

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



“VENTAJAS A CONSIDERAR PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UN ANEXO AL FORMULARIO SAT-1411 DE DECLARACIÓN JURADA ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA CONCILIAR EL ISR DIFERIDO, APLICABLE A EMPRESAS QUE UTILIZAN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES –NIIF PARA LAS PYMES–”.

LIC. MYNOR ENRIQUE HERNÁNDEZ MONTENEGRO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



“VENTAJAS A CONSIDERAR PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UN ANEXO AL FORMULARIO SAT-1411 DE DECLARACIÓN JURADA ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA CONCILIAR EL ISR DIFERIDO, APLICABLE A EMPRESAS QUE UTILIZAN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES –NIIF PARA LAS PYMES–“.

Informe final del Trabajo Profesional del Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo Para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del curso

LIC. MSC. VICTOR OSBERTO ARANGO ARROYO

Autor

LIC. MYNOR ENRIQUE HERNÁNDEZ MONTENEGRO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero: Vacante
Vocal Cuarto: BR CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE
LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL
ACTA CORRESPONDIENTE

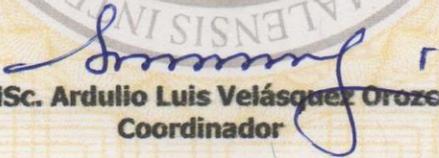
Coordinador: MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Evaluador: MSc. Lilian Patricia Nájera Castañeda
Evaluador: MSc. Walfred Ramiro Vásquez Catavi

**ACTA No. GT-C-12-2020**

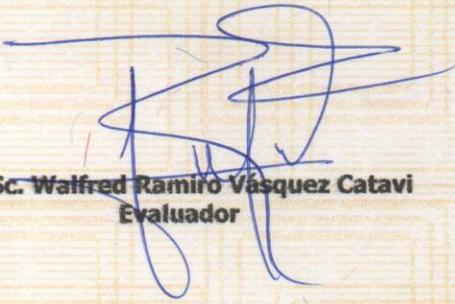
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 27 de septiembre de 2020, siendo las diez horas en punto, para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Mynor Enrique, Hernández Montenegro, carné No. 200619977** estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado: **"VENTAJAS A CONSIDERAR PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UN ANEXO AL FORMULARIO SAT-1411 DE DECLARACIÓN JURADA ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA CONCILIAR EL ISR DIFERIDO, APLICABLE A EMPRESAS QUE UTILIZAN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES -NIIF PARA LAS PYMES-**", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **85 puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: **El estudiante deberá realizar las recomendaciones sugeridas por la terna examinadora, dentro del plazo de 5 días hábiles, las cuales se encuentran incorporadas, dentro de los informes profesionales de graduación presentado para su evaluación.**

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintisiete días del mes de septiembre, del año dos mil veinte.



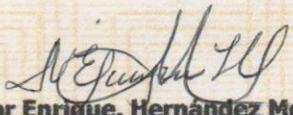
MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Coordinador



MSc. Walfred Ramiro Vásquez Catavi
Evaluador



MSc. Lillian Patricia Nájera Castañeda
Evaluador



Lic. Mynor Enrique, Hernández Montenegro
Postulante



ACTA No. GT-C-12-2020

ADENDUM

El infrascrito Coordinador de la Terna Examinadora **CERTIFICA**: Que el estudiante: **Mynor Enrique, Hernández Montenegro**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 01 de octubre de 2020.

(f)

Lic. MSc. Arduilio Luis Velásquez Orozco
Coordinador Terna Examinadora

MSc. Lilia Patricia Rojas Castañeda
Evaluador

MSc. Wilmar Ramírez Velásquez Castañeda
Evaluador

Lic. Mynor Enrique Hernández Montenegro
Postulante

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** Supremo creador y redentor de mi vida, Dios de mi corazón, por haberme concedido paciencia y darme las fuerzas necesarias para culminar mi carrera.
- A MIS PADRES:** Que con su esfuerzo y dedicación me han brindado lo que he necesitado, sin esperar nunca nada a cambio, de no ser por su amor y confianza puesta en mí, no estaría en el lugar que estoy.
- A MIS FAMILIARES:** Quienes han sido un gran soporte en mi carrera con su apoyo incondicional, sus consejos y palabras de aliento, que me impulsan a no darme por vencido.
- A MIS AMIGOS:** Por su amistad, compañerismo y alegres momentos compartidos.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por la formación académica en mi crecimiento profesional.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Alma Mater forjadora de profesionales útiles a la sociedad.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES.....	1
2. MARCO TEÓRICO.....	6
2.1. Sección 29 de la NIIF para las Pymes – Impuesto a las ganancias.....	6
2.1.1. Impuesto Diferido.....	7
2.1.2. Diferencias temporarias.....	8
2.2. Impuesto Sobre la Renta.....	10
2.3. Diferencias entre la Base NIIF para las Pymes y la Base Fiscal.....	12
2.4. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).	20
2.4.1. Formularios de declaración de impuestos en Guatemala.....	21
2.4.2. Formulario SAT-1411 y sus anexos.....	22
2.5. Otras disposiciones legales aplicables a la base fiscal.....	22
2.5.1. Código Tributario de Guatemala.....	24
2.5.1.1. Impuestos.....	24
2.5.2. Código de Comercio de Guatemala.....	25
3. METODOLOGÍA.....	26
3.1. Definición del problema.....	26
3.2. Justificación.....	27
3.3. Delimitación del Trabajo Profesional.....	28
3.4. Objetivos.....	28
3.4.1. Objetivo General.....	28
3.4.2. Objetivos Específicos.....	28
3.5. Sujeto y objeto del trabajo profesional.....	29
3.5.1. Sujeto del trabajo profesional.....	29
3.5.2. Período de la realización del trabajo profesional.....	29
3.5.3. Objeto sobre el que recae la investigación.....	29
3.5.4. Período histórico y ámbito geográfico.....	30
3.6. Métodos, técnicas y e instrumentos empleados.....	30

3.6.1. Métodos utilizados.....	30
3.6.1.1. Método Científico.....	30
A) Fase indagadora.....	30
B) Fase demostrativa.....	31
C) Fase expositiva.....	31
3.6.1.2. Método Deductivo.....	31
3.6.2. Técnicas utilizadas.....	31
3.6.2.1 Entrevista.....	31
3.6.2.2. Observación.....	32
3.6.2.3. Análisis.....	32
3.6.3. Instrumentos de Investigación aplicados.....	32
3.6.3.1. Recopilación documental.....	32
3.6.3.2. Formularios de declaraciones de impuestos.....	32
3.6.4. Recursos empleados.....	32
3.6.4.1. Recursos humanos.....	33
3.6.4.2. Recursos técnicos.....	33
3.6.4.3. Recursos materiales.....	33
4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	35
4.1. Ámbito general del estudio realizado.....	35
4.2. Situación actual de la aplicación de la NIIF para las Pymes en Guatemala.....	39
4.2.1. Comparaciones entre la NIIF para las Pymes y los PCGA.....	41
4.3. Proceso de aplicación del ISR diferido.....	50
4.3.1. Reconocimiento y medición del impuesto diferido e impuesto corriente.....	51
4.3.2. Operatividad para información existente a la fecha de cierre fiscal de los Estados Financieros (al 31 de diciembre de 2019).....	54
4.3.2.1. Ejemplo de casos que generan diferencias temporarias y permanentes según la sección 29 – Impuestos a las Ganancias de la NIIF para las Pymes.....	57
A) Caso 1: Disminución en cuentas por cobrar.....	57
B) Caso 2: Aportes por capitalizar.....	57
C) Caso 3: Cuentas por liquidar.....	57

D) Caso 4: Obsolescencia o daño en el inventario.....	58
E) Caso 5: Intereses cargado por proveedores.	58
F) Caso 6: Diferencias en tiempo depreciación.....	58
G) Caso 7: Reconocimiento de arrendamiento financiero.	59
H) Caso 8: Reconocimiento de gastos de organización.	59
I) Caso 9: Intereses cargado por proveedores.....	59
J) Caso 10: Provisión para indemnizaciones.	60
4.3.2.2. Asientos realizados para reconocimiento y medición del impuesto sobre la renta diferido.	60
4.3.2.3. Elaboración de hoja técnica para reconocimiento y medición del impuesto sobre la renta diferido.	64
4.3.2.4. Determinación del impuesto corriente del período 2019.	68
4.3.2.5. Hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal.	68
4.3.2.6. Análisis de la conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal.	74
4.4. Actores principales.	74
4.5. Supuestos básicos.	76
4.6. Discusión y Resultados acerca de las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las Pymes–.....	76
4.6.1. Mejor presentación y comparación de los estados financieros que se utilizan en la declaración jurada anual del ISR.....	76
4.6.2. Aumenta la confianza general en los estados financieros de las pequeñas y medianas empresas.	77
4.6.3. Presenta los estados financieros sin impactar en el resultado del pago del Impuesto Sobre la Renta.	77
4.6.4. La NIIF para las PYMES puede ser adoptada por cualquier empresa, y es de aplicación inmediata.	79
4.6.5. Apoya a la mejora en la competitividad de la empresa.	79

4.7. Propuesta del diseño del anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las Pymes–.....79

4.7.1. Tratamiento del saldo impuesto diferido determinado en un período anterior
83

CONCLUSIONES	84
RECOMENDACIONES	85
BIBLIOGRAFÍA	86
E-GRAFÍA	88
ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS.....	101

RESUMEN

El análisis realizado en el tema planteado respecto a que, las empresas guatemaltecas que requieren utilizar dentro de sus registros contables la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes), se ven limitadas, debido a que, no existe una ley que permitan el uso de dicha base contable, viéndose obligados a realizar ajustes y reclasificaciones en sus registros, para convertirlos, de una base fiscal a una base financiera NIIF. Lo anterior, ha llegado a suponer que dichas empresas llevan una doble contabilidad, incumpliendo lo establecido en el Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio.

Derivado de las dificultades que conlleva, la realización de los ajustes y reclasificaciones para convertir estados financieros de una base contable a otra, se ha considerado conveniente analizar las ventajas que existen en implementar un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, que permita conciliar los resultados de una empresa guatemalteca, a través de la aplicación del impuesto diferido, con el fin de contar con una herramienta apropiada para la declaración de impuestos de conformidad con leyes vigentes guatemaltecas, sin modificar sus estados financieros contables.

La metodología empleada para la elaboración del presente plan de investigación ha sido la combinación de las fases del método científico y el método deductivo, mediante la aplicación de técnicas de recolección bibliográficas, así como aplicación de conocimientos adquiridos en el trabajo de auditorías al sector de empresas comerciales guatemaltecas, lo cual se describe en las diferentes etapas: Definición del problema, justificación, formulación del objetivo general y objetivos específicos, así como la aplicación de técnicas de investigación, para la recopilación de información necesaria que permitió realizar una discusión de resultados objetivos y que agregan valor al tema analizado.

Uno de los resultados más importantes y principal conclusión, es que derivado de las similitudes existentes entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, se concluye que no se incumple con ninguna normativa vigente, sin embargo, las empresas que requieren presentar sus estados financieros con base a la NIIF para las Pymes, deben modificar su información contable a través de ajustes temporales después de realizar la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, debido a que la SAT no cuenta con una herramienta que permita realizar una conciliación de las diferencias antes indicadas, haciéndolos incurrir en gasto de tiempo innecesario.

INTRODUCCIÓN

El presente documento se ha elaborado tomando en consideración las leyes tributarias vigentes en Guatemala y la Sección 29 “Impuesto a las Ganancias” de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Lo anterior abordado desde el punto de vista profesional que se ha adquirido durante el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en el país, en donde se ha observado la falta de herramientas que proporcionen una conciliación entre el impuesto sobre la renta determinado en base a las regulaciones legales tributarias y el impuesto a las ganancias que se establece de aplicar la normativa internacional contable para pequeñas y medianas entidades.

El análisis planteado pretende establecer las ventajas en la implementación de un anexo de la declaración jurada anual, que deben ser utilizados, tomando en consideración que la información a presentar, se encuentra bajo regulaciones contenidas en el Libro I (Impuesto Sobre la Renta), del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, y que, posteriormente debe realizar ajustes y reclasificaciones para convertir sus estados financieros bajo estándares de la NIIF para las PYMES y que dicha norma contraría a lo establecido en cuanto a la determinación de la renta imponible, derivado a que la determinación de los porcentajes o montos máximos permitidos para registrar y declarar como gastos deducibles, no están establecidos de la misma manera en que deben registrarse dichos gastos de conformidad con la Norma Internacional. Esto lleva a varias empresas a modificar los registros contables, para presentar estados financieros que cumplan con las normativas tributarias y no con lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera.

Además, el tema de la implementación de un anexo en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, se considera importante debido a que en la actualidad, la globalización ha empujado a las empresas a contar con información financiera transparente, de calidad y bajo un mismo lenguaje para todo el mundo, con el fin de que posibles inversionistas, puedan tomar decisiones de manera adecuada y oportuna, o

simplemente por requerimiento de entidades bancarias o financieras internacionales que solicitan dentro de sus requisitos, que los estados financieros sean elaborados bajo el marco de referencia de Normas de Información Financiera.

Cabe mencionar que el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, en su libro I, no contempla la existencia del Impuesto Sobre la Renta Diferido, por lo que éste tema no se encuentra regulado en la legislación tributaria de Guatemala y es un obstáculo para la aplicación del mismo, sin embargo, puede considerarse la incorporación de un anexo al formulario, el cual pueda ser utilizado de manera opcional, para que las empresas que utilizan la NIIF para las PYMES, tengan una herramienta sólida que permita realizar su declaración jurada anual, conciliando el Impuesto Sobre la Renta Diferido, con lo establecido por las leyes tributarias vigentes.

Los antecedentes muestran un recorrido a lo largo de los años, en donde a partir del 2001 el Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales del Instituto de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), comienza a promover la incorporación de las Normas Internacionales de Contabilidad, para la aplicación de registros contables en Guatemala, siendo en el año 2010, cuando adoptan la NIIF para las Pymes como equivalentes a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, además, se toman trabajos de investigación relacionados con el tema, los cuales fueron realizados por profesionales Contadores Públicos y Auditores, así como, el ejemplo de países como Ecuador y Colombia, quienes ya han adoptado dicha normativa internacional y la Administración Tributaria ha aprobado su aplicación.

En cuanto al marco teórico que acompaña el documento, se describen algunos conceptos generales, teorías, definiciones y categorías, que servirán como base para conocer de una manera más específica los términos tributarios y técnico-contables, que permita ampliar los conocimientos del tema abordado, los cuales están sustentados con referencias bibliográficas o por comentarios de profesionales conocedores de la materia. Así pues, se realiza un breve resumen del contenido de cada uno de los títulos que forman parte del marco teórico.

Este título muestra los temas de aplicación del Impuesto Diferido, aplicando la sección 29 de la NIIF para las PYMES –Impuestos a las Ganancias–, y los aspectos legales para su aplicación en empresas guatemaltecas, además se incorporan las definiciones de los tributos en Guatemala y su aplicación en la NIIF para las PYMES, así como aspectos generales de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– y el formulario SAT-1411 Declaración Jurada Anual del ISR.

El título III detalla la metodología aplicada para la elaboración de la investigación, definiendo el planteamiento del problema, justificación, objetivo general y objetivos específicos, métodos, instrumentos, técnicas y recursos.

En el título IV, se muestra la discusión de resultados, que se realizará después del análisis correspondiente, incorporando como punto central las ventajas a considerar en la implementación de un anexo de ISR diferido al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

1. ANTECEDENTES

Los antecedentes establecen el origen del trabajo realizado, presentan el marco referencial teórico y empírico de la investigación relacionada con las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades –NIIF para las Pymes–.

El 2 de marzo de 2001, el Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), después de un proceso de prolongado de debates y análisis entre los miembros de dicho comité, deciden sustituir los 44 Pronunciamientos de Contabilidad Financiera que contenían los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala (PCGA) por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y que son de observancia general en Guatemala para todas las operaciones contables, las cuales son emitidas por el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad, conocido por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Committee) (IASC). En ese mismo año, el 4 de junio, la Junta Directiva del IGCPA se pronunció a través de una publicación en el Diario Oficial, indicando que debía de adoptarse el Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), a partir del año 2002.

Sin embargo, lo anterior contradice lo establecido en el artículo 368 del Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, en el cual se indica que deberá llevarse la contabilidad utilizando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por lo que, el 16 de julio de 2002 la Junta Directiva del IGCPA publicó una nueva resolución en la que en su artículo 1º indica: “Adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala (PCGA) a que se refiere el Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards) siguientes: (...)”.

Posteriormente, cuando las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) fueron actualizadas y entraron en vigencia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), el Colegio de Contadores Públicos y Auditores emite una resolución la cual fue publicada en el Diario Oficial de Guatemala el 20 de diciembre de 2007, en donde indicaban, su aceptación por la adopción en Guatemala de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en la cual, se adoptan como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el artículo 368 del Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (International Financial Reporting Standard –IFRS–, por sus siglas en inglés), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (International Accounting Standard Board –IASB–, por sus siglas en inglés), expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones.

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (en inglés; International Financial Reporting Standard –IFRS–), como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2009; sin embargo, se aceptó su aplicación anticipada, mismas que podrían utilizarse para quienes lo desearan a partir del 1 de enero de 2008.

Finalmente, luego de analizar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes) (En inglés; The International Financial Reporting Estándar for Small and Medium-sized Entities –IFRS for SMEs–), el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, publicó el 13 de julio de 2010 una nueva resolución en la cual deciden adoptar dichas normas, como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, a que se refiere el Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio.

Con las resoluciones emitidas el 20 de diciembre de 2007 y el 13 de julio de 2010, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, adopta ambas normativas internacionales como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, para que las empresas puedan aplicar cualquiera de las dos normativas, dependiendo de las características financieras de cada empresa en particular. Con esta resolución no solo manifiestan su compromiso con la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, en cuanto a mantener actualizada y promover la investigación permanente de normas y técnicas de contabilidad para su difusión y aplicación, sino que además, ponen en claro que las normas contables a nivel internacional son cambiantes y no pueden estar sujetas a un solo artículo que limita la actualización de dichas normas contables.

