

Algunas reflexiones sobre la interrelación entre las normas contables y las normas tributarias. Caso Ecuador

Artículos
Arbitrados

Some reflections on the interrelation between the accounting standards and the tributary norms. The Ecuador case

JULIA ILEANA DEAS ALBUERNE¹
CARLOS ALBERTO PAREDES PAREDES²

¹Universidad de La Habana, Cuba. juliaileana@rect.uh.cu
Calle L Plaza de la Revolución La Habana, Cuba.

²Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Ecuador, carlos.paredes@lasante.com.ec

RESUMEN

El trabajo aborda algunas reflexiones sobre las interrelaciones entre las normas contables y tributarias, en particular en Ecuador, revelando la relación de la Contabilidad y los impuestos que se manifiesta desde su surgimiento. El estudio reconoce la necesidad de armonizar las normas contables y tributarias; así como, la aceptación que debe tener la NIC 12 Impuesto diferido por organismos controladores de los tributos.

Palabras claves: contabilidad, impuestos

ABSTRACT

The work tackles some reflections on the interrelations between the accounting and tributary standards, in particular in Ecuador, revealing the relation of the Accounting and the taxes that one shows from his emergence. The study recognizes the need to harmonize the accounting and tributary standards; as well as, the success that the NIC 12 must have Tax deferred by control organizations of the taxes.

Keywords: accounting, taxes

Código JEL: E62 - Política fiscal; gasto, inversión y finanzas públicas; impuestos y M41 Contabilidad

Como citar el artículo (APA)

Deas Albuerne, J.I. y Paredes Paredes, C.A. (2018). Algunas reflexiones sobre la interrelación entre las normas contables y las normas tributarias. Caso Ecuador. *REVISTA CUBANA DE FINANZAS Y PRECIOS*, 2(2), 80-88. Consultado de http://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/08_V2N22018_JIDA

INTRODUCCIÓN

La Contabilidad es tan antigua como la humanidad, pues el ser humano necesita saber los bienes que posee y que incrementan su patrimonio, así mismo los impuestos también se remite a los orígenes de la humanidad pues los mismos eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributo desde las primeras sociedades humanas, la mayoría eran utilizados en asuntos ceremoniales y para las clases dominantes.

Confirmamos lo expresado por". Sanchez López, Sotelo, & Mota Parra, (2008) "El origen de la Contabilidad debe ser casi tan antiguo como las primeras civilizaciones, pues nace de la necesidad de controlar e informar".

Los arqueológicos e investigadores de la antigua Mesopotamia, confirman que los primeros documentos escritos que se conocen, están conformados por millares de tablillas de arcilla con inscripciones en caracteres protocuneiformes elaborados hace más de 5000 años, los que tienen solamente números y cuentas, sin textos ni palabras, solamente a partir de los siglos XIV y XV es que se han encontrado testimonios escritos de forma regular y relativamente abundante.

El estudio del imperio español de los siglos XVI y XVII se centra en el poderío militar y político que a España le dio gran riqueza en metales preciosos provenientes de las Indias. La investigación moderna del aparte contable y organizativo de la Real Hacienda castellana ha llamado la atención del distinguido papel jugado en el contexto por la gran organización administrativa del Imperio, y que sirvió de modelo a todo el dominio colonial que continuaron al español. (Hernández Esteve, 2017).

Citando a otras fuentes nos encontramos a la figura de Luca Pacioli. Según Sánchez López (2008) fue un famoso Fraile franciscano y un matemático glorioso considerado como uno de los

primeros del cálculo de probabilidades y esencialmente promotor de grandes aportes a la estructura y sistematización de la contabilidad. En su libro "*tractus XI -Particularis de computis et scripturis*" publicado en 1494, consagró 36 capítulos al compromiso de cuentas de contabilidad utilizando la partida doble con lo cual se da comienzo a lo que hoy se conoce como la Contabilidad Moderna, razón por la cual se le conoce como el "padre de la contabilidad"

La evolución de la contabilidad hasta llegar a la partida doble se da principalmente por dos finalidades, la primera es la de satisfacer las necesidades de los agentes, como por ejemplo el pago de impuestos, sueldos y salarios, proveedores, etc., y rendir cuentas a sus principales acerca de la gestión de los bienes confiados a su cuidado y la segunda finalidad, la de hacer seguimiento a la marcha de los negocios o actividad.

