Madrid 1991 - 1998.	No se encontró una asociación consistente entre el valor de mercado de las empresas cotizadas y la información contable contenida en sus estados financieros correspondiente al efecto impositivo.

Fuente: Elaboración propia

A nivel local se encontraron los siguientes trabajos:

Tabla 2. Resumen del estado de la cuestión impuesto a las ganancias a nivel nacional.

Autor / Año	Objetivo	Método	Conclusiones
Robelly y Carrera (2011)	Efecto de la aplicación de la NIC #12 en el Balance General de una empresa Agroindustrial en el Ecuador	Análisis de los balances de una empresa agroindustrial.	Ha existido impacto a nivel de activos y pasivos por impuestos diferidos que se originan en diferencias temporarias imponibles y deducibles.
Preciado (2010)	Determinar el impacto tributario que generará la aplicación de las principales NIIF en el Ecuador.	Estudio con corte explicativo en el cual se pretende informar de un aspecto de la realidad.	La aplicación de las NIIF conllevará al registro contable de partidas temporarias y temporales que motivan la presencia de valores activos o pasivos por impuestos diferidos en el balance de las empresas.
Calvopiña (2013)	Estudiar los impactos que genera la aplicación de las NIIF en las PYMES ecuatorianas del sector inmobiliario.	Exploratoria y explicativa en vista de analizar una situación no estudiada en el país.	El impacto en la cuenta de resultados provenientes de la adopción por primera vez está dado por: instrumentos financieros y propiedades de inversión que en conjunto incrementan el patrimonio en un 186%.
Erazo (2013)	Analizar el impacto de la aplicación de impuestos diferidos en las PYMES del Ecuador de acuerdo con las NIIF y normativa tributaria.	Explicativo a partir del análisis de los estados financieros con valores supuestos.	La aplicación de impuestos diferidos implica una afectación financiera en las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.
Vaca (2011)	Proyección del impacto fiscal de las Normas Internacionales de Información Financiera.	Explicativo a partir de un caso supuesto de una compañía proveedora de servicios de internet.	El SRI deberá pronunciarse sobre el “Impuesto a las Ganancias”, referente a diferencias temporales, ya que de no ser aceptada esta norma cualquier diferencia entre su base fiscal y contable constituirá una diferencia permanente.
Uvillús (2008)	Analizar las normas contables y su impacto en la determinación del impuesto a la renta.	Explicativo a través de un planteamiento de caso práctico.	Con la aplicación de NIC aumentan las diferencias entre los diferentes tratamientos contables y fiscales, lo que genera un análisis muy detenido de las normas, y aún más de las que corresponda a negocios especializados.
López y Zea (2011)	Analizar el tratamiento del “Impuesto a las Ganancias” según la aplicación de las NIIF en el Ecuador.	Explicativo a partir de la aplicación de un supuesto práctico.	Con la implantación del “Impuesto a las Ganancias” las utilidades e impuestos sobre la renta difieren de la realidad debido a que los estados financieros están elaborados sobre una base fiscal y no sobre una base financiera.
García y Fonseca (2017)	Analizar la percepción que tienen los usuarios de la información financiera acerca del costo beneficio de la aplicación del impuesto a las ganancias.	Descriptivo, a partir de la percepción de los gerentes y entidades financieras	Las PYMES perciben la aplicación del impuesto a las ganancias como costosa, mientras que los accionistas e instituciones financieras afirman que será de poca utilidad para sus intereses.

Fuente: Elaboración propia

METODOLOGÍA

Población, muestra y datos.

La población de partida estuvo conformada por 14.475 empresas que presentaron información en la Superintendencia de Compañías del Ecuador. Se partió con la confección de una base con datos empresariales cuyos registros cumplieran las especificaciones exigidas por el objetivo del trabajo. Los requisitos básicos de la población hacen referencia a: personalidad jurídica, entidades que fueran sujetos pasivos del impuesto a la renta, tamaño de la compañía y empresas con activos revaluados. El total de entes luego de esta depuración fue de 13.633. De este total, se verificó la información de aquellas empresas que presentaron datos con la nueva normativa y, se eliminaron las entidades que no lo hicieron. En tal sentido, la población depurada fue de 575 instituciones las que, a su vez, formaron parte de la muestra a ser estudiada.