El tema de impuesto a las ganancias, establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, tanto en su contenido general, como el contenido dirigido especialmente a las Pequeñas y Medianas Entidades, ha sido motivo de análisis e investigaciones en muchos países, en los cuales las empresas han adoptado dichas normas para sus registros financieros. En Guatemala se han realizado estudios y documentos elaborados sobre el análisis y cálculo de ISR diferido, tal es el caso del CPA Mibzar Castañón Orozco, quien en el 2013 realizó un trabajo de investigación contable titulado "Adopción de la NIIF para las pymes en Guatemala", para la XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad, realizada en Uruguay, remarcando en uno de sus temas los problemas y experiencias en la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera - Adopción de la NIIF para las PYMES en Guatemala.

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, es una de las instituciones académicas que cuenta con varios aportes respecto a este tema, como precedente sobre la incorporación de dicho cálculo, que sirva como conciliación entre la información fiscal y la contable-financiera, se encuentra la tesis del MSc. Lic. Jorge Alexander Pérez Monroy denominada "Diferencias que surgen en la contabilidad con base a las Normas Internacionales de Información Financiera con

relación al Impuesto Sobre la Renta de Guatemala y su conciliación a través del uso del Impuesto Sobre la Renta Diferido", elaborado en mayo del 2015, quien concluye "Resulta atractivo y de vital importancia contar con un procedimiento sencillo, fácil y práctico que permita conciliar la utilidad contable y la utilidad fiscal a través de un formato uniforme preestablecido." (Pérez 2015)

Otro de los aportes respecto a estudios del ISR diferido, es el realizado en noviembre del 2018 por el Licenciado Cesar Augusto Sutuj Tay, en el cual realizó una evaluación del tratamiento contable y fiscal de los impuestos diferidos, conforme la normativa internacional NIIF, y las disposiciones del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, en una empresa dedicada a la explotación minera, concluyendo que "...derivado que las consecuencias de no reconocer los impuestos diferidos conforme a las disposiciones de las NIIF y las leyes fiscales, son principalmente: incumplir en la determinación del ISR del período conforme a la Ley de Actualización Tributaria, no revelar adecuadamente los efectos fiscales futuros de la entidad y no contar con el soporte técnico (conciliación) que demuestre que aun aplicando NIIF, la entidad no deja de cumplir con las reglas de tributación."

Por otro lado, desde el punto de vista fiscal, el 5 de marzo de 2012 el Congreso de la República de Guatemala publicó el Decreto 10-2012 "Ley de Actualización Tributaria", en la que en el Libro I norma lo relacionado al hecho generador, base imponible, tipo impositivo, sujetos pasivos del impuesto y exenciones del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, tomando como base para la tributación, la posibilidad de acogerse en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas o el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

A pesar de las reformas que se realizaron al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, se conoce que en la actualidad no se ha contemplado la implementación obligatoria de la NIIF para las Pymes, derivado de ello, se toma en consideración la experiencia de otros países de la región latinoamericana, tal es el caso de Ecuador, en donde el 07 de diciembre de 2010, publicaron el registro oficial No. 335, Resolución No.

SC.INPA.UA.G-10.005 en el cual realizaron una clasificación de acuerdo al valor de bruto de ventas anuales, monto de activos y personal ocupado, para considerar a una micro, pequeña, mediana y grande empresa. Derivado de lo anterior, la Superintendencia de Compañías (Administración Tributaria de dicho país), publicó el 25 de noviembre de 2011, que todas las compañías a que se refiere la resolución anterior, deberán aplicar las NIIF completas y NIIF para las PYMES a partir del 1 de enero de 2012, dependiendo en la categoría en la que se encuentren a esa fecha.

Otro de los países que ha realizado este tipo de prácticas tributarias, ha sido Colombia, en donde el Congreso colombiano decretó la Ley 1819 de 2016 “Impuesto Sobre la Renta de Personas Naturales”, y el decreto 1998 de 2017 “Interrelación Contable Fiscal” en donde en el artículo 1.7.1 establece que la conciliación fiscal es una obligación de carácter formal, y por lo tanto, delega a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- la potestad para el cumplimiento de la ley, así como la obligación de definir el formato de reporte de la conciliación fiscal, la cual se iniciará en el año 2018, para declaraciones fiscales del período fiscal 2017.

Lo anterior evidencia el compromiso por parte de los gobiernos, tanto colombiano como ecuatoriano, y por la Administración Tributaria de esos países, por actualizar sus sistemas de tributación para que vaya de la mano con el marco de información financiera utilizado por las empresas, el cual son las Norma de Internacional de Información Financiera, ya sea, bajo la utilización de NIIF/NIC o NIIF para las PYMES.

2. MARCO TEÓRICO.

Los puntos incluidos dentro del presente marco teórico, contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación relacionada con las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades –NIIF para las Pymes–.

2.1. Sección 29 de la NIIF para las Pymes – Impuesto a las ganancias.

Esta sección es la que especifica los lineamientos para reconocer el Impuesto a las ganancias, estableciendo lo siguiente: “Para el propósito de esta NIIF, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.” (IASB, 2009)

“Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.” (IASB, 2009)

De acuerdo a Ángel María Fierro Martínez y Francys Milena Fierro Celis, el objetivo de implementar la NIIF para las Pymes es “simplificar los requerimientos contables y reducir los costos y esfuerzos innecesarios para elaborar estados financieros

cumpliendo los requerimientos en el reconocimiento de hechos o sucesos que se incorporen a los estados financieros, sin reservas.” (Fierro & Fierro, 2015)

2.1.1. Impuesto Diferido.

De acuerdo a la NIIF para las Pymes en su párrafo 29.2 “El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.” (IASB, 2009)

El Impuesto Sobre la Renta Diferido (ISR Diferido), es el nombre con que comúnmente es conocido en Guatemala, al impuesto que resulta de comparar los estados financieros elaborados bajo una base contable o financiera, con los estados financieros elaborado bajo aspectos fiscales, la diferencia entre ambas bases contables, a la cual se les denominan “diferencias temporarias”, se les aplica el porcentaje del Impuesto Sobre la Renta vigente en el país.

De acuerdo al Licenciado Carlos Mauricio García “El Impuesto Sobre la Renta Diferido, surge de la necesidad de presentar información a la Administración Tributaria que cumpla con todos los lineamientos establecidos, y al mismo tiempo presentar información que corresponda a la realidad financiera de una empresa en un momento determinado.” (García, 2009)

Una de las explicaciones claras que desarrolla el IASB al definir el Impuesto a las ganancias diferido es el siguiente “Los activos y pasivos por impuestos diferidos se reconocen por el impuesto a las ganancias que se prevé recuperar o pagar con respecto a la ganancia fiscal de periodos contables futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. El impuesto diferido surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y de su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales, y la

compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.” (IASB 2013)

2.1.2. Diferencias temporarias.

“Las diferencias temporarias tienen la particularidad que se originan en un período y se revierten en el o los períodos siguientes, y es la característica principal de las mismas...” (García, 2009)

Estas son diferencias que surgen entre los registros en libros de los activos, pasivos u otras partidas en los estados financieros realizados bajo NIIF para las Pymes, y la base fiscal regulatoria de determinado país, que afectará el resultado de la ganancia fiscal en el futuro.

Explicado de mejor manera, la NIIF para las Pymes en la sección 29 especifican que “Las diferencias temporarias surgen cuando:

- (a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos.
- (b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente.
- (c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.” (IASB, 2009)

Además del párrafo anterior, estas diferencias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales, y el IASB reconoce algunos ejemplos claros que pueden generar dichas diferencias en el ejercicio contable de una entidad, los cuales sugiere que pueden ser tomados como ejemplo, más no son definitivos, pues pueden surgir

variaciones dependiendo de los países y sus regulaciones fiscales. Por ejemplo, las diferencias temporales surgen en los siguientes casos:

“(a) Un desembolso es deducible a los fines fiscales después de que se lo reconoce como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo:

(i) El costo de pensiones o de otros beneficios a los empleados se reconoce como gasto en la ganancia contable durante los periodos de servicio de los empleados, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo en periodos futuros cuando se realizan las aportaciones o los pagos.

(ii) El gasto por garantías se reconoce en la ganancia contable cuando se realizan las ventas relacionadas, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando se paga.

(iii) El gasto por deudas incobrables se reconoce en la ganancia contable cuando se estima que las cuentas por cobrar son incobrables, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando el cliente entra en situación concursal en carácter formal.

(b) Los ingresos tributan antes de ser reconocidos a efectos de información financiera.

Por ejemplo:

(i) Los pagos anticipados recibidos de clientes, que aún no reúnen los requisitos para ser reconocidos como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF para las PYMES, son, en algunas jurisdicciones, imponibles cuando se cobran.

(ii) Las ganancias intra grupo de inventarios no realizadas a nivel de grupo se revierten en la consolidación, pero en algunas jurisdicciones, tributan en la fecha de transferencia.

(c) Los ingresos tributan después de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:

(i) Un incremento en el valor razonable de un activo se reconoce en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, dicho incremento tributa sólo cuando el activo es vendido.

(ii) Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en la ganancia contable en función del grado de realización del contrato o transacción (a menudo,

denominado método del porcentaje de terminación), pero en algunas jurisdicciones, los ingresos tributan a los fines fiscales sólo cuando el contrato o transacción termina.

(iii) Las ganancias no remitidas de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos se reconocen en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, estarán sujetas a su eventual imposición sólo cuando sean remitidas a la entidad controladora.

(d) Un gasto es deducible a los fines fiscales antes de que se lo reconozca como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, un activo se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que a efectos de información financiera.”

2.2. Impuesto Sobre la Renta.

En el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Libro I, Ley de Actualización Tributaria, se encuentra contenido lo referente al Impuesto Sobre la Renta, este impuesto tiene por objeto gravar las “...rentas que se obtengan de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, ya sean estos nacionales o extranjeros...”, (Ley de Actualización Tributaria, 2012) además hace la aclaración de que no importa si estas personas, a quienes se denominará como contribuyentes, cuentan con residencia en Guatemala o se encuentran fuera del país.

Este impuesto se divide en tres categorías de rentas, tomando en consideración la procedencia de las mismas:

a) Las rentas de las actividades lucrativas:

“Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.” (Granados, 2015)

b) Las rentas del trabajo.

“Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven

del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.” (Granados, 2015)

c) Las rentas del capital y las ganancias de capital.

“Con carácter general son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país.” (Granados, 2015)

De lo anterior se continúa citando el artículo 14 del mismo cuerpo legal, el cual establece dos regímenes para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, el cual se indica “Artículo 14. Regímenes para las rentas de actividades lucrativas. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.” (Ley de Actualización Tributaria, 2012)

Sin embargo, de los dos regímenes establecidos en el artículo 14 citado anteriormente, únicamente aplicará impuestos diferidos a las personas individuales y jurídicas, inscritas bajo el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, debiendo determinar su base imponible, deduciendo de su total de ingresos las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

En el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, se ha establecido un tipo impositivo variable, el cual toma como base imponible el total de ingresos de un contribuyente, en un período establecido en la ley, dichos tipos impositivos son del 5% para los ingresos menores e iguales a Q.30,000.00 y 7% para los ingresos mayores a Q.30,000.00. Derivado del cálculo para la determinación del impuesto de éste régimen, es evidente que no se genera ningún impuesto diferido, como lo establece la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y

Medianas Entidades (NIIF para las Pymes), ya que no se genera un Impuesto Sobre la Renta, sino un Impuesto a los ingresos obtenidos.

A éste tipo de impuesto se le denomina Impuesto Sobre la Renta Corriente, para diferenciarlo del Impuesto Sobre la Renta Diferido. Según la Fundación IFRS (por sus siglas en inglés) en el Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, define al Impuesto corriente, como “la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia fiscal del periodo actual o de periodos contables anteriores. Por el impuesto corriente a pagar, una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes. Si el importe pagado excede el importe adeudado, la entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes. La entidad medirá el impuesto corriente usando las tasas impositivas y las leyes fiscales que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa, incluido el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.” (IASB 2013)

Los gastos deducibles, son todos aquellos gastos en que incurre una empresa, siempre que éstos sean útiles, necesarios y pertinentes, para la generación de renta gravada. En el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria –LAT–, se regulan cada uno de los gastos aceptados para su deducibilidad, así como los porcentajes o límites establecidos.

2.3. Diferencias entre la Base NIIF para las Pymes y la Base Fiscal.

Las diferencias que se muestran a continuación, se determinan de las normas contables con marcos de referencia de propósito general y normas contables con marcos de referencia de propósito especial. La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, es la norma contable con marcos de referencia de propósito general, tiene como objetivo primordial, proporcionar información sobre la situación financiera, rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil, oportuna y objetiva para una amplia gama de usuarios (bancos,

acreedores, analistas, inversores, supervisores, accionistas, tribunales de justicia, entidades del Estado, organismos internacionales, etc.). (IASC 2013)

Las normas contables con marcos de referencia de propósito especial sirven para necesidades de información de usuarios específicos. Las disposiciones legales relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta (ISR) contenidas en la Ley de Actualización Tributaria y su Reglamento no constituyen un conjunto de normas contables como tal, son disposiciones para establecer el impuesto a pagar por el ejercicio fiscal de que se trate. (Pérez 2015)

Los Contadores Públicos y Auditores, Mario Roberto Coyoy G. y Erick Leony R., elaboraron una matriz comparativa que ayuda a comprender las diferencias, pues engloban el reconocimiento y la valoración según la NIIF para las Pymes y el ISR. Debe considerarse que dicho material solamente puede ser utilizado con fines académicos ilustrativos y no sustituye la consulta de leyes, reglamentos y normas contables correspondientes. (Coyoy y Leony 2015)

2.3.1. Diferencias entre la NIIF para las Pymes y la Ley de Actualización Tributaria.

<u>Rubro</u>	<u>NIIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
<u>Inventarios</u> NIIF Pymes: Sección 13 ISR: Artículo 21 literal 17), 41 y 42.	Todos los inventarios, excepto: <ul style="list-style-type: none"> • Contratos de construcción • Instrumentos Financieros • Activos biológicos y productos agrícolas 	No regulado específicamente, pero normalmente se registran todos los inventarios sin excepción.
<u>Ingresos de actividades ordinarias</u> NIIF Pymes: Sección 23 ISR: Artículos 3, 18 y 52	El ingreso por ventas y prestación de servicios, intereses, regalías y dividendos, debe reconocerse sí y sólo si: <ul style="list-style-type: none"> • Se han transferido todos los riesgos y ventajas del bien. • La entidad no tiene 	Normalmente se reconocen y registran al momento de la emisión de factura.

<u>Rubro</u>	<u>NIIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
	<p>responsabilidad de gestión corriente.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El importe del ingreso puede medirse de forma fiable. • El importe de los gastos ocurridos o por incurrir puede medirse de forma fiable. • Existe probabilidad de obtener beneficios económicos asociados con la transacción. • El grado de realización del servicio puede medirse con fiabilidad. 	
<p><u>Propiedades, Planta y Equipo</u></p> <p>NIIF Pymes: Sección 17</p> <p>ISR: Artículos 25, 26, 27, 28 y 29.</p>	<p>Un elemento de propiedad, planta y equipo se reconocerá como activo si y sólo si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sea probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados del mismo; y • El costo del elemento puede medirse con fiabilidad. <p><u>Reconocimiento en el momento de adopción de NIIF</u></p> <p>Se permite el uso del valor razonable como costo atribuido.</p>	<p>Bienes de activo fijo, propiedad del contribuyente y que sean utilizados en las actividades lucrativas que generan rentas gravadas.</p>
<p><u>Propiedades de inversión</u></p> <p>NIIF Pymes: Sección 16</p> <p>ISR: No regulado.</p>	<p>Activos que se utilizan para generación de rentas y/o plusvalía, se reconocerán cuando y sólo cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sea probable que los flujos económicos asociados con la propiedad fluyan hacia la entidad; y • El costo de las propiedades de inversión pueda ser medido de forma fiable. 	<p>No regulado específicamente.</p>

<u>Rubro</u>	<u>NIIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
	<p><u>Reconocimiento en el momento de adopción de NIIF</u> Se permite el uso del valor razonable como costo atribuido.</p>	
<p><u>Activos Intangibles</u></p> <p>NIIF Pymes: Sección 18 ISR: Artículos 21 numeral 27) y 33</p>	<p>Un activo intangible se reconocerá si y sólo si:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El elemento cumple con la definición de activo intangible: “es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”; • Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y • El costo del activo puede ser medido de forma fiable. • El activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible. <p>Intangibles generados internamente- Fases de Investigación y Desarrollo: No se reconocen como activo, sino como gastos del período.</p> <p><u>Reconocimiento en el momento de adopción de NIIF</u> Se permite el uso del valor razonable como costo atribuido.</p>	<p>Se registran al costo de adquisición efectivamente incurrido. Se mencionan algunos como: derechos de autor y derechos conexos, marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias, derechos sobre programas informáticos y sus licencias, información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas, derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, nombres artísticos, y otros activos intangibles.</p> <p>También se reconoce como activo intangible el costo de los derechos de llave efectivamente incurrido y los gastos de</p>

<u>Rubro</u>	<u>NIIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
		organización debidamente comprobados.
<u>Costos por préstamos</u> NIIF Pymes: Sección 25 ISR: Artículos 4, 5, 21 numeral 16) y 24.	Los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluye: - Intereses - Cargas de arrendamiento financiero - Diferencias de tipo de cambio Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.	Los intereses se reconocen como gasto conforme se van incurriendo. En todo contrato de préstamo, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de una renta por interés mínima, que es la que resulte de aplicar al monto total del préstamo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, de acuerdo con el Principio de Onerosidad.
<u>Arrendamientos</u> NIIF Pymes: Sección 20 ISR: Artículos 4, 15, 21 numeral 13)	Los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes.	La Ley no hace una distinción entre arrendamiento operativo y arrendamiento financiero, por lo tanto, los ingresos normalmente se reconocen y registran al momento de la emisión de factura de arrendamiento (Arrendante) y el gasto en el momento en que se incurre en el arrendamiento (Arrendatario).
<u>Provisiones y contingencias</u> NIIF Pymes: Sección 21 ISR: Artículo 21 numeral 21)	Una provisión debe reconocerse si y sólo si: <ul style="list-style-type: none"> • Se tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; • Es probable que haya que desprenderse de beneficios 	La Ley no reconoce la creación de provisiones distintas a la provisión de indemnizaciones (ver Sección 28 NIIF Pymes).