La historia de la contabilidad no solo contempla la evolución de técnicas contables, sino también las técnicas de gestión y control empresarial, que crean un todo con la organización contable instrumentada. En la historia de la contabilidad no se desatiende por su puesto el estudio del pensamiento y la enseñanza contable, ni la formación de profesionales contables y los establecimientos de agrupaciones de estos profesionales, así como la legislación y disposiciones que regulan esta profesión.

De lo anteriormente expresado los autores confirman que la historia de la contabilidad es una parte importante de la historia económica de la humanidad, pues su campo de exploración no se encuentra limitado, en ningún modo, al estudio del avance de las técnicas contables, siendo ésta una disciplina compleja que cobrará cada vez mayor importancia.

Con estos antecedentes es claro que

desde los inicios la contabilidad se interrelaciona con los tributos, pues es la fuente de información para la realización del pago de los impuestos, donde a partir del método por partida doble interrelaciona todas las cuentas, y da lugar a los estados financieros integrados, donde a partir del análisis de los mismos los dueños de los negocios conocen la evolución de su patrimonio, y los organismos encargados de recaudar los tributos tendría toda la información para saber exactamente el origen de dicha recaudación.

La junta de estándares internacionales de contabilidad en la actualidad tiene como objetivo normar de forma general los registros contables y la presentación, exposición y valoración de los

elementos que conforman los estados financieros, la aplicación de las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) y las NIIF (Normas internacionales de información financiera), han dado lugar a las diferencias que se originan con los organismos que controlan los tributos y sus respectivas recaudaciones.

Por lo anterior las entidades se encuentran en el conflicto de cumplir lo establecido en las normas contables para que los estados financieros se presenten de forma transparente, razonable, y el cumplimiento de las normas tributarias, que en su comparación dan lugar entonces a diferencias que por sus características pudieran clasificarse como temporales o permanentes.

DESARROLLO

ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL ECUADOR Y SU IMPACTO EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

El Ecuador adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera, desde el año 2009 como periodo de transición, y hasta el año 2012 todas las empresas que estaban bajo el Control de la Superintendencia de Compañías pasaron a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera, lo cual es bueno se consideró favorable para la actividad contable pues la misma se comenzó a trabajar a partir de los estándares lo que a consideración de muchos facilitó el análisis y consolidación de los estados financieros.

La Superintendencia de Compañías es el organismo encargado de la supervisión de los estados financieros de las empresas que están bajo su control, el que organizó e instrumentó la adopción de las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) y las NIIF (Normas internacionales de información financiera), sin embargo en el Ecuador no todas las empresas tomaron en cuenta

estas Normas, ya que siguieron bajo las leyes tributarias que son controladas por el Servicio de Rentas Internas que es el organismo encargado de Controlar y recaudar impuestos.

En el Ecuador se aplicaban las NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad) y la Superintendencia de Compañías adoptar las Normas internacionales de Información Financiera, los contadores tuvieron que enfrentarse a la conciliación de ambos cuerpos normativos y por supuesto al período de conversión, las que se dividieron en las siguientes etapas:

- a) 2009 al 2010 las empresas que tienen que convertir sus estados financieros de NEC a NIC y NIIF son las Firmas auditores y las compañías que cotizan en bolsa.
- b) 2010 al 2011 las empresas que tienen que convertir sus estados financieros de NEC a NIC y NIIF son las grandes empresas.
- c) 2011 al 2012 las empresas que tienen que convertir sus estados financieros de NEC a NIC y NIIF son las pequeñas y medianas empresas.

En el proceso de conversión de los estados

financieros a NIC y a NIIF existieron diferencias con la normativa tributaria, pues ésta última indica que los ingresos exentos o gastos deducibles y como registrar estos valores contablemente, de no aplicarse estos en los tiempos y condiciones estipuladas en las normativas tributarias no se podrán recuperar en un futuro, en la aplicación de la NIC 12 Impuesto diferido no todo fue aceptado por el Servicio de Rentas Internas.