Tabla Muestra

CODIGO	ACTIVIDAD	Medianas	Pequeñas	Total
A	Agricultura y pesca	20	21	41
B	Minas y canteras	9	7	16
C	Industrias	30	22	52
D	Electricidad, gas...	2	5	7
E	Agua y saneamiento	1	1	2
F	Construcción	18	21	39
G	Comercio	49	79	128
H	Transporte y almacenamiento	11	10	21
I	Alojamiento y comidas	7	3	10
J	Información y comunicación	4	14	18
K	Financieras y seguros	28	39	67
L	Actividades inmobiliarias	26	20	46
M	Actividades profesionales	26	72	98
N	Servicios administrativos	5	11	16
P	Enseñanza	2	5	7
Q	Salud y asistencia social	3	4	7
		241	334	575

Fuente: Superintendencia de Compañías del Ecuador.
Elaboración propia

MÉTODO

Se dividió la muestra en dos períodos:

- ✓ Período 1 (2010-2011), datos anteriores a la reforma contable.
- ✓ Período 2 (2011-2012), datos posteriores a la reforma contable.

Es importante indicar que el año 2011 consta en los dos períodos ya que en ese lapso de tiempo las empresas presentaron información con y sin la reforma contable, debido a diferencias en las exigencias de las entidades de control.

El estudio empírico es de abordaje cuantitativo, puesto que se realizó a partir de la información contenida en los balances de las empresas. Se recurrió al contraste estadístico de medias que se llevó a cabo en función de la distribución de los datos. El estadístico apropiado fue la t-Student en razón de que los datos siguen una tendencia normal.

A partir del estado de situación patrimonial presentado por las empresas para cada ejercicio económico, se han obtenido las cifras de las variables que fueron influenciadas por la nueva normativa, de cada una de las actividades empresariales, en cada uno de los ejercicios económicos del período de estudio.

Dado que lo que se pretende poner de manifiesto son los efectos que ha podido tener la evolución de dichas variables a través de la comparación de período en período, se procedió de la siguiente manera:

1. Se analizaron las variables afectadas por la sección 29 sobre la base de un análisis teórico de trabajos realizados con anterioridad.
2. A partir de la comparación del estado patrimonial de los dos períodos analizados, se logró identificar las disparidades de las variables afectadas por dicha normativa.
3. Esas diferencias se compararon con las variables teóricas obtenidas en el punto uno.
4. Se calculó para cada actividad empresarial, clasificando en pequeñas y medianas empresas, la media de los períodos considerados tanto de activos fiscales como de pasivos fiscales.
5. De los resultados obtenidos en el punto cuatro, se computó la diferencia de las medias de activos y pasivos fiscales por tamaño y por actividad.
6. Se aplicaron los estadísticos de Kolmogorov y T de Student.

RESULTADOS

Análisis descriptivo.

Para poder llegar a hacer el análisis estadístico de los datos cuantitativos, se realizó un análisis descriptivo de las variables afectadas por la sección 29 “Impuesto a las Ganancias”.

Las variables que intervienen son: Patrimonio Neto, Resultado Neto, Depreciaciones y Amortizaciones, Deterioro de Activos, Provisión de pasivos.

- (PN) = Patrimonio Neto, que para esta parte del trabajo será considerado como variable dependiente.
- (RN) = Resultado Neto, de igual forma que el PN será considerado como variable dependiente.
- (DE) = Deterioro de Activos, “Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado y la norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor,” (Consejo De Normas Internacionales, 2000). Se espera que esta variable haya afectado al patrimonio neto y al resultado neto, en vista de que, en el Ecuador, este concepto era aplicado de manera errónea.
- (DP) = Depreciaciones y Amortizaciones, La propiedad planta y equipo es definida sobre la base de dos situaciones: “a) son retenidos por una empresa para ser usados en la producción o abastecimiento de bienes o servicios, para rentar a terceros o para propósitos administrativos; y, b) se espera sean usados durante más de un período.” (Federación Nacional de Contadores, 1999).

Una de las partidas que ha tenido impacto con la nueva normativa son los inventarios, definidos de acuerdo a Chiriboga (2001) como

Activos retenidos para su venta en el curso ordinario de los negocios, en el proceso de producción para dicha venta o en la forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

La norma contable establece que los inventarios se deben valorar al menor entre el costo y el valor neto realizable.

La norma tributaria respecto de los inventarios indica

Que para dar de baja el inventario, solo se podrán realizar con justificación mediante declaración juramentada realizada ante un notario o un juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente (República del Ecuador, 2012).