<u>Rubro</u>	<u>NIIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
	<p>económicos para cancelar tal obligación; y</p> <ul style="list-style-type: none"> • Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. Si la probabilidad de ocurrencia es mayor a la probabilidad de no ocurrencia, se registra la provisión, de lo contrario se revela un activo o pasivo contingente. 	
<p><u>Beneficios a los empleados</u></p> <p>NIIF Pymes: Sección 28</p> <p>ISR: Artículos 21 numeral 4), 5) y 8).</p>	<p>Se reconocerán:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beneficios a corto plazo (sueldos, salarios, etc.) • Beneficios postempleo (pensiones, seguros, etc.) • Otros beneficios a largo plazo (ausencias remuneradas, etc.) • Beneficios por terminación (Indemnización) 	<p>La Ley hace mención de sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero como el aguinaldo y la bonificación anual, así como también el pago de indemnizaciones en los casos de desvinculación laboral.</p>
<p><u>Impuesto a las ganancias</u></p> <p>NIIF Pymes: Sección 29</p> <p>ISR: No regulado específicamente</p>	<p><u>Impuesto corriente:</u> Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.</p> <p><u>Impuesto diferido:</u> Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento,</p>	<p>No regulado.</p>

<u>Rubro</u>	<u>NIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
	<p>procedentes de periodos anteriores.</p> <p>Se reconocerá un activo o pasivo por ISR diferido cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sea probable que la entidad obtenga ganancias futuras, • Cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los períodos oportunos. 	
<p><u>Contratos de construcción</u></p> <p>NIF Pymes: Sección 23</p> <p>ISR: Artículos 4, 34, 35 y 35 “A”.</p>	<p>Ingresos de actividades ordinarias</p> <p>Deben comprender:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato, y • Las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos. 	<p>La ley establece 2 métodos para reconocer los ingresos (Renta Bruta) en el caso de empresas dedicadas a actividades de construcción y similares y establece un método de reconocimiento de los ingresos (Renta Bruta) en el caso de las lotificadoras.</p>
<p><u>Agricultura (Actividades Especiales)</u></p> <p>NIF Pymes: Sección 34</p> <p>ISR: Artículos 16</p>	<p>Un activo biológico o un producto agrícola se reconocerá cuando y sólo cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados • Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo: y • El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable. 	<p>En la Ley anterior se permitía el diferimiento de costos y gastos, sin embargo, en la Ley actual se eliminó dicha disposición.</p>
<p><u>Instrumentos financieros básicos</u></p> <p>NIF Pymes: Sección 11</p> <p>ISR:</p>	<p>Cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.</p>	<p>La Ley no regula la forma de registro específica de instrumentos financieros básicos.</p>

<u>Rubro</u>	<u>NIIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
No regulado específicamente	<p>La NIIF Pymes permite contabilizar los instrumentos financieros por cualquiera de las dos opciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De acuerdo a lo previsto en la sección 11 y 12 en su totalidad (NIIF Pymes), o • Según las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 39 (vigente en el 2010) y los requerimientos de información a revelar de las secciones 11 y 12 de la NIIF Pymes. <p>Reconocimiento en el momento de adopción de NIIF Se permite a una entidad designar un activo financiero o pasivo financiero reconocido anteriormente como un activo financiero o pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados. La entidad revelará información sobre el valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros así designados en la fecha de designación, así como sus clasificaciones e importes en libros en los estados financieros anteriores.</p>	
<p><u>Inversiones en Asociadas</u></p> <p>NIIF Pymes: Sección 14</p> <p>ISR: No regulado específicamente</p>	<p>Una asociada es una entidad, sobre la que el inversor posee influencia significativa (poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener control o el control conjunto, 20% o más de poder de voto), y que no es una subsidiaria</p>	<p>La Ley no regula la forma de registro de las inversiones en empresas asociadas.</p>

<u>Rubro</u>	<u>NIIF para las Pymes</u>	<u>Ley de Actualización Tributaria –ISR–</u>
	Reconocimiento	Reconocimiento
	ni una participación en un negocio conjunto. Opciones para registro: <ul style="list-style-type: none"> • Costo • Participación • Valor Razonable (sin costos de transacción) 	
<u>Información a Revelar sobre partes relacionadas</u> NIIF Pymes: Sección 33 ISR: Artículos 54 al 67.	Esta Sección requiere que una entidad incluya la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su situación financiera y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.	La Ley requiere que las transacciones con partes relacionadas no residentes cumplan con el principio de libre competencia según las Normas de Valoración entre Partes Relacionadas (Precios de Transferencia).

Fuente: Matriz Comparativa de Reconocimiento y Valoración NIIF Pymes vs ISR Erick Leony R. y Mario Roberto Coyoy G.; 23 de septiembre de 2015.

2.4. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Esta Institución del Estado de Guatemala, tiene como misión “Recaudar con transparencia y efectividad los recursos para el Estado, brindando servicios que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, con apego al marco legal vigente.” (SAT 2020)

la SAT fue creada, primero para dar cumplimiento a lo establecido en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público, y segundo, con el fin de modernizar la administración tributaria, como lo plasma la misma SAT en sus documentos realizados por la Unidad de Orientación Legal, del Departamento de Consultas Tributarias, quien “es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura

organizacional de servicio al contribuyente; y, planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.” (SAT, 2020)

“El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.” (SAT 2020)

La SAT emite criterios institucionales y realiza procesos de fiscalización y recaudación tributaria, en cumplimiento a la ley orgánica que los rige, así como el cumplimiento de lo establecido en todas las leyes tributarias dictadas por el Congreso de la República de Guatemala, además, juega un papel importante como encargada de la sección de aduanas y comercio exterior del país.

2.4.1. Formularios de declaración de impuestos en Guatemala.

Los impuestos reportados a la Administración Tributaria, se realizan a través de formularios, que en la actualidad se encuentran en formato electrónico (**Ver Anexo I**), a través de una página web, que la misma SAT ha puesto a disposición de los contribuyentes, con el fin de facilitar y agilizar el proceso de recaudación de tributos. Los formularios se trasladan bajo manifestación de ser una declaración jurada, lo que significa que el contenido de dicha declaración debe ser tomado como cierto y real, hasta que se demuestre lo contrario.

La página del portal SAT, en su sección Declaraguatate, muestra los diferentes formularios seccionados por tipo de impuesto.

2.4.2. Formulario SAT-1411 y sus anexos.

El formulario SAT-1411 es el utilizado para realizar la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para cualquiera de los dos regímenes en que se encuentre registrado el contribuyente, sea este bajo el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, o bien, el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas (**Ver Anexo II**).

Actualmente este formulario cuenta con un anexo que debe presentarse al momento de realizar la declaración jurada anual, el cual es un requerimiento de información y otra obligación formal, respecto a operaciones de precios de transferencia. La Ley de Actualización Tributaria detalla en el artículo 65, los principios de información y documentación, estipulando que “Los contribuyentes deben tener, al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios...”, por su parte el reglamento de la Ley, estipula en el artículo 64, “... los contribuyentes que manifiesten en su declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero deberán adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria.”

2.5. Otras disposiciones legales aplicables a la base fiscal.

A lo largo de la historia, los tributos son el medio más común, por el cual un Estado se agencia de fondos (recaudación tributaria) para poder sufragar los gastos necesarios para contribuir al bien común como su finalidad principal (ejecución presupuestaria). Antes de que un tributo sea creado o normado, éste debe de cumplir con ciertos principios tributarios, que garanticen que los derechos de los usuarios no serán violentados, garantizando que exista un equilibrio entre el derecho de los contribuyentes y su obligación de contribución al Estado.

En Guatemala, la Constitución Política de la República, como cuerpo legal supremo en el país, establece la obligación de los ciudadanos para contribuir al gasto público, contribución que deberá realizarse por medio de los tributos.

De lo anterior se pueden distinguir cinco elementos característicos en los tributos, no solo en Guatemala, sino a nivel internacional:

1.- Obligación personal: El pago de los tributos son de carácter obligatorio, por otra parte, debido a la manera en que se encuentra diseñada la política tributaria de Guatemala, de una u otra manera, todos pagan en algún momento de su vida una clase de tributo. Esta obligación personal genera el nacimiento de la relación tributaria, constituyéndose un vínculo entre el sujeto pasivo, quien contribuye a través de los tributos y el Estado quien tiene la facultad de exigir dichos tributos. Dicha relación, es conocida dentro del ámbito tributario guatemalteco como obligación tributaria, la cual se encuentra regulada en el artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; el segundo,

2.- Aportación pecuniaria: Los tributos deben pagarse en efectivo, puesto que su fin primordial es aportar a la contribución del Estado, para que éstos puedan ejercer su fin supremo, el cual es garantizar el bien de la sociedad. Cada ley tributaria específica, determina el tipo impositivo que deberá calcularse sobre la base impositiva, para que el resultado de dicho cálculo sea pagado en cualquier banco del sistema. En pocas ocasiones, los tributos son pagados en especie.

3.- Equidad y justicia tributaria: Este es uno de los principios tributarios en los que deben centrarse la creación de tributos, asociado directamente con la capacidad contributiva que deben tener los ciudadanos para pagarlos, de allí deriva la importancia de que deben ser justos. Y equitativos, al momento de que todos deben ser tratados por igual, siempre que se encuentren bajo las mismas circunstancias.

4.- La ley da vida a los tributos: Otro de los principios importantes para dar vida un tributo, es el principio de legalidad, el cual la Constitución Política de la República de Guatemala, otorga la exclusividad al Congreso de la República la potestad de crear,

reformular, derogar o modificar los tributos, siempre y cuando se garantice la equidad y justicia para los ciudadanos.

2.5.1. Código Tributario de Guatemala.

Cuando se tocan temas tributarios, es necesario conocer las fuentes de ordenamiento jurídico tributario, pues es esta fuente la que desarrolla todo lo relacionado a la tributación de un determinado país, siendo el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes, el cuerpo legal que desarrolla los aspectos fiscales en cuestión. El artículo 10 del Código Tributario, establece las clases de tributos aceptados en el país, indicando literalmente “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.” (Código Tributario: 1991)

2.5.1.1. Impuestos.

Los impuestos son los tributos más comunes en las sociedades. Estos tienen su concepción en el derecho público y han surgido diferentes terminologías o definiciones, siendo uno de ellos el manifestado por Pedro Ángel Colao Marín, del Departamento de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Cartagena, quien los define de la siguiente manera: “Se caracteriza el impuesto porque la obligación de pago, (el devengo), no se produce en atención a ningún tipo de actividad concreta por parte de la Administración, (construcción de una calle, prestación de un servicio a una persona determinada), sino por el mero hecho de que el sujeto ha demostrado capacidad económica con una situación o un comportamiento determinado, como por ejemplo obtener renta, o gastarla.” (Marín: 2015)

Por su parte, Humberto Sol Juárez lo define de una manera más breve indicando que: “se pueden definir como el concepto más importante para el Estado, y se obtienen mediante la recaudación tributaria entre el particular llamado contribuyente y el Estado como autoridad fiscal.” (Sol: 2012)

Otra de las definiciones de los impuestos, es la de Gunder Schmolders, citado por Ángel Menéndez Ochoa, quien lo define como: "Aquellas prestaciones monetarias efectuadas de una sola vez o fraccionadas, que no representan una contraprestación por algún servicio especial, son establecidas por una entidad de derecho público para la obtención de ingresos y gravan a aquellas personas en las que se dé el presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de la prestación." (Menéndez: 1996)

2.5.2. Código de Comercio de Guatemala.

El Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, establece quiénes estarán regidos de este código, en el cual en el artículo uno menciona que "Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones de este Código y, en su defecto, por las del Derecho Civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspira el Derecho Mercantil." (Código de Comercio; 1970)

Respecto a la contabilidad, ésta se encuentra regulada en el artículo 368 del Código de Comercio, el cual indica: "Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros: 1.- Inventarios; 2.- De primera entrada o diario; 3.- Mayor o centralizador; 4.- De Estados Financieros.

Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales. También podrán llevar la contabilidad por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización." (Código de Comercio; 1970)

3. METODOLOGÍA

Este contiene la explicación en detalle de las etapas específicas realizadas para resolver el problema de la investigación sobre la conciliación de las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades –NIIF para las Pymes–.

3.1. Definición del problema.

En Guatemala, las empresas que se han acogido a un régimen de globalización mundial, y tienen obligación de rendir cuentas a terceros, sean estos socios, posibles inversores internacionales o empresas que formen parte de un grupo internacional en el que la casa matriz se encuentre en otro país, por lo que han optado por realizar sus registros contable-financieros con base a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes), con el fin de proporcionar información que sea útil, relevante y fiable para que puedan tomar decisiones debido a que estas normas mejoran la comparabilidad de información financiera con empresas no solo locales sino a nivel mundial.

El problema de investigación identificado, desde el punto de vista tributario, para las empresas guatemaltecas que requieren información contable con base a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las Pymes), radica en que, al momento de realizar su declaración jurada anual de impuestos, específicamente de Impuesto Sobre la Renta, no existe un formulario adecuado, que se adecúe a la información financiera que manejan en sus registros, obligando a las empresas llevar su contabilidad con base a la legislación fiscal vigente en el país, y posteriormente ajustar su contabilidad a una con base a la NIIF para las Pymes.

Este trabajo tiene por objeto constituirse en una posible opción para considerar la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del

Impuesto Sobre la Renta, para los resultados de una empresa guatemalteca que utiliza la NIIF para las Pymes en sus registros contable-financieros, que contribuya a esas empresas, a que puedan contar con una herramienta apropiada para la declaración de impuestos de conformidad con leyes vigentes guatemaltecas, sin modificar sus estados financieros contables.

3.2. Justificación.

Desde el punto de vista profesional, la práctica nos ha mostrado que existen diferentes tipos de empresas en las cuales puede observarse, que cada una realiza diferentes actividades para la obtención de resultados de información contable-financiera. Las prácticas contables que adopte cada empresa, dependerán de las decisiones por parte de la administración o del gobierno corporativo, dependiendo del tipo de empresa de que se trate.

Además, en la actualidad, la globalización es un tema que empuja a las empresas a contar con información financiera transparente, de calidad y bajo un mismo lenguaje para todo el mundo, con el fin de que los interesados (de cualquier parte del mundo), puedan tomar decisiones de manera adecuada y oportuna.

Por tal razón, existen empresas en Guatemala que buscan estandarizar sus registros contables utilizando la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), con el fin de proporcionar información financiera que pueda ser comparable con empresas de otros países y puedan atraer nuevos inversores al mercado comercial guatemalteco.

Sin embargo, para efectos fiscales se deben de adoptar técnicas contables establecidas por la legislación guatemalteca, la cual difiere de los estándares internacionales, debiendo realizar ajustes auxiliares para convertir la contabilidad a una base fiscal, ya que dentro de los formularios para declaración de impuestos, no se cuenta con un anexo que sirva de conciliación entre la NIIF para las Pymes y el Impuesto Sobre la Renta.

3.3. Delimitación del Trabajo Profesional.

El presente trabajo se circunscribe en el análisis de una empresa guatemalteca que utiliza técnicas contables basadas en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y que, posteriormente ajusta sus registros de acuerdo a la legislación local, para su presentación en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

3.4. Objetivos.

Los siguientes se constituyen en los propósitos o fines que se pretenden alcanzar con la investigación de las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades –NIIF para las Pymes–. Los objetivos que se plantean son los siguientes:

3.4.1. Objetivo General.

Determinar las ventajas que resultan de la implementación de un anexo a la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, bajo el criterio de utilizar la Sección 29 “Impuestos a las Ganancias” de la NIIF para las Pymes, realizando una conciliación a la Renta Imponible, que permita a las empresas guatemaltecas presentar sus declaraciones tributarias de manera adecuada y que esto permita transparencia en las operaciones.

3.4.2. Objetivos Específicos.

- Establecer una conciliación entre la NIIF para las PYMES y la legislación tributaria guatemalteca, por medio de la aplicación de la Sección 29 "Impuestos a las Ganancias", y permitir de esta manera que las empresas no incurran en contingencias fiscales.

- Comparar la aplicación de la NIIF para las PYMES, con lo establecido en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, de acuerdo con el artículo 368 del Código de Comercio guatemalteco.
- Diseñar un modelo de anexo al formulario SAT-1411 que se adapte a la necesidad de aplicar NIIF para las PYMES, dentro de la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.
- Exponer las ventajas de concientización tributaria para que las empresas guatemaltecas que se acojan a la base contable de conformidad con la NIIF para las PYMES deban tributar sin infringir las leyes guatemaltecas.

3.5. Sujeto y objeto del trabajo profesional.

Los dos elementos sobre los cuales se realizará el trabajo de investigación son los que se detallan a continuación.

3.5.1. Sujeto del trabajo profesional.

El desarrollo del presente trabajo de investigación se realiza sobre la presentación del formulario de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta SAT-1411, de tres empresas guatemaltecas ante la Superintendencia de Administración Tributaria, que posteriormente realizan ajustes contables bajo estándares internacionales, a través de la aplicación de NIIF para las Pymes.

3.5.2. Período de la realización del trabajo profesional.

La investigación se realizó en el período comprendido de mayo de 2020 a septiembre de 2020, presentado en la Universidad de San Carlos de Guatemala.