Con el proceso de adopción se ha impuesto la necesidad de ir armonizando las normativas tributarias, en la actualidad si bien se puede aplicar el impuesto diferido, aún se mantienen inconsistencias entre la normativa contable y la normativa tributaria:

1. Las provisiones de cuentas por cobrar cliente
Las provisiones para cuenta por cobrar cliente, la normativa contable indican que en caso de saber que un cliente no pagará por diferentes motivos y tiene pocos meses de vencimiento, se debe enviar directamente a gasto, sin embargo las normas tributarias establecen que para castigar a este cliente debe pasar por lo menos dos (2) años para ser enviado a gasto, caso contrario este valor sería considerado gasto no deducible y no permite utilizar luego el impuesto diferido.
2. Las provisiones para jubilación: La normativa contable indica que si tengo un trabajador debe realizarse la provisión para jubilación desde el día que ingresa, sin embargo la norma tributaria me indica que puedo realizar provisiones para Jubilación una vez que el empleado cumpla los diez años o más, caso contrario estos valores serán gastos no deducible y este valor no se recupera en el tiempo, es decir no se puede aplicar el impuesto diferido según lo indicado en la NIC 12 impuesto diferido, es decir que en años futuros estos valores sean recuperados.
3. Provisiones para inventarios caducados o provisión de mercadería para destrucción, las normas contables y financieras nos indican

que se debe realizar provisiones para cubrir esta situación, mientras que las normas tributarias en el Ecuador nos indican que estos valores no deben ser provisionados y si se lo realizan serian gastos no deducibles, y no permiten aplicar la NIC 12 impuestos diferidos.

IMPACTO EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL ECUADOR

También este proceso de adopción ha tenido su impacto en la legislación tributaria en el Ecuador, se procederá a la revisión y comparación de las normas contables y de información financiera versus las normas tributarias, con la finalidad de verificar las diferencias, estas pueden ser diferencias temporales o diferencias permanentes.

El Reglamento de aplicación de la ley de régimen tributario interno nos indica cómo debemos de aplicar lo indicado en esta ley. De este Reglamento trataremos los ingresos exentos y los gastos deducibles y no deducibles. Al comparar estos ingresos y gastos con las Normas internacionales de contabilidad e información financiera se determinarán las diferencias temporales y las diferencias permanentes, las diferencias temporales revisaremos si son aceptadas por la Normas tributarias que se encuentran en este Reglamento de aplicación de la Ley de régimen tributario interno.

Si las diferencias temporales son aceptadas por la Ley de régimen tributario interno, se aplicará la NIC 12 Impuestos diferidos, donde se registrará el 22% del ingresos o gastos y se enviara a impuestos diferidos, este valor se deducirá o recuperara en el o los ejercicios posteriores.

De la Ley de régimen tributario interna, hablaremos principalmente de los: artículo 8 Ingreso de fuente ecuatoriana, artículo 9 Exenciones (Ingresos exentos) y artículo 10 deducciones. (Congreso Nacional, 2004). Antes de hablar de estos artículos es importante tener en

cuenta ciertos conceptos básicos como son:

Objeto del impuesto. - Establece el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley, Artículo 1 (Congreso Nacional, 2004).

Concepto de renta. - Para efectos de este impuesto se considera renta: 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales. Artículo 2 (Congreso Nacional, 2004)

Sujeto activo. - El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas. Artículo 3 (Congreso Nacional, 2004)

Sujetos pasivos. - Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma. Artículo 4 (Congreso Nacional, 2004)

Artículo 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana. - Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos. Artículo 8 (Congreso Nacional, 2004):

1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando

su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;
3. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país. Artículo 8 (Congreso Nacional, 2004);

- 3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador (Asamblea Nacional, 2015).

4. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;
5. (Sustituido por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009)- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país; (Asamblea Nacional, 2009)

6. Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;
7. Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;
8. Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador; (Sustituido por el Art. 57 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007)-
9. Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador (Asamblea Nacional, 2007); y,
10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado. Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente. (Asamblea Nacional, 2015)

Es muy importante tener claro estos conceptos antes de hablar de los impuestos, ya que si no se tiene claridad en este conocimiento se puede cometer errores, como pago indebido o

pago en exceso, y en caso de haber pagado de más por cualquiera de estas situaciones poder hacer el reclamo respectivo.

Artículo 9.- Ingresos exentos

Los ingresos exentos son todos aquellos ingresos que por diferente situación no forman parte de los ingresos gravado, estas situaciones pueden ser por los siguientes motivos: Incrementar la producción para disminuir importación por producción para lo cual en el código orgánico de la producción inversión y comercio constan alguna exenciones, en la Ley de incentivos tributarios y prevención fraude fiscal y para cuidar y mejorar o mantener el medio ambiente, por lo tanto es muy importante tomar en cuenta estos beneficios y aprovecharlos, sin embargo por desconocimiento de los contadores de la empresa, muchas veces se efectúan pagos en exceso o indebido, y al no saber que pago de más no solicitan la devolución.