Por tal razón, existen ciertos tipos de inventario que pierden su valor en el mercado, que puede llegar a ser inferior al costo de adquisición, lo que conlleva que estos inventarios requieran una provisión por obsolescencia, criterio no estipulado en la ley tributaria. En consecuencia, la aplicación de la normativa contable puede generar un gasto no deducible.

Otra de las variables es la propiedad planta y equipo que, de acuerdo con la Federación Nacional de Contadores (1999), “son activos tangibles retenidos por una empresa para ser usados en la producción, para rentar a terceros o para propósitos administrativos y se espera sean usados por más de un período”.

Archer (2009) manifiesta que una forma de medir la propiedad planta y equipo es al valor razonable. Por tanto, con el fin de mostrar el valor de mercado de cada uno de ellos, su valor inicial medido al costo se va a ver afectado por revaluaciones que se efectúen a esos activos fijos.

Las Normas Contables consideran como aspecto importante que dichos activos deben estar valorados a precio de mercado, lo cual genera que el costo y la depreciación puedan aumentar o disminuir.

En las normas tributarias no se reconocen como deducibles los gastos producto de una revaluación en un valor menor del costo histórico, lo que genera un gasto no deducible.

Con respecto a los porcentajes de depreciación, la ley tributaria establece unos máximos que puede aplicar un contribuyente adicionando que “en caso de que los porcentajes establecidos sean superiores a los calculados de acuerdo con la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o a la técnica contable, se aplicarán estos últimos” (República del Ecuador, 2012).

Por lo tanto, los responsables de los estados financieros deben revisar si los activos fijos están siendo depreciados en función de su vida útil y, si esta genera un porcentaje de depreciación menor a los establecidos, deberá reducir el gasto de depreciación deducible. Todas estas situaciones generan que cierta propiedad planta y equipo por su uso, condiciones de lugar y avance tecnológico entre otros, puedan perder su capacidad de utilización y, por consiguiente, se debe reconocer un deterioro, lo que genera un gasto que debe ser reconocido. Sin embargo, al no estar esta definición considerada en la ley tributaria se constituye en gasto no deducible.

Los deterioros de los activos según la norma contable deben ser reconocidos de forma inmediata como un gasto en el estado de resultados, salvo que el activo haya sido anteriormente revaluado, por lo cual debe ser registrado contra esta.

En cuanto a las provisiones y pasivos contingentes, es importante evaluar las contingencias considerando que estas se relacionan con la posibilidad de que una cosa pueda o no suceder y, dependiendo de esta situación, revelar o registrar en los estados financieros.

La NIC #36 es clara en cuanto a estos puntos, es decir, los pasivos contingentes no deben ser registrados en la contabilidad, puesto que estos todavía no pueden dar la certeza de la salida de dinero para efectuar el pago de una obligación, debiendo ser estas reveladas en las notas a los estados financieros.

La norma tributaria no establece deducciones para el impuesto a la renta por concepto de provisiones generadas por pasivos contingentes, lo que conlleva a generar un gasto no deducible.

En lo que tiene que ver con la provisión para cuentas incobrables, estas se registran buscando revelar cuánto efectivamente son las cuentas por cobrar a recuperar en un determinado período, lo que implica que en muchos de los casos se tengan que hacer provisiones que no se encuentran dentro de las deducciones establecidas en la ley.

Estas provisiones según la ley tributaria:

Son originadas en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total. Las provisiones voluntarias, así como las realizadas en acatamiento a leyes especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos (República del Ecuador, 2012).

El crear una provisión para cuentas malas genera que dichas partidas sean consideradas como no deducibles, a pesar de que la ley tributaria establece que se pueden dar de baja estas cuentas una vez mantenidas cinco años en su contabilidad o que hayan pasado cinco años de haber vencido el crédito entre otras consideraciones y que estas puedan cargarse contra la provisión. Sin embargo, los estados financieros no pueden esperar cinco años para cumplir este apartado. Por esta razón estos gastos serían no deducibles.

En cuanto a la jubilación patronal, según la ley tributaria, la provisión es deducible siempre que los trabajadores superen los diez años de servicio en forma continua en una misma empresa. Por lo tanto, si un trabajador se retira de la empresa, el valor que se mantenía como provisión debe ser reversado y considerado como un ingreso gravado, puesto que cuando se constituyó la provisión fue un gasto deducible. Sin embargo, la ley tributaria no permite un reverso de gastos de esto.

Análisis estadístico de la información cuantitativa

Prueba T de Student para pequeñas y medianas empresas.

La hipótesis nula sería la siguiente:

✓ H_0 : No existen diferencias significativas en los activos y los pasivos fiscales con la aplicación de la sección 29 “Impuesto a las Ganancias” en las PYMES del Ecuador.