3.5.3. Objeto sobre el que recae la investigación.

Determinación de las ventajas de implementar un anexo al formulario de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta SAT-1411 que pueda constituirse como una herramienta en la conciliación con los impuestos corrientes, utilizando ISR diferido.

3.5.4. Período histórico y ámbito geográfico.

Para el desarrollo de la presente investigación se toma como fuentes de análisis financieros, el período fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019, en una declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta de la República de Guatemala.

3.6. Métodos, técnicas y e instrumentos empleados.

Durante el proceso de la investigación se realizó un planteamiento breve, acerca del enfoque metódico e indicar los métodos particulares y específicos empleados para llegar a completar los objetivos, por tal motivo se indican los siguientes métodos y técnicas a utilizar para determinar las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades –NIIF para las Pymes–.

3.6.1. Métodos utilizados.

Para la siguiente investigación se siguió el método científico en cada una de sus fases y el método deductivo.

3.6.1.1. Método Científico.

Para obtener los resultados que pretendan el logro de los objetivos, se procedió a realizar las siguientes fases:

A) Fase indagadora.

Se realizó un proceso de recolección de información, a través de libros, textos y entrevistas documentadas, relacionado con el sujeto y objeto de la investigación del trabajo profesional.

B) Fase demostrativa.

Se demostró a través de un proceso de análisis, síntesis, abstracción, comparación, concordancias y diferencias de los elementos teóricos con los empíricos, cada uno de los objetivos planteados.

C) Fase expositiva.

Se utilizó esta fase, en la exposición de resultados obtenidos, expuesto en el capítulo cuarto de este trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes en Gestión Tributaria.

3.6.1.2. Método Deductivo.

Para la realización de la investigación se empleó el método deductivo, partiendo de la recopilación de conceptos generales a los particulares, partiendo del análisis de conceptos generales de los Impuestos en Guatemala y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, hasta lo particular del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen de Actividades Lucrativas y su aplicación de conformidad con lo establecido en la Sección 29 de la NIIF para las Pymes – Impuestos a las Ganancias.

3.6.2. Técnicas utilizadas.

Se utilizaron como herramientas que permitieron resolver el problema metodológico de la investigación, para la consecución de los objetivos planteados.

3.6.2.1 Entrevista.

Esta técnica se utilizó en el transcurso de la investigación, mediante la práctica de focus group (grupo focal), en la que se abordó el tema investigado a cinco profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, a través de sesiones grupales por medio de videoconferencias.

3.6.2.2. Observación.

Se utilizó esta técnica en una empresa guatemalteca que realizan sus registros con base a técnicas contables locales, y que además, utilizan de manera paralela la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Lo anterior con el fin de adquirir un conocimiento claro y conciso del mismo, respecto a la aplicación de normativa internacional en la tributación local.

3.6.2.3. Análisis.

Se clasificación y agruparon los distintos elementos individuales que pudieron utilizarse para analizar las ventajas que surgen de la implementación de un Anexo al formulario SAT-1411 de la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta para conciliarlo con el ISR Diferido de empresas guatemaltecas que utilizan base contable de conformidad con la NIIF para las PYMES.

3.6.3. Instrumentos de Investigación aplicados.

Las herramientas utilizadas para la recolección de datos fueron las siguientes:

3.6.3.1. Recopilación documental.

Se realizó la recolección de información y antecedentes relacionados con la investigación a través de documentos escritos, testimonios fonográficos, videoconferencias, medios electrónicos o de páginas Web, sean formales e informales, en donde se encontró información necesaria para el desarrollo del presente trabajo profesional.

3.6.3.2. Formularios de declaraciones de impuestos.

Se utilizaron los formularios para dar respuesta al problema planteado, especialmente el formulario SAT-1411 de Guatemala y el formulario 2516 de la DIAN de Colombia.

3.6.4. Recursos empleados.

Para el desarrollo de la presente investigación se emplearon los recursos necesarios que permitieron analizar, ejecutar y obtener los resultados, conclusiones y

recomendaciones que en este trabajo se han dejado plasmados. Dentro de los recursos se encuentran los siguientes:

3.6.4.1. Recursos humanos.

1 persona. El Profesional Contador Público y Auditor, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria que realizará la investigación y elaboración del Trabajo Profesional de Graduación de Maestría en Artes.

2 personas. Asesores y supervisores del Trabajo Profesional de Graduación.

4 personas. Profesionales Contadores Públicos y Auditores, expertos en materia tributaria y Normas Internacionales de Información Financiera.

3.6.4.2. Recursos técnicos.

2 Computadora

1 Impresora

1 Scanner

Teléfono Celular

1 Calculadora

Servicio de energía eléctrica

Servicio de Internet para búsqueda de información.

3.6.4.3. Recursos materiales.

Hojas de papel bond tamaño carta, de 80 gms.

Tinta para impresora.

Perforadora y engrapadora.

Libros de temática fiscal y tributaria.

Compendio de Leyes Tributarias.

Empastados y engargolados.

Normativas internacionales de información financiera.

3.6.4.4. Recursos económicos incurridos.

Cantidad	Descripción	Costo Unitario	Costo Total
1	Consultoría tributaria	1,000.00	1,000.00
1	Depreciación de computadora	1,833.00	1,833.00
1	Depreciación de Impresora y scanner	333.00	333.00
1	Depreciación de teléfono celular	666.00	666.00
1	Depreciación de calculadora	4.50	4.50
1	Servicio de internet	360.00	360.00
1	Servicio de energía eléctrica	100.00	100.00
2	Resma de hojas bond 80 gms. Tamaño carta	45.00	90.00
1	Tinta para impresora	150.00	150.00
1	Transporte	150.00	150.00
1	Persona que realizó el trabajo profesional de graduación	2,000.00	2,000.00
2	Personas que apoyaron en la revisión del trabajo profesional de investigación	600.00	1,200.00
5	Profesionales Contadores Públicos y Auditores, expertos en materia tributaria y Normas Internacionales de Información Financiera.	200.00	1,000.00
		TOTAL	8,886.5

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

A continuación se muestran los resultados discutidos, obtenidos de la investigación sobre la conciliación de las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades –NIIF para las Pymes–.

4.1. Ámbito general del estudio realizado.

Durante la realización de la presente investigación, se tomó en consideración como aspecto general, los factores por los que generalmente es adoptada la Norma Internacional para Pequeñas y Medianas Entidades (en adelante NIIF para las Pymes), derivado a que dicha normativa internacional está integrada por treinta y cinco (35) secciones, las cuales se relacionan entre sí, para la presentación de información financiera de carácter general. Cabe mencionar que estas normas han estandarizado su realización en cuanto a prácticas contables, por lo que es fácil de comparar registros financieros entre empresas, sin importar si se encuentran en el mismo territorio o no, permitiendo realizar análisis financieros apropiados para la toma de decisiones.

Otro aspecto importante es que fueron promulgadas la norma en el año 2009, han sido 86 países en los cuales ya es requerida la utilización de la misma (hasta el 2018) y 11 más se encuentran analizando su adopción para sus registros financieros, según la Fundación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros (IFRS por sus siglas en inglés). Además, la IFRS ha realizado publicaciones de las cuales se tomó de referencia países latinoamericanos y del caribe, derivado a sus cercanías y similitudes con Guatemala, mostrando en el Cuadro 2, cuáles son los países que han adoptado la NIIF para las Pymes, de los cuales en algunos es permitida su utilización, más no es obligatoria, en otros casos, su implementación es requerida, encontrándose legislada dentro de sus regulaciones territoriales y por último, países en donde no se han adoptado. Dicho cuadro fue elaborado por la doctora Alba Chávez, con el fin de investigar los contextos de adopción de la NIIF para las Pymes en empresas hoteleras de Latinoamérica.

4.1.1. Estado de adopción de la NIIF para las Pymes en Latinoamérica.

País	Estado adopción NIIF para Pymes*	Legislación NIIF para Pymes por país	Aplicación
Argentina	Requeridas	Resolución Técnica 29 aprobado el 19 de marzo de 2010. Emitido por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA) adscrito a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).	Se establece la vigencia de esta resolución para los estados financieros correspondientes a períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2011 –inclusive–.
Bolivia	No Adoptables	N/A – el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia (CAUB) ha realizado propuestas para aplicación de NIIF para las Pymes, pero no han prosperado.	Se mantiene en vigencia las 14 Normas Contables, según la Resolución CTNAC No 001/2012 emitida por el Consejo Técnico del Colegio Nacional de Auditoría y Contabilidad.
Brasil	Requeridas	Resolución 1255 de 2009, emitida en diciembre de 2009 por el Comité de Pronunciamientos Contables CPC, que incorpora el Consejo Federal de Contabilidad.	Comienzan su transición en el año 2010.
Chile	Requeridas	Boletín Técnico 82 de 2010, promulgado por el Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G.	Aplicación a partir del ejercicio 2013 y recomienda a la vez, su aplicación anticipada.
Colombia	Requeridas	Decreto número 3022/2013 (<i>Modificado. D.R. 2267/2014</i>), Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Superintendencia de Sociedades. Junta Central de Contadores: Unidad Administrativa Especial.	En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo será el 31 de diciembre de 2016.

País	Estado adopción NIIF para Pymes*	Legislación NIIF para Pymes por país	Aplicación
Costa Rica	Requeridas	Acuerdo de Junta Directiva 484-2009, sesión 017- 2009 del 30 de septiembre del 2009, publicada en el diario oficial La Gaceta 213 del 3 de noviembre de 2009 y Acuerdo 504-2010, por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.	Comienzan su transición en el año 2010.
Cuba	Armonización	N/A – Comité de Normas Cubanas de Contabilidad, adoptada por el Ministerio de Finanzas y Precios.	El MFP ha aprobado desde el 2016 resoluciones que aprueban o modifican las normas contables cubanas, que tienen una adaptación de las NIIF.
Ecuador	Requeridas	Resolución. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010 del 11 de octubre de 2011, emitido por la Superintendencia de Compañías.	Iniciaron el período de transición a partir de noviembre de 2011.
El Salvador	Requeridas	Resolución No. 113/2009 del 7 de octubre de 2009, emitido por el Ministerio de Economía, Consejo de vigilancia de la Profesión Pública y Auditoría (CVPCPA).	Debiendo presentar sus primeros EEFF con base a este marco normativo el 1 de enero de 2011
Guatemala	Permitidas	<i>Resolución para adoptar la NIIF para las pequeñas y medianas entidades. Diario de Centro América 80 del 13 de julio de 2010, emitida por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.</i>	<i>Entró en vigencia el 1 de enero de 2011.</i>
Honduras	Requeridas	Resolución 01/2010, emitido por el Junta Técnica de Normas de Contabilidad y de Auditoría de Honduras (JUNTEC)	Período de Transición en el año 2011 y aplicación efectiva desde el año 2012
México	No Adoptables	N/A – Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C. (CINIF)	N/A

País	Estado adopción NIIF para Pymes*	Legislación NIIF para Pymes por país	Aplicación
Nicaragua	Permitidas	Resolución del CCPN del 31 de mayo de 2010, del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.	Con vigencia hasta el 1 de julio de 2011.
Panamá	Permitidas	Resolución 010 de 2012 del 16 de agosto de 2012, de la Junta técnica de Contabilidad de Panamá	Adoptadas el 13 de setiembre de 2012.
Paraguay	Permitidas	N/A – Colegio de Contadores del Paraguay	N/A
Perú	Requeridas	Resolución CNC No. 045-2010-EF/94 Adopción NIIF para Pymes publicada el 30/11/2010, por el Consejo Normativo de Contabilidad	Vigencia a partir del 1 de enero de 2011.
República Dominicana	Requeridas	Resolución 002 acta 2010-004 Adopción e implementación NIIF para Pymes de febrero 18 de 2010, emitida por el Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana.	Adoptar e implementar a partir del 1 de enero del 2014.
Uruguay	Requeridas	Decreto 291/014 del 14 octubre de 2014, por el Ministerio de Economía y Finanzas	Lo establecido en el presente decreto tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2015. Se permite la adopción anticipada de la presente normativa.
Venezuela	Requeridas	Boletín de aplicación VEN-NIF 6 (BA VEN NIF 6), aprobado el 18 y 19 de marzo de 2011, por el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.	En vigencia a partir del 1 de abril del 2011.

Fuente: Elaboración propia a partir de Alba Chávez Otálora, Carneiro, Rodrigues y Craig, 2017

*Para el contexto entiéndase por: Requeridas: obligatorias. Permitidas: no obligatorias.

No adoptantes: la norma no aplica. Armonización: combinación de la norma local con la internacional.

4.2. Situación actual de la aplicación de la NIIF para las Pymes en Guatemala.

Como se mostró en el Cuadro 4.1.1., Guatemala es uno de los países en los que, de acuerdo a información proporcionada por el IFRS, la utilización de la NIIF para las Pymes es aceptada, dicha aceptación fue promulgada por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), el 13 de julio de 2010, publicado en el Diario de Centroamérica, en el cual hacían referencia que, de acuerdo a sus capacidades como ente conocedor y especialista en aspectos relacionados con la contabilidad, ellos reconocían a la NIIF para las Pymes, el equivalente de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Lo anterior lo realizaron, debido a que dentro de la legislación guatemalteca existen disposiciones que, sin ser puramente tributarias, son importantes pues se complementan unas con otras, tal es el caso del Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas vigentes, que es la ley que regula los lineamientos que deben cumplir las empresas comerciales, para operar en el país.

Esta ley es el punto de partida por el cual, en Guatemala no se utilizan la Normas Internacionales de Información Financiera para el registro de la contabilidad de las empresas, debido a que en el artículo 368 del citado cuerpo legal, habla sobre la contabilidad y los registros indispensables, regulando que "...Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el principio de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.", este tema ha sido motivo de debate por muchos profesionales de las Ciencias Económicas, puesto que, por un lado, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, se manifestó al respecto como se indicó en el párrafo anterior, y desde el punto de vista de la Superintendencia de Administración Tributaria, no se ha manifestado al respecto, debido a que dicha institución únicamente vela por la correcta fiscalización de los tributos en el territorio nacional, tomando en consideración las leyes tributarias específicas y lo contenido en ellas. Por otro lado, algunos profesionales liberales, manifiestan que la aplicación de la NIIF para las Pymes no surte efecto en Guatemala, aduciendo que el colegio de profesionales en cuestión, no tiene la potestad para

modificar lo establecido en el Código de Comercio, solamente con la emisión de una resolución.

Sin embargo, es contradictorio que la misma SAT no acoja a la NIIF para las Pymes y las NIIF Plenas, como PCGA, cuando dentro de los formularios de declaración de impuestos, exigen que se realicen estudios de precios de transferencia, y éstos se hacen utilizando empresas comparables de otros países, quienes llevan su contabilidad con base a dichas normativas contables internacionales. Además, limitan a las empresas que tienen relaciones comerciales en el exterior, o que su casa matriz se encuentra en otro país, pues deben ajustar sus registros fiscales para transformarlos a información comparable internacionalmente, con la utilización de la NIIF para las Pymes o bien, con las NIIF plenas, por lo que las empresas deben incurrir en costos adicionales, puesto que además de realizar el estudio de precios de transferencia, deben realizar ajustes a sus estados financieros para que dichos reportes sean puedan ser comparables y que el resultado del estudio llene las expectativas solicitadas por la Administración Tributaria.

En este contexto es importante mencionar, que para que la normativa internacional sea aplicable en un país, debe cumplirse con el requisito impuesto por el IFRS y el IABS, que consiste en la comunicación para su implementación, dicho requisito ha fue cumplido gracias al trabajo realizado por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), quienes a lo largo de los años han impartido de manera eventual, capacitaciones y diplomados para los profesionales de la contaduría pública y auditoría, así como su promulgación en las distintas universidades del país, para que a través de las distintas facultades de ciencias económicas, se proceda a incluir dentro del pensum de estudios, aspectos de aplicación, tanto de la NIIF para las Pymes como de las NIIF plenas.

Lamentablemente, este aspecto de comunicación y enseñanza sobre el conocimiento de la NIIF para las Pymes, ha sido limitado tanto por el IGCPA como por el Colegio de CPA, para realizarlo únicamente a los profesionales Contadores Públicos y Auditores

egresados de las distintas universidades, dejando de lado la comunicación de las promulgaciones de la normativa internacional, en los establecimientos educativos de nivel diversificado, en la carrera de Perito Contador y otras carreras preuniversitarias que tengan dentro de su pensum relación con la contabilidad, quienes en muchas ocasiones terminan siendo los asistentes contables de las empresas, debiendo realizar alianzas con el Ministerio de Educación de Guatemala (MINEDUC), para poder implementar dentro de la carrera, las condiciones necesarias para que el pensum de estudio prepare de manera adecuada a los futuros Peritos Contadores, en registros con base en Normas Internacionales de Información Financiera.

4.2.1. Comparaciones entre la NIIF para las Pymes y los PCGA.

Derivado de las diferentes opiniones por parte de profesionales al indicar que en Guatemala deben utilizarse los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, debido a que éstos son los que la Ley regula para la realización de la técnica contable, se realizó a través del Cuadro 3, la comparación entre los PCGA y la NIIF para las Pymes, esclareciendo de esta manera que la norma internacional incluye en sus secciones los mismos principios establecidos en las prácticas contables.