Artículo 10.- Gasto deducibles y no deducibles

Dentro de los gastos revisaremos aquellos que no están de acuerdo con las Normas internacionales de contabilidad e información financiera, de estas diferencias se revisaran cuales son diferencias temporales y cuáles son las diferencias permanentes, las diferencias temporales que están de acuerdo con la Ley de régimen tributario interno se enviarán a gastos no deducibles, sobre estos valores se calculará el 22% y se registran como activo diferido y se recuperan posteriormente, y las diferencias temporales no aceptadas por el Servicio de Rentas Internas al igual que las diferencias permanentes serán enviados a gastos no deducibles y estos valores no se recuperan.

CONCLUSIONES

Después de exponer estas reflexiones sobre las interrelaciones entre las normas contables y tributarias podemos concluir que:

- a) Desde los inicios la Contabilidad se interrelaciona con los tributos, pues es la fuente de información para la realización del pago de los impuestos
- b) El proceso de adopción de las Normas Internacionales de contabilidad y de Información Financiera impone la necesidad de ir armonizándolas con las normativas tributarias.
- c) La necesidad de aceptar por organismos controladores de los tributos la aplicación de la NIC 12 Impuesto diferido.

CITAS

- Asamblea Nacional. (2007). LRTI Sustituido por el Art. 57 de la Ley s/n R.O. 242-S 29/dic/2007. Quito - Ecuador: La Gaceta.
- Asamblea Nacional. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Montecristi - Portoviejo: La Gaceta.
- Asamblea Nacional. (2009). Código Tributario. Quito - Ecuador: La Gaceta.
- Asamblea Nacional. (2009). LRTI Sustituido por el art. 2 de la Ley s/n R.O. 94-S del 23/dic/2009. Quito - Ecuador: La Gaceta.
- Asamblea Nacional. (2015). LRTI Agregado por n.m. 1 art. 5 Ley s/n R.O. 405-S 29/dic/2014. Quito - Ecuador: Gaceta.
- Congreso Nacional. (2004). Ley de régimen tributario interno - Codificación 2004-026 R.O: 463-S 17/oct/2004. Guayaquil - Ecuador: La Gaceta.
- Deloitte. (2014). Guía Rápida IFRS (Normas internacionales de información financiera). Guayaquil - Ecuador.
- Hernández Esteve, E. (05 de 2017). <https://www.revistadelibros.com/articulos/la-historia-de-la-contabilidad>. Recuperado el 07 de 05 de 2017, de <https://www.revistadelibros.com/articulos/la-historia-de-la-contabilidad>.
- Rueda Delgado, G. (2011). <http://www.scielo.org.co/pdf/rfce/v19n1/v19n1a10.pdf>. Obtenido de <http://www.scielo.org.co/pdf/rfce/v19n1/v19n1a10.pdf>.
- Sanchez López, O., Sotelo, M. E., & Mota Parra, M. J. (2008). Introducción a la contaduría (Primera Edición ed., Vol. 1). (P. M. Rosas, Ed.) California - Estados Unidos, Naucalpan, México, 2008: Pearson Educación. Recuperado el 7 de 05 de 2017
- Sanz Santoria, C. J. (2015). El medio ambiente y la contabilidad.

DATOS DEL AUTOR

JULIA ILEANA DEAS ALBUERNE

Doctora en Ciencias Económicas. Licenciada en Control Económico Master en Contabilidad en la Universidad de La Habana. Vicerectora Económica de La Universidad de La Habana. Es vicepresidenta del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad y Presidenta de la Sociedad de Contabilidad de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba. Miembro del tribunal permanente para la defensa del Grado Científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieros. Ha recibido reconocimientos por su trayectoria en la Educación Superior. Profesora Titular.

CARLOS ALBERTO PAREDES PAREDES

Master en Ciencias Económicas y Gestión Empresarial, Máster en Educación Superior en la Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Contador Público Autorizado en la Universidad de Guayaquil, Profesor representante alterno de la Facultad de Economía en la Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Coordinador del área de Contabilidad y Finanzas de la Escuela de Gestión Empresarial Internacional de la Facultad de Economía en la Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Elaboración de las Guías didáctica de Contabilidad I, y Contabilidad de Costos I y II, Profesor Principal, Coordinador contable del Grupo Pharmatique, Presidente Ejecutivo de la Compañía Asesorar'Ec Cía. Ltda.

Fecha de recepción: 28 de junio de 2018

Fecha de aceptación: 28 de junio de 2018

Fecha de publicación: 30 de junio de 2018