En las tablas 3 y 4 se muestran los resultados de aplicar la prueba. Sin embargo, lo más importante de los resultados es que en la comparación de las dos variables se tiene un coeficiente de significación colateral mayor que el 5%, lo que nos da indicios para establecer la significatividad o no del cambio de normativa. Luego, con estos resultados, se estaría aceptando la hipótesis nula planteada.

Tabla 3. Estadísticos paramétricos para una muestra con datos sobre la base de pequeñas y medianas empresas

T-TEST / TESTVAL=5/VARIABLES= Promedio Pasivos / Promedio Pasivos / MISSING=ANALYSIS / CRITERIA=CIN(0.95).				
Valid cases = 18; cases with missing value(s) = 0.				
Variable	N	Media	Desv Std.	Err. Est. Media
Promedio Activos	8	15.285,37	40.559,21	9.559,90
Promedio Pasivos	8	-1.603,38	3.251,06	766,28

Fuente: Elaboración propia

Tabla 4. Prueba T de Student para activos fiscales y pasivos fiscales de pequeñas y medianas empresas

T-TEST T-TEST / TESTVAL=5/VARIABLES= Promedio Pasivos / Promedio Pasivos / MISSING=ANALYSIS / CRITERIA=CIN(0.95).						
Variables	Valor de la prueba = 5%					
	T	df	Sig.	Diferencia Media	Intervalo de confianza=95% de la diferencia	
					Inferior	Superior
Promedio Activos	1,60	18	,128	15.280,37	-4.889,25	35.449,99
Promedio Pasivos	-2,10	18	,051	-1.608,38	-3.225,09	8,34

Fuente: Elaboración propia

Prueba T de Student para medianas empresas.

La hipótesis nula sería la siguiente:

✓ H_0 No existen diferencias significativas de los activos y los pasivos fiscales con la aplicación de la sección 29 “Impuesto a las Ganancias” en las medianas empresas del Ecuador.

En la tabla 5 y 6 observamos los resultados de aplicar la T de Student a estas empresas. Al ser el coeficiente de significación colateral mayor que el 5% para ambas variables, nos da indicios para poder aceptar la hipótesis nula.

Tabla 5. Estadísticos paramétricos para una muestra con datos sobre la base de medianas empresas

T-TEST / TESTVAL=5/VARIABLES= Promedio Pasivos / Promedio Pasivos / MISSING=ANALYSIS. / CRITERIA=CIN(0.95).				
Valid cases = 18; cases with missing value(s) = 0.				
Variable	N	Media	Desv Std.	Err.Est. Media
Promedio Activos	18	26.369,22	74.927,76	17.660,64
Promedio Pasivos	18	-2.423,18	6.904,82	1.627,48

Fuente: Elaboración propia

Tabla 6. Prueba T de Student para activos fiscales y pasivos fiscales de empresas medianas

T-TEST / TESTVAL=5/VARIABLES= Promedio Pasivos / Promedio Pasivos / MISSING=ANALYSIS / CRITERIA=CIN(0.95).						
Variables	Valor de la prueba = 5%					
	T	df	Sig.	Diferencia Media	Intervalo de confianza=95% de la diferencia	
					Inferior	Superior
Promedio Activos	1,49	18	,154	26.364,22	-10.896,48	63.624,92
Promedio Pasivos	-1,49	18	,154	-2.428,18	-5.861,85	1.005,50

Fuente: Elaboración propia

Prueba T de Student para pequeñas empresas.

La hipótesis nula sería la siguiente:

✓ H_0 No existen diferencias significativas de los activos y los pasivos fiscales con la aplicación de la sección 29 “Impuesto a las Ganancias” en las pequeñas empresas del Ecuador.

En la comparación de las dos variables se obtiene un coeficiente de significación colateral mayor que el 5%, lo que nos da indicios para poder establecer la significatividad o no del cambio de normativa. Luego, con estos resultados, se estaría aceptando la hipótesis nula planteada.

Tabla 7. Estadísticos paramétricos para una muestra con datos sobre la base de pequeñas empresas

T-TEST / TESTVAL=5/VARIABLES= Promedio_Pasivos / Promedio Pasivos / MISSING=ANALYSIS /CRITERIA=CIN(0.95).				
Valid cases = 18; cases with missing value(s) = 0.				
Variable	# N	Media	Desv Std.	Err.Est.Media
Promedio Activos	18	4.201,52	25.575,90	6.028,30
Promedio Pasivos	18	-783,58	1.790,93	422,13

Fuente: Elaboración propia

Tabla 8. Prueba T de Student para activos fiscales y pasivos fiscales de las empresas pequeñas.