La comparación se realizó tomando en consideración cada uno de los PCGA y su relación con lo contenido en el Código de Comercio, posteriormente se colocó el párrafo y sección de la NIIF para las Pymes que incluye dicho principio, demostrando a través de dicho análisis, que los PCGA a que hace referencia el Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas vigentes, en el artículo 368, no guarda ninguna diferencia con la NIIF para las Pymes, lo cual hace válida la interpretación realizada por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, al manifestar que deberán entenderse por PCGA a los estándares contables internacionales promulgados por el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

4.2.1.1. Comparaciones entre los PCGA Y la NIIF para las Pymes.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
Entidad	Este principio establece que la información que debe incluirse en los Estados Financieros, deberán pertenecer a una entidad con estructura y operaciones propias, por lo que la contabilidad deberá incluir registros relacionados con los bienes y derechos, obligaciones contraídas y el patrimonio de la empresa. (Artículos 14 y 368, del código de comercio de Guatemala)	Sección 2 - Conceptos y Principios Generales	"El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información." (Párrafo 2.2, Sección 2, NIIF para las Pymes)
Negocio en Marcha	También conocido con el término de "empresa en funcionamiento", establece que la entidad realizará sus registros contables, analizando que mantendrá los recursos necesarios para seguir operando en el futuro. (Artículos 336,337 y 365 del código de comercio de Guatemala) En la	Sección 3 - Presentación de Estados Financieros	"Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta NIIF evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
	práctica se entiende que una empresa se entiende que se cumple con éste principio, si la entidad tiene la capacidad para seguir operando al menos en los próximos doce meses.		exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo." (Párrafo 3.8, Sección 3, NIIF para las Pymes)
Unidad Monetaria	Las operaciones y registros contables, deben realizarse en cuentas en moneda nacional guatemalteca, pudiendo registrar cuentas en dólares, con su respectivo diferencial cambiario. (Artículo 369 del código de comercio de Guatemala)	Sección 3 - Presentación de Estados Financieros Sección 30 - Conversión de la Moneda Extranjera	"Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento." (Párrafo 3.23 Sección 3, NIIF para las Pymes) "Cada entidad identificará su moneda funcional. La moneda funcional de una entidad es la moneda del

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
			entorno económico principal en el que opera dicha entidad." (Párrafo 30.2, Sección 30, NIIF para las Pymes)
Conservatismo , Moderación o Prudencia	Implica que debe reconocerse los resultados de la entidad, en el momento que ocurren, por lo que no deberá anticiparse utilidades sin conocer previamente el resultado al final del período que se reporta. (Artículo 35 del código de comercio de Guatemala)	Sección 2 - Conceptos y Principios Generales	"Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
			deliberada de activos o ingresos, o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo." (Párrafo 2.9, Sección 2, NIIF para las Pymes)
Sustancia antes que Forma	Este principio sostiene que los registros y transacciones contables, se realicen de acuerdo a su realidad económica y no solamente de acuerdo a su forma, es decir, que deben respaldarse con documentos comerciales. (Artículo 382 del código de comercio de Guatemala)	Sección 2 - Conceptos y Principios Generales	"Las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal. Esto mejora la fiabilidad de los estados financieros." (Párrafo 2.8, Sección 2, NIIF para las Pymes)
Costo Histórico	Las operaciones y eventos económicos se deben contabilizar, según las cantidades de efectivo que se desembolsen, su equivalente, o la estimación razonable que de ellos se haga en el momento en que se consideren realizados contablemente.	Sección 2 - Conceptos y Principios Generales	"Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una entidad mide los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros. La medición involucra la selección de una base de medición. Esta NIIF especifica las bases de

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
			medición que una entidad utilizará para muchos tipos de activos, pasivos, ingresos y gastos." (Párrafo 2.33, Sección 2, NIIF para las Pymes)
Realización	Los ingresos se registran en el momento de ser devengados.	Sección 2 - Conceptos y Principios Generales	"Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas." (Párrafo 2.36, Sección 2, NIIF para las Pymes)

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
Período Contable	Las operaciones y eventos económicos, así como sus derivados, susceptibles de ser cuantificados, deben identificarse con el período en que ocurran. Por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período correspondiente. De acuerdo con este principio, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron (normalmente un año)	Sección 3 - Presentación de Estados Financieros	"Una entidad presentará un juego completo de estados financieros al menos anualmente. Cuando se cambie el final del periodo contable sobre el que se informa de una entidad y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará: (a) Ese hecho. (b) La razón para utilizar un periodo inferior o superior. (c) El hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables." (Párrafo 3.10, Sección 3, NIIF para las Pymes)

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
Revelación Suficiente	La información contable presentada en los Estados Financieros debe contener, en forma clara y comprensible, todos los aspectos necesarios que el usuario de dichos Estados pueda interpretarlos adecuadamente. (Artículo 379 del código de comercio de Guatemala)	Sección 2 - Conceptos y Principios Generales	"La información proporcionada en los estados financieros debe presentarse de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable. Sin embargo, la necesidad de comprensibilidad no permite omitir información relevante por el mero hecho de que ésta pueda ser demasiado difícil de comprender para determinados usuarios." (Párrafo 2.4, Sección 2, NIIF para las Pymes)
Importancia Relativa	En la contabilización de transacciones y en la preparación de Estados Financieros debe darse atención primordial a aquellos aspectos de mayor	Sección 2 - Conceptos y Principios Generales	"La información es material—y por ello es relevante—, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
	<p>importancia. El factor de importancia debe medirse en relación con el resto de las transacciones, partidas o elementos de los Estados Financieros.</p>		<p>los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la NIIF para las PYMES, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad." (Párrafo 2.6, Sección 2, NIIF para las Pymes)</p>
<p>Consistencia o Uniformidad</p>	<p>Los procedimientos y políticas contables se aplican de manera uniforme, guardando relación con la comparación de datos a través del período en que se informa. Los cambios en la</p>	<p>Sección 3 - Presentación de Estados Financieros Sección 10 - Políticas</p>	<p>"Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro..." (Párrafo 3.11, Sección 3, NIIF para las Pymes) "Una entidad seleccionará y</p>

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA -PCGA-		NORMA INTERNACIONAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES - NIIF para las Pymes-	
	aplicación de prácticas contables de un período a otro deberán divulgarse, así como el efecto de tales cambios.	Contables, Estimaciones y Errores	aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares..." (Párrafo 10.3, Sección 10. NIIF para las Pymes)

Fuente: Elaboración propia a partir del Código de Comercio de Guatemala y la NIIF para las Pymes.

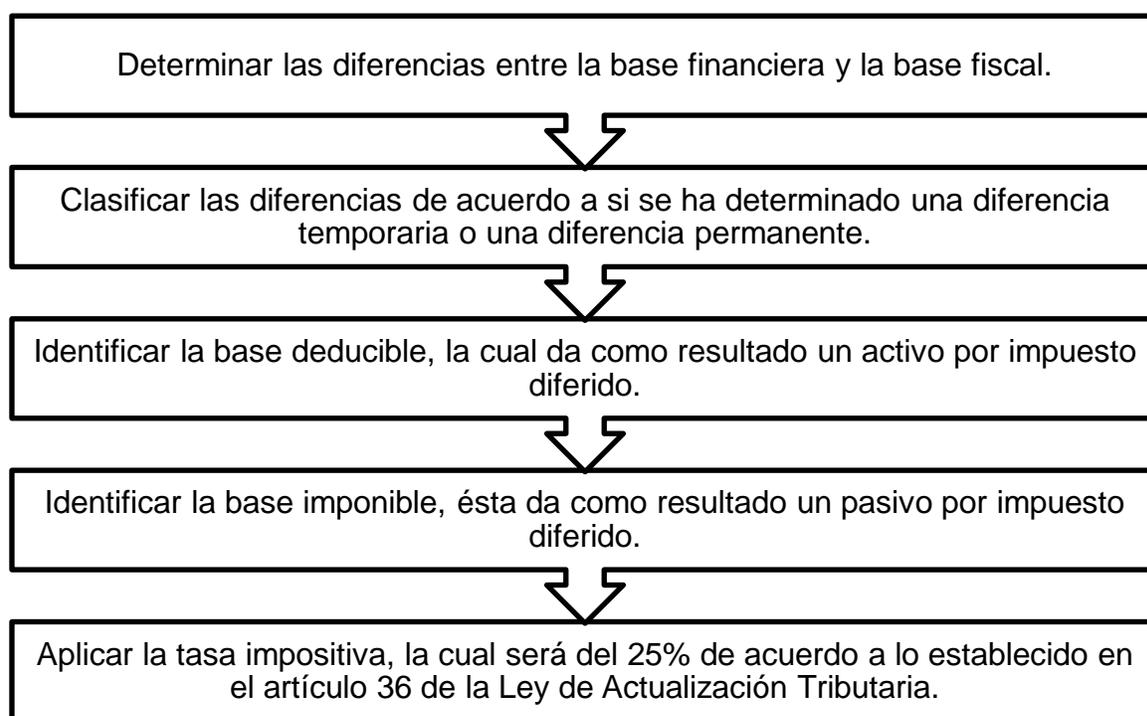
4.3. Proceso de aplicación del ISR diferido.

El impuesto diferido que se analiza, forma parte de la Sección 29 – Impuesto a las ganancias, de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, el cual está compuesto por los impuestos corrientes y los impuestos diferidos. Los impuestos corrientes se determinan con base a lo establecido en las leyes tributarias locales, en este caso, lo establecido en el Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, haciendo especial énfasis a los artículos de la Sección III, Título II, Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, siendo éste régimen el único que genera diferencias temporarias para la determinación del ISR diferido.

Por parte de los impuestos diferidos, estos serán los resultantes de realizar una medición que dará como consecuencias, ciertas diferencias futuras entre la base fiscal y la base financiera, al momento de realizar dicha medición, es decir, si se analiza el cierre contable al 31 de diciembre de 2019, las diferencias que surjan de la medición entre la base financiera y la base fiscal, deben ser analizadas para conocer si tendrán una consecuencia futura que puede afectar los resultados del ejercicio.

Es importante resaltar, que debido al desconocimiento sobre dicho tema, algunos creen que la utilización del ISR diferido es utilizado para evadir al fisco, sin embargo, éste no se calcula con el fin de provisionar el impuesto corriente o para dejar de pagarlo o descontarlo, sino que es calculado para mostrar lo más cercano posible, la realidad de la empresa y de esta manera poder tomar decisiones adecuadas y oportunas.

El ISR diferido, según la norma, en el párrafo 29.3 indica que el análisis del impuesto diferido debe realizarse al menos una vez al año, al final de cada período sobre el que se está informando y para su cálculo deben determinarse los siguientes factores:

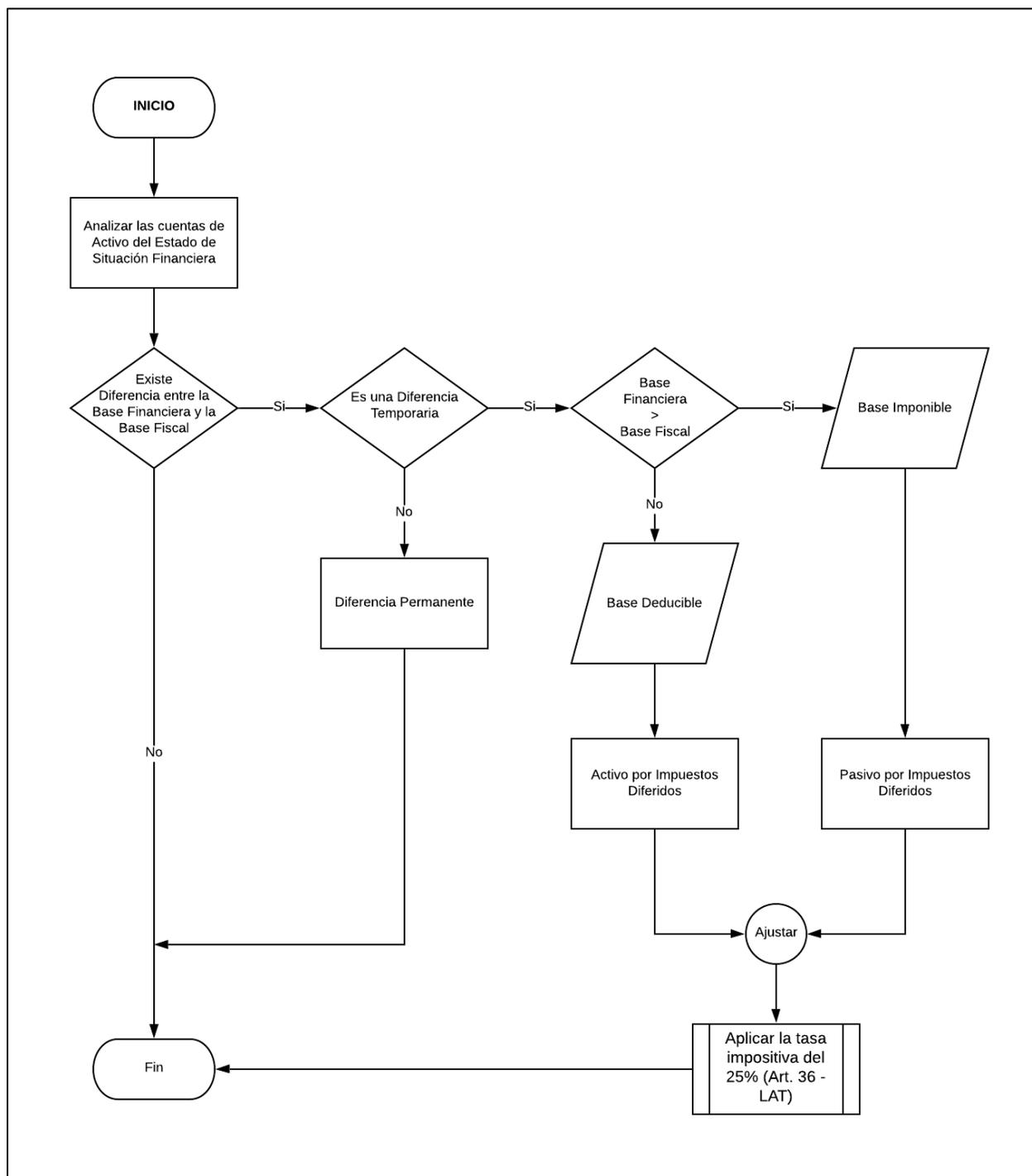


Fuente: Elaboración propia con a la Sección 29 – Impuesto a las Ganancias, NIIF para las Pymes 2015.

4.3.1. Reconocimiento y medición del impuesto diferido e impuesto corriente.

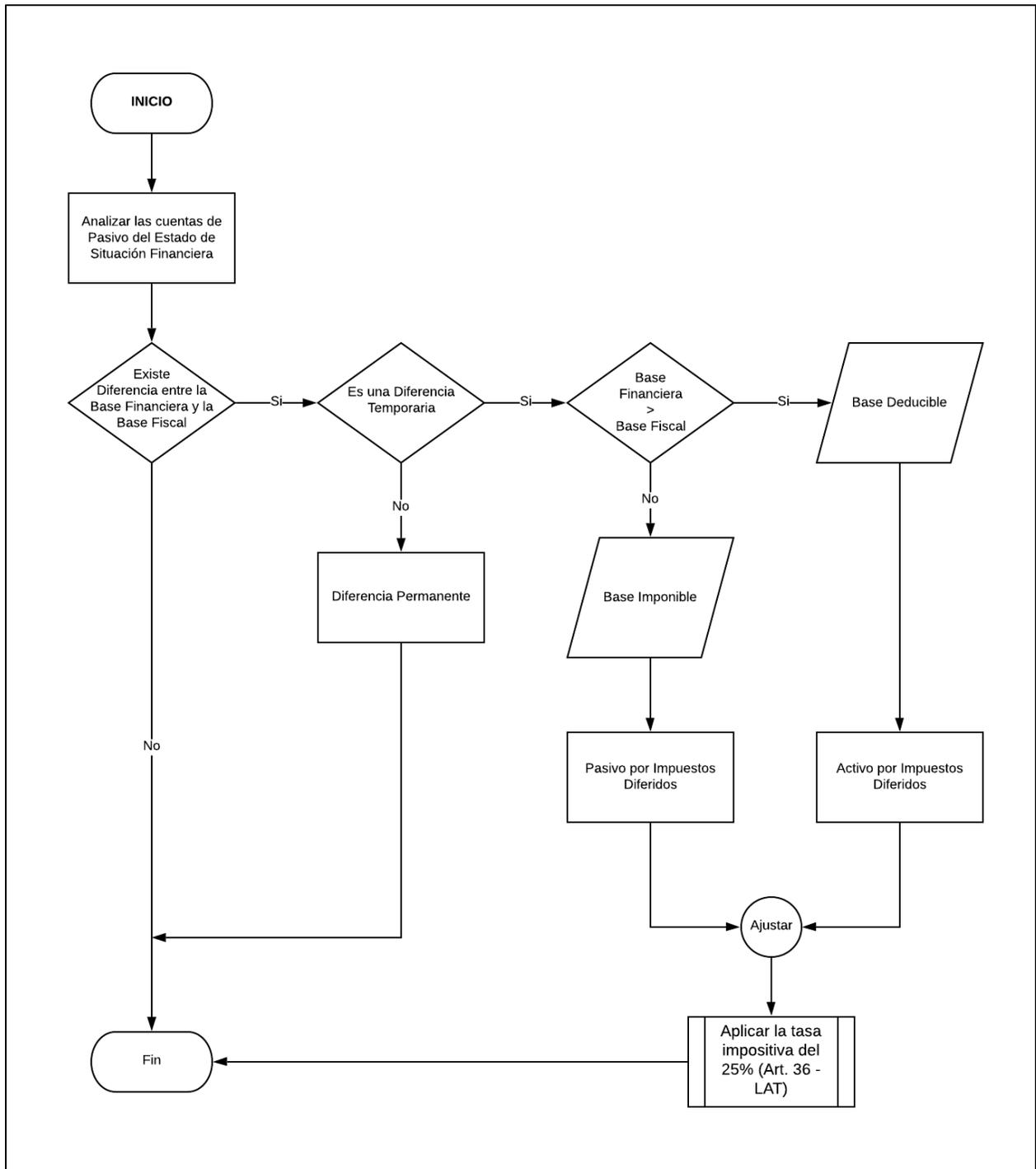
Después de conocer las generalidades del proceso de aplicación del ISR diferido, se abordarán algunos ejemplos para reconocer y medir apropiadamente las diferencias temporarias para los impuestos diferidos y corrientes, al final de un período contable, estos ejemplos serán generalizados, por lo que no se hace referencia a ninguna empresa con actividad económica y comercial específica.