T-TEST / TESTVAL=5/VARIABLES= Promedio_Pasivos / Promedio Pasivos / MISSING=ANALYSIS /CRITERIA=CIN(0.95)						
Variables	Valor de la prueba = 5%					
	T	df	Sig.	Diferencia Media	Intervalo de confianza=95% de la diferencia	
					Inferior	Superior
Promedio Activos	,70	18	,496	4.156,92	-8.522,07	16915,12
Promedio Pasivos	1,87	18	,079	-788,58	-1.679,19	102,03

Fuente: Elaboración propia

CONCLUSIONES

Salvo circunstancias excepcionales, en principio se puede establecer que, en las PYMES ecuatorianas, el efecto global de la evolución de los Activos Fiscales y Pasivos Fiscales en los períodos 2010 - 2011 - 2012 con la entrada en vigencia de la sección 29 “Impuesto a las Ganancias”, no ha tenido un cambio significativo. Si bien habría que esperar unos años más para poder mejorar el período de estudio y, por ende confirmar los datos arrojados en este trabajo, se considera como criterio personal que la normativa contable en cuanto a la aplicación del “Impuesto a las Ganancias” en este tipo de empresas debería ser un poco más condescendiente en vista de que, como confirman los resultados, el cambio de normativa podría explicarse como un avance en el proceso de normalización a nivel mundial pero sin traer consigo beneficios en la información financiera. Se entiende que estos beneficios en la información financiera serían útiles para la toma de decisiones de los usuarios.

También se podría afirmar que, de acuerdo con estos resultados, el método de la cuota a pagar con el que este tipo de empresas informaba sobre su impuesto a la renta, sería bueno con relación al efecto impositivo. Hay que señalar que el mismo acarrea además de costos importantes en la preparación de la información, la dificultad en la utilización de este método. No obstante, parece que la nueva normativa contable ha sido consciente de los problemas de la aplicación del efecto impositivo a partir de la comparación de los balances contables y fiscales, por lo que propone como alternativa un método abreviado para la obtención del impuesto devengado, cuando todas las diferencias entre el resultado contable y la base imponible hayan sido de las anteriormente llamadas temporales. Además, reconoce de forma explícita el método de la cuota a pagar para microempresas.

REFERENCIAS

1. Alcarría, J. La repercusión del método del efecto impositivo sobre las cuentas anuales: Un estudio empírico. *Técnica Contable*, 857-872, 1997.
2. Archer, A. Guía Miller de NIC y NIIF. *Red Contable*, 27.15. 2009.
3. Bauman, C., & Schadewald, M. Impact of foreing operations on reported effective tax rates: interplay of foreing taxes, U.S. taxes and U.S. GAAP. *Journal of international accounting, auditing & taxation* 177-196. 2001.
4. Buijink, W., Janssen, B., & Schols, Y. Income tax allocations: An inquiry into problems of methodology and estimation. *Financial Executive Research Foundation*, 118. 1972.
5. Callihan, D. Corporate Effective Tax Rates: A synthesis of the literature. *Journal of Acoounting Literature*, 1-43. 1994.
6. Calvopiña, M. Impactos que generará la aplicación de las NIIF en las PYMES ecuatorianas del sector inmobiliario. *Tesis de grado*. Quito, Quito, Ecuador. 2013.
7. Chaney, P. Accounting for Deferred Income Taxes: Simplicity? Usefulness. *Accounting Horizons*, 6-13. 1989.
8. Chiriboga, L. *Diccionario Técnico Financiero Ecuatoriano* (Segunda Edición ed.). Quito, Pichincha, Ecuador: Poligráficas Jokama. 2001.
9. Daley, M. The Impact of Deferred Tax Allocation on Earnings as a Measure of Firm Performance. New York, Rochester, Estados Unidos. 1995.
10. Erazo, P. Impacto de la aplicación de impuestos diferidos en las PYMES y el Estado Ecuatoriano de acuerdo con las NIIF y la normativa tributaria vigente. *Tesis de Grado Universidad de las Fuerzas Armadas*. Quito, Quito, Ecuador. 2013.
11. Federación Nacional de Contadores. Normas Ecuatorianas de Contabilidad. Quito, Ecuador. 1999.
12. Fischer, C., Rupert, T., & Wartick, M. Tax policy and planning implications of hidden taxes: effective marginal tax rate exercises. *Journal of accounting education*, 63-74. 2001.
13. Fullerton, D. ¿Which effective tax rate? *National Tax Journal*, 23-41. 1984.
14. Fullerton, D., & Henderson, Y. Long Run effects of the accelerated cost recovery system. *Review of economics and statistics*, 363-372. 1985.
15. Gandia, J., Labatut, S., & Rodriguez, V. The relevance in the financial statements of the income tax tretment in Spain: An empirical research in 1991 and 1992. *The 17th annual congreso of european accounting associations*. 1994.
16. García, H. & Fonseca, M. Impuesto a las Ganancias. Un estudio del costo beneficio de su aplicación en las PYMES del Ecuador. *Actualidad Contable, FACES*. Vol. 20, núm. 35. p.p. 38-57. 2017.
17. Giannini, S., & Maggiulli, C. The effective tax rates in the EU Commission study on corporate taxation: Methodological aspects, main results and policy implications. *CESifo Working Papers*, 666. 2002.
18. Gómez, F. Aplicación y Consecuencias del Método del Efecto Impositivo en las grandes empresas Españolas. *Octavo Congreso de AECA*. Sevilla. 1995.
19. Gupta, S., & Newberry, K. Corporate Average Effective Tax Rates after the tax reform. *Tax notes*, 689 - 702. 1992.
20. Gupta, S., & Newberry, K. Determinants of the variability in Corporate Effective Tax Rates: Evidence from longitudinal data. *Journal of accounting and public policy*, 1- 34. 1997.

21. Jeter, D. An empirical analysis by industry of the stock market effects of deferred taxes. *Advances in Quantitative Analysis of Finance and Accounting*, 155 - 170. 1993.
22. Jeter, D. An Empirical Analysis by Industry of the Stock Market Effects of Deferred Taxes. *Finance and Accounting*, 155-170. 1993.
23. Kaplan, R. Effective Corporate Tax Rates. *Journal of Corporate Taxation*, 198. 1975.
24. Llorente, M. Aspectos Contables del Impuesto sobre Sociedades. *Actualidad Contable*, 33-41. 1993.
25. López, M., & Zea, B. Analizar el tratamiento del “Impuesto sobre las Ganancias” según la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador. *Tesis de grado. Universidad Católica Santiago de Guayaquil*. Guayaquil, Guayaquil, Ecuador. 2011.
26. Mills, L., Erickson, M., & Maydew, E. Investments in tax planning. *Journal of the american taxation association*, 1 - 20. 1998.
27. Molina, R. La evolución de la presión fiscal en las PYMEs: Una aproximación en su incidencia sobre la situación Financiera de las empresas de la comunidad Valenciana. Valencia, España: Servei de Publicacions. 2003.
28. Paredes, R. Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: El tipo impositivo efectivo como herramienta de análisis. *Actualidad Financiera*, T31 - T57. 1994.
29. Porcano, P. Corporate Tax Rates: Progressive, Proportional or Regressive. *Journal of the american taxation Association*, 17-31. 1986.
30. Preciado, C. Impacto tributario que generará la aplicación de las principales NIIF en el Ecuador. Quito, Quito, Ecuador. 2010.
31. República del Ecuador. Suplemento 463 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. *Depuración de los Ingresos*, 81 pág. Quito, Pichincha, Ecuador. 2012.
32. República del Ecuador. Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. *Depuración de los Ingresos*, 156 pág. Quito, Pichincha, Ecuador. 2013.
33. Robelly, F., & Carrera, S. Efecto de la aplicación de la NIC#12 en el balance general de una empresa Agroindustrial en el Ecuador. *Tesis de Grado*. Quito, Quito, Ecuador. 2011.
34. Sierra, G., García, M., & Zamora, C. Reacción del mercado de valores español ante los cambios en los elementos contables derivados del efecto impositivo. Madrid. 2000.
35. Uvillús, G. Analizar las Normas Contables y su Impacto en la Determinación del Impuesto a la Renta. *Tesis de posgrado. Universidad Andina Simón Bolívar*. Quito, Ecuador. 2008.
36. Vaca, X. Proyección el impacto fiscal de las Normas Internacionales de Información Financiera. *Tesis de grado. Universidad Andina Simón Bolívar*. Quito, Quito, Ecuador. 2011.
37. Zimmerman, J. Taxes and firm size. *Journal of accounting and economics*, 119 - 149. 1983.