4.3.1.1. Proceso de reconocimiento de impuestos diferidos en las cuentas de activo en el Estado de Situación Financiera.



Fuente: Elaboración propia con base al párrafo 29.15 (a) y 29.15 (b), de la Sección 29 – Impuesto a las Ganancias, NIF para las Pymes 2015.

4.3.1.2. Proceso de reconocimiento de impuestos diferidos en las cuentas de pasivo en el Estado de Situación Financiera.



Fuente: Elaboración propia con base al párrafo 29.15 (a) y 29.15 (b), de la Sección 29 – Impuesto a las Ganancias, NIIF para las Pymes 2015.

4.3.2. Operatividad para información existente a la fecha de cierre fiscal de los Estados Financieros (al 31 de diciembre de 2019).

Para efectos de identificar las ventajas en la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, se desarrollará la manera en que se opera la información financiera existente a un cierre contable específico. Los datos considerados en el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados que se presentan, se realizan únicamente a manera de ejemplificar la determinación de las diferencias temporarias y permanentes, así como la determinación del ISR diferido.

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF para las Pymes	%
ACTIVO		
No Corriente	20,902	8.1%
Propiedades de inversión	2,000	0.8%
Edificios	8,000	3.1%
(-) Depreciación acumulada edificios	(107)	-0.04%
Mobiliario y equipo	2,000	0.8%
(-) Depreciación acumulada mobiliario y equipo	(66)	-0.03%
Vehículos	1,500	0.6%
(-) Depreciación acumulada vehículos	(100)	-0.04%
Equipo de cómputo	5,000	1.9%
(-) Depreciación acumulada equipo de cómputo	(417)	-0.2%
Equipo de cómputo leasing	1,000	0.4%
(Depreciación acumulada eq. Comp. Leasing	(83)	-0.03%
Terrenos	2,000	0.8%
Gastos de organización	0	0.0%
(-) Amortización acumulada gastos de orga.	0	0.0%
Impuesto Sobre la Renta diferido	175	0.1%
Van...	20,902	8.1%

Descripción	Base NIIF para las Pymes	%
Vienen...	20,902	8.1%
Corriente	238,170	91.9%
Disponibilidades	17,972	6.9%
Cuentas por cobrar comerciales	44,000	17.0%
(-) Estimación para cuentas incobrables	(1,500)	-0.6%
Empresas afiliadas	33,669	13.0%
Anticipo a proveedores	9,400	3.6%
Cuentas por liquidar	0	0.0%
Inventarios	132,829	51.3%
Anticipo a socios	1,800	0.7%
TOTAL ACTIVO	259,072	100.0%
PASIVO Y CAPITAL		
Pasivo		
Pasivo No Corriente	68,179	26.3%
Préstamos Bancarios	52,300	20.2%
Prestaciones Laborales (Indemnización)	0	0.0%
Cuentas por Pagar Socios	15,000	5.8%
Pasivo por impuestos diferidos	879	0.3%
Pasivo Corriente	75,757	29.2%
Proveedores	44,810	17.3%
Cuentas por pagar leasing	519	0.2%
Impuesto Sobre la Renta por pagar	3,928	1.5%
Prestaciones Laborales	1,444	0.6%
Préstamos Bancarios	25,056	9.7%
TOTAL PASIVO	143,936	55.6%
Patrimonio	115,136	44.4%
Capital	80,000	30.9%
Utilidades Acumuladas	15,000	5.8%
Aportes para futuras capitalizaciones	0	0.0%
Utilidad del Período	20,136	7.8%
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	259,072	100.0%

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Estado de Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF para las Pymes	%
INGRESOS		
Ventas	64,677	100.0%
Costo de ventas	(27,500)	-42.5%
Utilidad en ventas	37,177	57.5%
Gastos de Operación		
Gastos de Ventas	2,260	3.5%
Sueldos y salarios	1,655	2.6%
Alquileres / arrendamientos	0	0.0%
Comisiones	100	0.2%
Energía eléctrica	100	0.2%
Papelería y útiles	100	0.2%
Seguros	110	0.2%
Prestaciones laborales	195	0.3%
Gastos de Administración	8,040	12.4%
Sueldos y salarios	3,760	5.8%
Cuentas incobrables	1,500	2.3%
Gastos de viaje	667	1.0%
Depreciaciones y amortizaciones	873	1.3%
Prestaciones laborales	525	0.8%
Energía eléctrica	135	0.2%
Papelería y útiles	30	0.0%
Gastos de organización	400	0.6%
Pérdida por deterioro	150	0.2%
Total Gastos de Operación	10,300	15.9%
Resultado en Operación	26,877	41.6%
Otros ingresos y gastos	441	0.7%
Otros gastos financieros	(5,045)	-7.8%
Otros ingresos financieros	5,486	8.5%
Resultado antes del ISR	27,318	42.2%
ISR corriente	(6,478)	-10.0%
Impuesto a las ganancias	(704)	-1.1%
Utilidad del período	20,136	31.1%

4.3.2.1. Ejemplo de casos que generan diferencias temporarias y permanentes según la sección 29 – Impuestos a las Ganancias de la NIIF para las Pymes.

A continuación se detallan diez (10) ejemplos de los casos más comunes dentro de los ejercicios contables, que generan diferencias temporarias y permanentes, en la determinación de impuestos diferidos.

Los siguientes casos se aplicarán a los Estados de Financieros que se presentaron anteriormente, tomando en consideración lo establecido en la NIIF para las Pymes en su sección 29 – Impuestos a las Ganancias.

A) Caso 1: Disminución en cuentas por cobrar.

En las cuentas por cobrar comerciales (clientes), se ajustó Q 180,000 contra los resultados del periodo, por considerarse que no cumplía los lineamientos para ser registrados como cuentas incobrables. La Administración inició durante el periodo 2019 la recopilación de información, para formar el expediente jurídico de cobro que satisface los requisitos tributarios para ser deducible, por lo que el gasto será registrado para fines impositivos en dicho período.

B) Caso 2: Aportes por capitalizar.

Existe un monto de Q 15,000 de aportes realizados por los socios, quienes lo han realizado con el fin de apoyar a la empresa en una situación difícil y de acuerdo a los registros, se asume que son aportes para futuras capitalizaciones, sin embargo, cuando se analiza el movimiento de mayor, se detecta que en realidad los saldos expresados es el resultado de un efecto neto de ingresos y egresos de efectivo, ya que los socios no tienen firmado ningún tipo de acuerdo o documento que les impida exigir a la sociedad ese dinero.

C) Caso 3: Cuentas por liquidar.

Se originaron gastos incurridos por la empresa por un monto de Q.167,000 los cuales se otorgaron a los directivos de la empresa, sin embargo, no cuentan con el documento

de soporte correspondiente (facturas), y no existe certeza de poder soportar éstos gastos, aun así, se requiere que los gastos no sean registrados, hasta localizar los documentos que los soportan.

D) Caso 4: Obsolescencia o daño en el inventario.

En las cuentas de inventarios de mercadería para la venta, se ajustó Q 150,000 contra los resultados del periodo, por considerarse dañado y no estar en condiciones de venderse. La Administración inició durante periodo 2019 la recopilación de información y formación del expediente para asegurar que el gasto sea deducible, por lo que el gasto será registrado para fines impositivos del período.

E) Caso 5: Intereses cargado por proveedores.

Se realizó un análisis de las compras del periodo 2019, identificándose la existencia de una compra de mercadería para la venta, por la cual la empresa negoció efectuar pagos más allá de los límites normales de crédito, se procedió a extraer el interés cargado por el proveedor y esto causó la diferencia entre saldos de base financiera y la base fiscal, lo cual asciende a Q.271,000.

F) Caso 6: Diferencias en tiempo depreciación.

En la base fiscal el edificio se deprecia en 20 años de conformidad con lo establecido en el artículo 28 de la Ley de Actualización Tributaria, mientras que en la base financiera se deprecia en 15 años, lo cual origina una diferencia entre saldos de base financiera y base fiscal por Q.243,000. Además, en la base fiscal el mobiliario y equipo se deprecia en 5 años, mientras que en la base financiera se deprecia en 10 años, ocasionando también, una diferencia entre saldos de base financiera y base fiscal por Q.333,000.

Existe una cuenta de Propiedades de inversión, la cual no es reconocida de acuerdo a bases fiscales, por lo que se realiza el ajuste correspondiente para registrarlo dentro de la cuenta de Edificios, asimismo, se contabiliza la depreciación correspondiente y su ajuste por valor razonable derivado de una revaluación efectuada, lo anterior asciende a

Q.2,000,000 de propiedades de inversión y Q.243,000 correspondiente a depreciaciones de conformidad con la base fiscal.

Los vehículos registrados dentro de la contabilidad son depreciados, al igual que los otros activos, por el método de línea recta, por un período de 10 años, lo cual deriva una diferencia con lo establecido en la base fiscal por un monto de Q.200,000 en las depreciaciones del período.

G) Caso 7: Reconocimiento de arrendamiento financiero.

Se reconoció en la base NIIF un equipo obtenido bajo arrendamiento financiero y se reconoció la deuda contraída con el proveedor del bien, el activo se depreció y el pasivo ha sido amortizado. En la base fiscal se debe registrar las cuentas de leasing, como una cuenta de gasto por arrendamiento, por lo que se realizó un ajuste por Q.1,000,000 derivado del leasing y Q.83,000 que pertenece a la depreciación realizada conforme la base financiera.

H) Caso 8: Reconocimiento de gastos de organización.

En la base fiscal, la Administración reconoció gastos generados internamente, los cuales clasificó como gastos de organización por un monto de Q.500,000. Se procedió a ajustar los mismos en la base financiera, asimismo, en la base fiscal el importe continuará el proceso de amortización según el artículo 21 numeral 27 de la Ley de Actualización Tributaria.

I) Caso 9: Intereses cargado por proveedores.

Se efectuó un análisis de las compras del periodo 2019, se identificó la existencia de una compra de mercadería para la venta, por lo que la empresa negoció con su proveedor, para efectuar pagos más allá de los límites normales de crédito, se procedió a extraer el interés cargado por el proveedor.

J) Caso 10: Provisión para indemnizaciones.

En la base fiscal la empresa reconoce una provisión para todas las prestaciones laborales que la legislación permite de conformidad con el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, lo cual incluye la indemnización. En el caso de la provisión para indemnizaciones debido a que la empresa no posee un plan concreto y definido sobre despido a los empleados y no existe la intención de efectuar tal despido, el saldo ha sido ajustado en la base financiera.

4.3.2.2. Asientos realizados para reconocimiento y medición del impuesto sobre la renta diferido.

Con los ejemplos de los casos más comunes que generan diferencias temporarias para la determinación de impuestos diferidos, se realizan los siguientes ajustes contables:

**Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Ajustes por conversión de Estados Financieros a Base Fiscal
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)**

Ajuste No. 1

Descripción	Debe	Debe
Estimación para cuentas incobrables	180	
Cuentas incobrables (Gasto)		180
	180	180
Registro de ajuste a cuentas incobrables de conformidad a la deducibilidad de gastos de las leyes guatemaltecas.		

Ajuste No. 2

Descripción	Debe	Debe
Cuentas por pagar a socios	15,000	
Aportes para futuras capitalizaciones		15,000
Registro de aportes por capitalizar.	15,000	15,000

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Ajustes por conversión de Estados Financieros a Base Fiscal
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Ajuste No. 3

Descripción	Debe	Debe
Cuentas por liquidar	167	
Gastos de viaje		167
Registro de cuentas por liquidar, correspondiente a anticipos otorgados a los directivos.	167	167

Ajuste No. 4

Descripción	Debe	Debe
Inventarios	150	
Pérdida por deterioro		150
Registro de inventario obsoleto al 31 de diciembre de 2019.	150	150

Ajuste No. 5

Descripción	Debe	Debe
Inventario	271	
Proveedores		271
Registro para disminuir el valor del inventario por intereses de compras al crédito.	271	271

Ajuste No. 6

Descripción	Debe	Debe
Edificios	1,600	
Propiedades de inversión		1,600
Registro del 20% de metros de construcción, destinados a propiedades de inversión.	1,600	1,600

Ajuste No. 7

Descripción	Debe	Debe
Cambio en el valor razonable (Resultados)	400	
Depreciación edificios	243	
Propiedades de inversión		400
Depreciación acumulada edificios		243
Registro de disminución al valor razonable de cada	643	643

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Ajustes por conversión de Estados Financieros a Base Fiscal
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

metro cuadrado de construcción y actualización de la depreciación acumulada, de conformidad con las leyes tributarias guatemaltecas.		
--	--	--

Ajuste No. 8

Descripción	Debe	Debe
Depreciación mobiliario y equipo	333	
Depreciación acumulada mobiliario y equipo		333
Registro de depreciación acumulada, de conformidad con lo establecido en las leyes tributarias guatemaltecas.	333	333

Ajuste No. 9

Descripción	Debe	Debe
Depreciación vehículos	200	
Depreciación acumulada vehículos		200
Registro de depreciación acumulada, de conformidad con lo establecido en las leyes tributarias guatemaltecas.	200	200

Ajuste No. 10

Descripción	Debe	Debe
Depreciación equipo de cómputo	1,250	
Depreciación acumulada equipo de cómputo		1,250
Registro de depreciación acumulada, de conformidad con lo establecido en las leyes tributarias guatemaltecas.	1,250	1,250

Ajuste No. 11

Descripción	Debe	Debe
Cuenta por pagar leasing	1,000	
Equipo de computación leasing		1,000
Registro de la reversión del activo por arrendamiento financiero.	1,000	1,000

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Ajustes por conversión de Estados Financieros a Base Fiscal
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Ajuste No. 12

Descripción	Debe	Debe
Depreciación acumulada (leasing)	83	
Depreciación gasto (leasing)		83
Registro de la reversión del cálculo de la depreciación del activo por arrendamiento financiero.	83	83

Ajuste No. 13

Descripción	Debe	Debe
Arrendamientos (Gasto)	540	
Intereses leasing		59
Cuentas por pagar leasing		481
Registro de las cuentas por pagar leasing y su reconocimiento en el gasto como un arrendamiento.	540	540

Ajuste No. 14

Descripción	Debe	Debe
Gastos de organización	500	
Gastos de organización (gasto)		400
Amortización acumulada gastos de orga.		100
Registro del reconocimiento de gastos de organización y amortización acumulada, de conformidad con lo establecido en las leyes tributarias guatemaltecas.	500	500

Ajuste No. 15

Descripción	Debe	Debe
Indemnización (gastos de ventas)	105	
Indemnización (gastos de administración)	300	
Estimación para indemnizaciones		405
Registro del reconocimiento de estimación para indemnizaciones, de conformidad con lo establecido en las leyes tributarias guatemaltecas.	405	405

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Ajustes por conversión de Estados Financieros a Base Fiscal
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Ajuste No. 16

Descripción	Debe	Debe
Impuesto a las ganancias (resultados)	175	
ISR diferido activo		175
Registro de la reversión del Impuesto Sobre la Renta diferido activo, al 31 de diciembre de 2019.	175	175

Ajuste No. 17

Descripción	Debe	Debe
ISR diferido pasivo	879	
Impuesto a las ganancias (resultado)		879
Registro de la reversión del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo, al 31 de diciembre de 2019.	879	879

4.3.2.3. Elaboración de hoja técnica para reconocimiento y medición del impuesto sobre la renta diferido.

Con la información proporcionada en cada uno de los casos descritos anteriormente, se procede a realizar la hoja de cálculo respectiva, en la que se realiza el análisis de cada una de las diferencias detectadas, separándolas en las columnas dependiendo de su naturaleza, siendo diferencias temporarias o diferencias permanentes.

Posteriormente se separaron dichas diferencias, dependiendo de su resultado, sea éste imponible o deducible, dando como resultado un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos. A la sumatoria de las diferencias se les aplicó el tipo impositivo del 25% establecido en el artículo 36 de la Ley de Actualización Tributaria y se realizó el análisis de la diferencia determinada.

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Hoja técnica para reconocimiento y medición del impuesto sobre la renta diferido
Al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF Para las Pymes	Base Fiscal	Diferencias	Diferencia Permanente	Diferencia Temporaria	Activo	Pasivo
ACTIVO							
No Corriente	20,902	17,784					
Propiedades de inversión	2,000	0	2,000	X			
Edificios	8,000	11,600	(3,600)	X			
(-) Depreciación acumulada edificios	(107)	(350)	243		X		243
Mobiliario y equipo	2,000	2,000	0				
(-) Depreciación acumulada mobiliario y eq.	(66)	(399)	333		X		333
Vehículos	1,500	1,500	0				
(-) Depreciación acumulada vehículos	(100)	(300)	200		X		200
Equipo de cómputo	5,000	5,000	0				
(-) Depreciación acumulada equipo de comp.	(417)	(1,667)	1,250		X		1,250
Equipo de cómputo leasing	1,000	0	1,000		X		1,000
(Depreciación acumulada eq. Comp. Leasing	(83)	0	(83)		X		83
Terrenos	2,000	2,000	0				
Gastos de organización	0	500	(500)	X			
(-) Amortización acumulada gastos de orga.	0	(100)	(100)	X			
Impuesto Sobre la Renta diferido	175	0					
Van...	<u>20,902</u>	<u>17,784</u>				<u>0</u>	<u>3,109</u>

Descripción	Base NIIF Para las Pymes	Base Fiscal	Diferencias	Diferencia Permanente	Diferencia Temporaria	Activo	Pasivo
Vienen...	20,902	17,784				0	3,109
Corriente	238,170	238,938					
Disponibilidades	17,972	17,972	0				
Cuentas por cobrar comerciales	44,000	44,000	0				
(-) Estimación para cuentas incobrables	(1,500)	(1,320)	(180)		X	180	
Empresas afiliadas	33,669	33,669	0				
Anticipo a proveedores	9,400	9,400	0				
Cuentas por liquidar	0	167	(167)	X			
Inventarios	132,829	133,250	(421)	X			
Anticipo a socios	1,800	1,800	0				
TOTAL ACTIVO	259,072	256,722					
PASIVO Y CAPITAL							
Pasivo							
Pasivo No Corriente	68,179	52,705					
Préstamos Bancarios	52,300	52,300	0				
Prestaciones Laborales (Indemnización)	0	405	(405)		X		405
Cuentas por Pagar Socios	15,000	0	15,000	X			
Pasivo por impuestos diferidos	879	0					
Pasivo Corriente							
Proveedores	44,810	45,081	(271)	X			
Cuentas por pagar leasing	519	0	519		X	519	
Van...	113,508	97,786				699	3,514

Descripción	Base NIIF Para las Pymes	Base Fiscal	Diferencias	Diferencia Permanente	Diferencia Temporaria	Activo	Pasivo
Vienen...	113,508	97,786				699	3,514
Impuesto Sobre la Renta por pagar	3,928	3,928	0				
Prestaciones Laborales	1,444	1,444	0				
Préstamos Bancarios	25,056	25,056	0				
TOTAL PASIVO	143,936	128,214					
Patrimonio	115,136	128,508					
Capital	80,000	80,000	0				
Utilidades Acumuladas	15,000	15,000	0				
Aportes para futuras capitalizaciones	0	15,000	(15,000)	X			
Utilidad del Período	20,136	18,508					
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	259,072	256,722				699	3,514
Tasa Impositiva (Art. 36 - Decreto 10-2012)						25%	25%
Saldo al Cierre Contable 2019 (NIIF Pymes)						175	879
Saldo al Cierre Contable 2018 (NIIF Pymes)						0	0
Ajuste contra resultados (NIIF Pymes)						175	879
Efecto neto en Estado de Resultados (NIIF Pymes)						704	
						Gasto	

4.3.2.4. Determinación del impuesto corriente del período 2019.

Con base a la información indicada anteriormente, se realizaron los ajustes que generan diferencias temporarias y permanentes, de los cuales se realiza el siguiente cálculo para la determinación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al período analizado.

CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES LUCRATIVAS

	Resultado según NIIF Pymes antes del ISR	27,318
(+/-)	Importe del gasto por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias.	2,332
	Resultado Fiscal antes del ISR	24,986
(+)	<u>Gastos no deducibles</u>	
	Exceso donaciones	500
	Viáticos (sin comprobantes)	350
	Honorarios profesionales (no retenidos)	25
	Papelería y útiles (sin comprobantes)	50
	Total Gastos no deducibles	925
	Renta Imponible	25,911
	Tipo impositivo	25%
	Impuesto Sobre la Renta del período	6,478
(-)	Pagos trimestrales de ISR	(2,000)
(-)	Pagos trimestrales de ISO	(550)
	ISR por pagar	3,928

4.3.2.5. Hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal.

Al finalizar el análisis de las diferencias para la determinación del impuesto diferido, así como la determinación del Impuesto Sobre la Renta del período 2019, se realizará la hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros base fiscal, con los cuales se realizará la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta.

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal
Al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF Para las Pymes	Aj.	Debe	Aj.	Haber	Base Fiscal
ACTIVO						
No Corriente	20,902					17,784
Propiedades de inversión	2,000			(6-7)	2,000	0
Propiedades, planta y equipo						
Edificios	8,000	(6)	1,600			9,600
(-) Depreciación acumulada edificios	(107)			(7)	243	(350)
Mobiliario y equipo	2,000					2,000
(-) Depreciación acumulada mobiliario y equipo	(66)			(8)	333	(399)
Vehículos	1,500					1,500
(-) Depreciación acumulada vehículos	(100)			(9)	200	(300)
Equipo de cómputo	5,000					5,000
(-) Depreciación acumulada equipo de cómputo	(417)			(10)	1,250	(1,667)
Equipo de cómputo leasing	1,000			(11)	1,000	0
(Depreciación acumulada eq. Comp. Leasing	(83)	(12)	83			0
Terrenos	2,000					2,000
Gastos de organización	0	(14)	500			500
(-) Amortización acumulada gastos de orga.	0			(14)	100	(100)
Impuesto Sobre la Renta diferido	175			(16)	175	0
Van...	20,902		2,183		5,301	17,784

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal
Al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF Para las Pymes	Aj.	Debe	Aj.	Haber	Base Fiscal
Vienen...	20,902		2,183		5,301	17,784
Corriente	238,170					238,938
Disponibilidades	17,972					17,972
Cuentas por cobrar comerciales	44,000					44,000
(-) Estimación para cuentas incobrables	(1,500)	(1)	180			(1,320)
Empresas afiliadas	33,669					33,669
Anticipo a proveedores	9,400					9,400
Cuentas por liquidar	0	(3)	167			167
Inventarios	132,829	(4-5)	421			133,250
Anticipo a socios	1,800					1,800
TOTAL ACTIVO	259,072					256,722
PASIVO Y CAPITAL						
Pasivo						
Pasivo No Corriente	68,179					52,705
Préstamos Bancarios	52,300					52,300
Prestaciones Laborales (Indemnización)	0			(15)	405	405
Van...	52,300		2,951		5,706	52,705

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima
Hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal
Al 31 de diciembre de 2019
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF Para las Pymes	Aj.	Debe	Aj.	Haber	Base Fiscal
Vienen...	52,300		2,951		5,706	52,705
Cuentas por Pagar Socios	15,000	(2)	15,000			0
Pasivo por impuestos diferidos	879	(17)	879			0
Pasivo Corriente	75,757					75,509
Proveedores	44,810	(5)			271	45,081
Cuentas por pagar leasing	519	(11)	1,000	(13)	481	0
Impuesto Sobre la Renta por pagar	3,928					3,928
Prestaciones Laborales	1,444					1,444
Préstamos Bancarios	25,056					25,056
TOTAL PASIVO	143,936					128,214
Patrimonio	115,136					128,508
Capital	80,000					80,000
Utilidades Acumuladas	15,000					15,000
Aportes para futuras capitalizaciones	0			(2)	15,000	15,000
Utilidad del Período	20,136		3,546		1,918	18,508
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	259,072		23,376		23,376	256,722

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima

Hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019

(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF para las Pymes	Aj.	Debe	Aj.	Haber	Base Fiscal
INGRESOS						
Ventas	64,677					64,677
Costo de ventas	<u>(27,500)</u>					<u>(27,500)</u>
Utilidad en ventas	37,177					37,177
Gastos de Operación						
Gastos de Ventas	<u>2,260</u>					<u>2,905</u>
Sueldos y salarios	1,655					1,655
Alquileres / arrendamientos	0	(13)	540			540
Comisiones	100					100
Energía eléctrica	100					100
Papelería y útiles	100					100
Seguros	110					110
Prestaciones laborales	195	(15)	105			300
Gastos de Administración	<u>8,040</u>					<u>9,386</u>
Sueldos y salarios	3,760					3,760
Cuentas incobrables	1,500			(1)	180	1,320
Gastos de viaje	667			(3)	167	500
Van...	<u>28,990</u>		645		347	<u>28,692</u>

Ejemplificación Práctica de ISR Diferido, Sociedad Anónima

Hoja de trabajo de conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019

(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Descripción	Base NIIF para las Pymes	Aj.	Debe	Aj.	Haber	Base Fiscal
Vienen...	28,990		645		347	28,692
Depreciaciones y amortizaciones	873	(7-8-9-10)	2026	(12)	83	2,816
Prestaciones laborales	525	(15)	300			825
Energía eléctrica	135					135
Papelería y útiles	30					30
Gastos de organización	400			(14)	400	0
Pérdida por deterioro	150			(4)	150	0
Total Gastos de Operación	10,300					12,291
Resultado en Operación	26,877					24,886
Otros ingresos y gastos	441					100
Otros gastos financieros	(5,045)			(13)	59	(4,986)
Otros ingresos financieros	5,486	(7)	400			5,086
Resultado antes del ISR	27,318					24,986
<i>ISR corriente</i>	(6,478)					(6,478)
Impuesto a las ganancias	(704)	(16)	175	(17)	879	0
Utilidad del período	20,136		3,546		1,918	18,508

4.3.2.6. Análisis de la conversión de Estados Financieros de base NIIF para las pymes a base fiscal.

Como se observó en el ejemplo planteado anteriormente, para comprender la determinación del Impuesto Sobre la Renta diferido, la renta imponible para dicho impuesto, se realizó con la aplicación de la normativa legal, decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Libro I, lo cual implica la realización de ajustes contables, para registrar las diferencias temporarias o permanentes.

De las diferencias temporarias, se comprende que los pasivos por Impuesto Sobre la Renta diferido, son impuestos cobrados por anticipado, que se registran como una obligación tributaria, los cuales serán efectivamente pagados en períodos futuros y los activos por Impuesto Sobre la Renta diferido constituyen impuestos pagados por anticipado, que se registran como créditos fiscales a los cuales la empresa tiene derecho y serán aplicados en períodos futuros.

La determinación del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio fiscal 2019 fue de Q.6,478,000, el cual se encuentra registrado tanto en la contabilidad con base a la NIIF para las Pymes, como en la base fiscal, demostrando que la utilización de la normativa internacional no ocasiona incumplimientos fiscales al momento de la determinación y pago del impuesto.

4.4. Actores principales.

Desde un punto de vista de aplicación de la normativa contable, es evidente que los principales actores son los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, que sustentan algún puesto en las empresas, como contadores generales, analistas financiero-tributarios, auditores externos, entre otros. Sin embargo, en la práctica cotidiana se ha observado que es difícil acoger nuevos procesos o técnicas para ser aplicadas, cuando no es de observancia obligatoria, por lo que los profesionales de la contaduría seguirán absteniéndose a la adopción de la normativa internacional, hasta dicha obligatoriedad no se encuentre legislada.

Por su parte, debe considerarse que al momento de implementar una modificación a un formulario, éste debe pasar por procesos de control de calidad, para verificar que funciona adecuadamente, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria, como proveedor de los formularios correspondientes para cumplir con las obligaciones tributarias, tiene un papel clave al momento de implementar un anexo que sirva como conciliación entre las NIIF para las Pymes y la contabilidad fiscal, siendo uno de los actores principales más importantes durante el proceso del problema planteado.

Otros de los actores que implicados en este proceso de implementación para la implementación de un anexo al formulario sat-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas entidades –NIIF para las Pymes–, es el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, ya que debe velar por que se cumplan todos los lineamientos necesarios para mantener la profesión actualizada y que todos los profesionales cumplan con lo establecido en el código de ética, respecto a dicha actualización. Otra entidad que apoya la actualización constante de los profesionales, en cuanto a normativa internacional de información financiera, es el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA–, el cual puede constituirse como una opción más, para el apoyo de capacitaciones y orientación en cuanto a la aplicación de la sección 29 – Impuesto a las Ganancias, de la NIIF para las Pymes.

Por otro lado, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, como ente rector de la profesión de la contaduría pública y auditoría, al emitir la resolución en el Diario de Centroamérica, en la cual normaba que se consideraban como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, no tiene fuerza de ley, pues esta entidad no tiene la potestad de legislar en el país, correspondiendo dicha potestad al Congreso de la República de Guatemala, por lo que la NIIF para las Pymes y las NIIF plenas no son de carácter obligatorio, hasta que, alguno de los actores principales acá mencionados, no realicen una propuesta de reforma al artículo 368 del Código de Comercio.

4.5. Supuestos básicos.

Es necesario indicar que, como se mencionó anteriormente en el punto 4.4, la participación del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, es fundamental para la difusión y comunicación de lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera, por lo que, debe considerar dentro de su planificación anual, las capacitaciones necesarias para mantener actualizado a los profesionales respecto a la manera adecuada de aplicación de dicha normativa internacional, en especial a lo referente en el reconocimiento, determinación y manera adecuada de contabilizar las diferencias temporaria y permanentes, resultantes de lo establecido en la Sección 29 – Impuestos a las Ganancias–.

4.6. Discusión y Resultados acerca de las ventajas a considerar para la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las Pymes–.

El presente análisis se realiza tomando en consideración la información obtenida mediante la aplicación de la metodología descrita en el punto 3 –Metodología–, tomando como punto de partida el objeto y sujeto de estudio, que permita conocer las principales ventajas y/o desventajas a considerar en la implementación de un anexo al formulario de declaración anual del Impuesto Sobre la Renta (SAT-1411), para que dicho anexo contenga las bases, campos y especificaciones necesarias para conciliar la base fiscal con la base financiera, partiendo de la aplicación de impuestos diferidos.

4.6.1. Mejor presentación y comparación de los estados financieros que se utilizan en la declaración jurada anual del ISR.

Uno de los objetivos principales de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las Pymes–, es el de mejorar la presentación de la información financiera, para que ésta proporcione datos razonables, necesarios y oportunos para la toma de decisiones. Al ser elaborados bajo una norma contable que en la actualidad es utilizada en muchos países, facilita la comparación

para que la administración conozca la situación de la empresa dentro del campo económico que se desarrolle, por lo que, a través de la aplicación de la sección 29 – Impuestos a las Ganancias, se logra presentar información requerida por los usuarios de la información, sin que ello afecte la obligación tributaria de la empresa en el pago de sus impuestos.

4.6.2. Aumenta la confianza general en los estados financieros de las pequeñas y medianas empresas.

Exige que los estados financieros sean elaborados con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad, para que sea útil en la toma de decisiones económicas de una de usuarios interesados, que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Al utilizar la NIIF para las Pymes, la empresa debe identificar los gastos que generan diferencias temporarias y diferencias permanentes, así como realizar los cálculos respectivos, con el fin de determinar de manera adecuada el pago de los impuestos ante la Administración Tributaria, sin que ello afecte la presentación de información razonable en los estados financieros, elaborados con propósito general.

Asimismo, mejora la calidad de las auditorías y facilitan la educación y el entrenamiento de los profesionales y estudiantes de la Contaduría Pública y Auditoría, debido a que son normas aplicadas en varios países de Latinoamérica, encontrándose con una extensa variedad de investigaciones realizadas, respecto a la aplicación de la sección 29 de la NIIF para las Pymes.

4.6.3. Presenta los estados financieros sin impactar en el resultado del pago del Impuesto Sobre la Renta.

El impuesto diferido que se calcula en la NIIF para las Pymes, se realiza sobre los activos y pasivos con el fin de proteger los resultados, no se calcula para provisionar el

Impuesto Sobre la Renta o para dejar de pagar o descontar dicho impuesto, sino para presentar razonablemente la información financiera.

El Impuesto Sobre la Renta cobrado por la Superintendencia de Administración Tributaria, no dejaría de realizarse mediante la presentación de estados financieros con base NIIF para las Pymes. En este contexto, en la sección 29 – Impuestos a las Ganancias de la norma define el impuesto a las ganancias de un período fiscal, que debe determinarse de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal.

De acuerdo al análisis práctico realizado, en el punto 4.3.2.4 y 4.3.2.5 se demostró que independientemente de la aplicación de NIIF para las Pymes, la renta imponible y el Impuesto Sobre la Renta determinado, no variaron conforme los lineamientos y criterios de implementación, de conformidad con lo establecido en el decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas vigentes.

En este punto cabe mencionar que, a simple vista no se observa un beneficio para la Administración Tributaria, debido a que en ambos métodos contables, la determinación del Impuesto Sobre la Renta es el mismo, sin embargo, como se ha mencionado anteriormente, uno de los objetivos de la NIIF para las Pymes es la de brindar información más fiable debido a que se rige a estándares internacionales, lo cual puede propiciar a que disminuya el riesgo por la determinación incorrecta de dicho impuesto.

Asimismo, al realizarse los estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, permite que posibles inversores, analicen la posición financiera con mayor facilidad y que la misma pueda ser comparada con otras empresas del mismo mercado a nivel mundial, logrando de esta manera que, si se deciden por invertir en empresas guatemaltecas, aumenten las rentas de dichas empresas, lo que beneficiaría en la recaudación tributaria.

4.6.4. La NIIF para las PYMES puede ser adoptada por cualquier empresa, y es de aplicación inmediata.

Su aplicación es necesaria porque toda empresa, está inmersa en una serie de hechos y transacciones que en la época actual, las obliga a abrir su mercado, ya sea a nivel local (hacia otros departamentos), o a nivel internacional, lo que permite la presentación de estados financieros que permita su análisis para la toma de decisiones en la ampliación de mercados.

Así mismo, su aplicación no exime a las empresas de comercio local a poder utilizar dicha normativa en la elaboración de sus estados financieros, por lo que puede ser utilizada por cualquier empresa.

4.6.5. Apoya a la mejora en la competitividad de la empresa.

Otro de los factores es que las empresas Pymes deben competir en el mercado local y global, atrayendo a posibles inversionistas nuevos; presentando información financiera por exigencia de clientes; tienen proveedores en el extranjero que requieren evaluar una perspectiva de una relación de negocio; forman parte de un grupo empresarial y la casa matriz exige la aplicación de la normativa internacional; o también por solicitud de bancos locales y extranjeros para poder optar a un crédito.

Lo anterior, con el fin de conocer la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una empresa, por lo que la misma debe ser útil para que los usuarios tomen decisiones económicas.

4.7. Propuesta del diseño del anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, para conciliar el ISR diferido, aplicable a empresas que utilizan la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las Pymes–.

El siguiente formato se constituye en un posible propuesta a utilizar para implementar un anexo al formulario SAT-1411, tomando como referencia la investigación realizada y los resultados obtenidos.

1. Impuestos diferidos provenientes de diferencias temporarias.

	(a)	(b)	(c)	(d)	(c-d)	((c-d) x 25%)	
Descripción de la cuenta contable	Base contable	Base fiscal	Diferencia Temporal	Diferencia Permanente	Variación	Saldo impuesto diferido al 31 -DIC vigencia actual	Saldo impuesto diferido al 31 -DIC vigencia anterior
Activo (Diferencias temporarias deducibles)							
Efectivo y equivalentes al efectivo							
Inversiones e instrumentos derivados							
Cuentas por cobrar							
Inventarios							
Propiedades, planta y equipo							
Activos intangibles							
Propiedades de inversión							
Activos biológicos							
Activos no corrientes mantenidos para la venta							
Pasivos financieros y cuentas por pagar							
Impuestos, gravámenes y tasas							
Beneficios a Empleados							
Provisiones							
Otros Pasivos pagados por Anticipos							

LOGO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	Activos y pasivos por impuestos diferidos						
Descripción de la cuenta contable	Base contable	Base fiscal	Diferencia Temporal	Diferencia Permanente	Variación	Saldo impuesto diferido al 31 -DIC vigencia actual	Saldo impuesto diferido al 31 -DIC vigencia anterior
Operaciones con títulos y derivados							
Pérdidas fiscales y/o utilidad fiscal							
Activos reconocidos solamente para fines fiscales							
Otros activos							
Total activos por impuestos diferidos					0	0	0
Pasivo (Diferencias temporarias imponibles)							
Efectivo y equivalentes al efectivo							
Inversiones e instrumentos derivados							
Cuentas por cobrar							
Inventarios							
Propiedades, planta y equipo							
Activos intangibles							
Propiedades de inversión							
Activos biológicos							
Activos no corrientes mantenidos para la venta							
Pasivos financieros y cuentas por pagar							
Impuestos, gravámenes y tasas							

LOGO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	Activos y pasivos por impuestos diferidos						
Descripción de la cuenta contable	Base contable	Base fiscal	Diferencia Temporal	Diferencia Permanente	Variación	Saldo impuesto diferido al 31 -DIC vigencia actual	Saldo impuesto diferido al 31 -DIC vigencia anterior
Beneficios a Empleados							
Provisiones							
Otros Pasivos pagados por Anticipos							
Operaciones con títulos y derivados							
Pérdidas fiscales y/o utilidad fiscal							
Activos reconocidos solamente para fines fiscales							
Otros activos							
Total pasivos por impuestos diferidos					0	0	0

Fuente: Elaboración propia, a través de la investigación realizada a la Sección 29 Impuesto a las ganancias, de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

4.7.1. Tratamiento del saldo impuesto diferido determinado en un período anterior

Como se estableció en el punto 4.3.2.3. Elaboración de hoja técnica para reconocimiento y medición del impuesto sobre la renta diferido, después de determinar las diferencias temporarias y permanentes, tomando en consideración que para el cálculo de los pasivos y activos por impuestos diferidos, únicamente se toman en consideración las diferencias temporarias, debe de calcularse la tarifa del impuesto vigente en el país, de conformidad a lo establecido en el artículo 36 del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, el cual para el año considerado como ejemplo, es del 25%, posterior a determinar el ISR diferido del período actual, debe de restársele el resultado contabilizado como ISR diferido en el período anterior y el resultado de dicha resta, formará parte del resultado del período, el cual servirá para conciliar el impuesto diferido con el impuesto corriente.

CONCLUSIONES

1. La aplicabilidad del Impuesto Sobre la Renta Diferido permite conciliar las diferencias que surgen en la contabilidad con base a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades con relación al Impuesto Sobre la Renta de Guatemala, sin incurrir en el delito de llevar doble contabilidad, siendo estas diferencias temporarias imponibles o deducibles, las cuales generarán una obligación tributaria futura o un crédito fiscal futuro.
2. Actualmente la legislación guatemalteca no contempla la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, en la que se establezca y desarrolle el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, la información a revelar en los impuestos corrientes y diferidos, y juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización del impuesto a las ganancias.
3. La importancia en la conciliación de las diferencias temporarias y permanentes que surgen en la contabilidad con base a la NIIF para las Pymes con relación al Impuesto Sobre la Renta de Guatemala a través de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta diferido, permite a los contribuyentes y a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), conocer mediante un procedimiento práctico, la correcta determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta de cada ejercicio fiscal.
4. Derivado de las similitudes existentes entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, se concluye que no se incumple con ninguna normativa vigente, sin embargo, las empresas que requieren presentar sus estados financieros con base a la NIIF para las Pymes, deben modificar su información contables a través de ajustes temporales después de realizar la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, debido a que la SAT no cuenta con una herramienta que permita realizar una conciliación de las diferencias antes indicadas, haciéndolos incurrir en gasto de tiempo innecesario.

RECOMENDACIONES

1. Conciliar la utilidad o pérdida financiera y la utilidad o pérdida fiscal a través de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta diferido detallado en la Norma Internacional de Información Financiera, Sección 29 –Impuesto a las Ganancias– para evitar incurrir en el delito de llevar doble contabilidad, o simulación del mismo.
2. Considerar realizar un análisis más profundo para la incorporación dentro de la legislación guatemalteca vigente, de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes), con el fin de que las empresas puedan utilizar dicha contable para la determinación y pago de los impuestos corrientes.
3. Realizar el adecuado registro contable de las diferencias temporarias y permanentes, a través de las partidas de diario y la documentación de soporte respectiva, con el objeto de determinar eficientemente el Impuesto Sobre la Renta corriente y el Impuesto Sobre la Renta diferido de cada período fiscal, para que permita a las empresas cumplir con sus obligaciones tributarias de forma adecuada y a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) realizar las pruebas de auditoría necesarias durante el ejercicio de sus funciones.
4. Analizar la implementación de un anexo al formulario SAT-1411 de declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, que permita conciliar las diferencias que surgen en la contabilidad con base a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, con relación al Impuesto Sobre la Renta de Guatemala a través de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta Diferido, el cual debe considerar integrar los siguientes procedimientos: a) Realizar las partidas de diario de transacciones que generan diferencias temporarias y permanentes; b) Realizar la hoja técnica de conciliación; c) Llenar el formato de conciliación; y d) Realizar los estados financieros conciliados.

BIBLIOGRAFÍA

1. American Psychological Association –APA– (2010). Manual de Publicaciones de la American Psychological Association (6 ed.). México, D.F.: Editorial El Manual Moderno.
2. Castañón Orozco, M. (2013). Adopción de la NIIF para las Pymes en Guatemala. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad, (pág. 20). Uruguay.
3. Código Tributario, Decreto Número 6-91 (Congreso de la República de Guatemala 1991).
4. Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. (2007). Estatutos del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. Guatemala, Guatemala.
5. Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas de Guatemala. (2001). Libro de Asamblea. Guatemala, Guatemala.
6. Fierro, M. A., & Fierro, C. F. (2015). Contabilidad General con enfoque NIIF para las PYMES. 5° Edición. Bogota: ECOE Ediciones.
7. Financiera, C. M. (2015). Estructura de las Normas de Información Financiera. A-1. México, México: D.R. CINIF.
8. García, C. R. (2009). Impuesto Sobre la Renta Diferido. Guatemala: CMG.
9. Granados, T. (2015). Cinco Leyes Fiscales. Guatemala: Ediciones Fiscales, S.A.
10. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. (2000). Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría. 44 Pronunciamientos de Contabilidad Financiera. Guatemala, Guatemala.
11. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. (7 de julio de 2010). Resolución de Junta Directiva. Guatemala, Guatemala: Diario de Centro América.
12. Leony R., E., & Coyoy G., M. R. (23 de septiembre de 2015). Matriz Comparativa de Reconocimiento y Valoración NIIF Pymes vs ISR. Guatemala, Guatemala.
13. Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 (Congreso de la República de Guatemala 16 de Febrero de 2012).
14. López, Á. J. (2014). Principios de Contabilidad. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.

15. Marín, P. Á. (2015). Derecho Tributario. Parte General. Cartagena: Crai UPCT.
16. Menéndez Ochoa, Ángel. Documentos sobre derecho tributario. Guatemala: (s.e.), 1996.
17. Pérez Monroy, J. A. (2015). Diferencias que surgen en la contabilidad con base a las Normas Internacionales de Información Financiera con relación al Impuesto Sobre la Renta de Guatemala y su conciliación a través del uso del Impuesto Sobre la Renta diferido. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.
18. Razo, C. M. (2011). Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis. México: Pearso Educación.
19. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Que establece el Impuesto Sobre la Renta, Acuerdo Gubernativo No. 213-2013 (Presidente de la República 13 de Mayo de 2013).
20. Reyes Jiménez, M. d., & Nájera Martínez, A. (2006). Derecho Fiscal Apuntes. México: Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México.
21. Sandoval, J. A. (2014). Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala: Serviprensa, S.A.
22. Sol Juárez, H. (2012). Derecho Fiscal. Tlalnepantla: Red Tercer Milenio, S.C.
23. Staff, I. F. (2013). Módulo 29: Impuesto a las Ganancias. Londres: IFRS Foundation.
24. Superintendencia de Compañías del Ecuador. (25 de noviembre de 2011). Comisión del proyecto para la aplicación de las IFRS. Diferencias entre NIIF completas y la NIIF para las Pymes y su aplicación a las partidas contables. Quito, Ecuador.
25. Tay, C. A. (Noviembre de 2018). Evaluación del tratamiento contable y fiscal de los impuestos diferidos conforme las NIIF y las disposiciones del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria en una empresa que se dedica a la explotación minera. Tesis de Licenciatura. Guatemala, Guatemala.
26. Vintimilla Jara, J. C., & Zamora Carrasco, P. G. (2017). Análisis del impacto contable tributario de la aplicación de la NIIF de impuesto a las ganancias, en las empresas comercializadoras de combustible de la ciudad de Cuenca. Cuenca.

E-GRAFÍA

27. Estrada, M. S. (s.f.). NICNIIF. Recuperado el 30 de Abril de 2019, de <https://www.nicniif.org/home/acerca-de-niif-para-pymes/acerca-de-las-niif-para-pymes.html>
28. Martínez, A. M. (28 de septiembre de 2014). Contabilidad y Finanzas Colegas Latinoamericanos. Obtenido de <https://www.contabilidadyfinanzas.com/el-proposito-de-las-niif-para-pymes.html>
29. Superintendencia de Administración Tributaria. (junio de 2020). Portal SAT. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/>

ANEXO I

FORUMULARIO DE DECLARACIÓN JURADA DE IMPUESTOS

La fuente de obtención de los formularios que integran el presente anexo es el siguiente: <https://portal.sat.gob.gt/portal/declaraguat/>

1. IVA			
IVA GENERAL	Mensual	SAT-2237	Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales y de exportación. Declaración jurada y pago mensual. Válido para períodos de imposición septiembre - 2013 en adelante.
ANEXO AL SAT-2157 o 2237	---	---	Anexo al formulario SAT-2157 o 2237 Detalle de las facturas especiales emitidas.
IVA PEQUEÑO CONTRIBUYENTE	Mensual	SAT-2046	Impuesto al Valor Agregado. Régimen de Pequeño Contribuyente. Declaración jurada simplificada y pago mensual. Válido para períodos de imposición febrero - 2012 en adelante.
IVA CONTRATOS PAGO DIRECTO	---	SAT-2799	Impuesto al Valor Agregado. Contratos documentados en escritura pública. Pago realizado directamente por las partes. Formulario de pago.
IVA FACTURAS ESPECIALES	---	SAT-2085	Impuesto al Valor Agregado. Retenciones efectuadas al emitir facturas especiales. Recibo de pago. Válido para períodos de imposición enero - 1999 en adelante.
IVA RÉGIMEN ELECTRÓNICO DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE	Mensual	SAT-2241	Impuesto al Valor Agregado. Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente. Declaración jurada y pago mensual. Según Dto. 7-2019
IVA RÉGIMEN ESPECIAL DE CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO	Mensual	SAT-2280	Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario. Declaración jurada y pago mensual.
IVA REGIMEN ELECTRÓNICO ESPECIAL DE CONTRIBUYENTE AGROPECUARIO	Mensual	SAT-2290	Impuesto al Valor Agregado. Régimen Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario. Declaración jurada y pago mensual.
2. ISR			
ISR OPCIONAL MENSUAL	Mensual	SAT-1311	Impuesto Sobre la Renta. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. Declaración jurada y pago mensual.
ISR CAPITAL MENSUAL	Mensual	SAT-1321	Impuesto Sobre la Renta. Del capital inmobiliario, mobiliario, ganancias y pérdidas de capital. Declaración jurada y pago mensual.
ISR TRIMESTRAL	Trimestral	SAT-1361	Impuesto Sobre la Renta. Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas Declaración Jurada y Pago Trimestral.
ISR SORTEOS	Mensual	SAT-1341	Impuesto Sobre la Renta. Por loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. Declaración jurada y pago mensual.

ISR RETENCIONES	Mensual	SAT-1331	Impuesto Sobre la Renta. Retenciones efectuadas a residentes y no residentes con establecimiento permanente. Declaración jurada y pago mensual.
ISR NO RESIDENTES RETENCIONES	Mensual	SAT-1352	Impuesto Sobre la Renta. Retención efectuada a no residentes sin establecimiento permanente. Declaración jurada, constancia y pago mensual.
ISR NO RESIDENTES PAGO DIRECTO	Mensual	SAT-1371	Impuesto Sobre la Renta. Pagos en forma directa por no residentes sin establecimiento permanente que no fueron objeto de retención. Declaración jurada y pago mensual.
ISR ANUAL	Anual	SAT-1411	Impuesto Sobre la Renta. Para los Régimenes, Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos. Declaración jurada y pago anual.
ISR RELACIÓN DE DEPENDENCIA	Anual	SAT-1431	Impuesto Sobre la Renta. Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia, Declaración jurada y pago anual.
3. ISO			
ISO	Trimestral	SAT-1608	Impuesto de Solidaridad. Recibo de pago trimestral.
4. ESPECÍFICOS			
CEMENTO	Mensual	SAT-9208	Impuesto específico. Distribución de Cemento. Declaración jurada mensual. Válido para períodos enero 2001 a la fecha.
ANEXO AL SAT-9208	---	---	Detalle de inventarios. Reglamento de la Ley del Impuesto Específico a la Distribución de cemento Acuerdo Gubernativo 122-2019.
CABLE	Mensual	SAT-9031	Impuesto a la distribución de señales por cable. Declaración jurada y pago mensual.
IMPUESTO DEL TIMBRE	---	SAT-7130	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Recibo de pago.
CASQUETES	---	SAT-8480	Fabricación, importación venta, uso, manejo y control de los casquetes de seguridad. Recibo de pago.
HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES	---	SAT-8490	Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. Recibo de pago.
5. VEHÍCULOS			
VEHÍCULOS TRASPASOS GESTIÓN	---	SAT-8611	Vehículos terrestres. Pago del trámite de traspaso e impresión del documento de traspaso.
VEHÍCULOS TRASPASOS IVA	---	SAT-2311	Vehículos terrestres. Trámite de traspaso. Declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado
IPRIMA UNITARIO	---	SAT-4041	Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres. Declaración jurada y pago.
IPRIMA MÚLTIPLE	---	SAT-4081	Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres. Pago múltiple de vehículos importados. Declaración jurada y pago.
VEHÍCULOS CIRCULACIÓN	---	SAT-4091	Impuesto Sobre Circulación de Vehículos (ISCV). Vehículos terrestres.

PRIMERAS PLACAS	--	SAT-8620	Vehículos terrestres. Pago gestión primeras placas.
REPOSICIONES, MODIFICACIONES Y CAMBIO DE USO	---	SAT-8933	Vehículos terrestres. Reposición de Distintivos, Modificación, Rectificación de Datos y Cambio de USO.
VEHÍCULOS MARÍTIMOS	Anual	SAT-4121	Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Recibo de pago.
VEHÍCULOS AÉREOS	Anual	SAT-4131	Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Recibo de pago.
6. ADUANAS			
ADUANA ATC	---	SAT-8540	Servicio Aduanero. Admisión Temporal de Equipos de Carga (Impuesto Sobre Circulación de Vehículos) Recibo de pago.
ADUANA ESPECÍFICOS Y OTROS	---	SAT-8530	Servicio Aduanero. Impuestos específicos, Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), Impuesto al Valor Agregado (IVA) y multa por omisión del SAT-3091 o equivalente. Recibo de pago.
PAGO DECLARACIÓN ADUANERA	---	SAT-8560	DAI, IVA y Otros Impuestos (Declaración de Mercancías) Recibo de Pago Recibo de Pago.
7. VARIOS			
SOLVENCIA FISCAL	---	SAT-8421	Solicitud de solvencia de estar al día en el cumplimiento de obligaciones Tributarias.
CERTIFICACIÓN JURÍDICA	---	SAT-8401	Solicitud de certificación de expedientes en las áreas económico coactivo y penal de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.
GESTIONES VARIAS	---	SAT-8028	Gestiones Varias (únicamente ingresos Privativos de SAT).
HABILITACIÓN DE LIBROS	---	SAT-7121	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos. Habilitación y autorización de libros. Recibo de pago.
FACILIDADES DE PAGO	---	SAT-0891	Pago por cuota, abono o pago total de la deuda tributaria.
AUTOCAPACITACIÓN	---	SAT-9911	Entrenamiento en el uso del sistema Declaraguat

ANEXO II

Formulario SAT-1411

<p>En el banco presente la Boleta SAT-2000, con valor. Nunca presente este formulario. Mantenga en secreto el Número de Acceso pues permite ver todo el formulario.</p>		
 <small>SUPERINTENDENCIA DE FISCALÍA DE TRIBUTARIA</small>	<h2 style="margin: 0;">ISR ANUAL</h2>	<h2 style="margin: 0;">SAT-1411</h2> <small>Release 1</small>
Número de Acceso 790 675 490	Impuesto Sobre la Renta para los Regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos. Declaración jurada y pago anual.	Número de Formulario 27 867 664 510
	1 de 4: En preparación	Número de Contingencia
<p>Aclaraciones:</p> <p>¿Quiénes están obligados a utilizar este formulario? Contribuyentes afiliados a los Regímenes siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. <p>Y contribuyentes afiliados como Exentos.</p> <p>¿Cómo se usa este formulario?</p> <ul style="list-style-type: none"> Ingrese el NIT y seleccione el período a declarar, el sistema verificará la afiliación que tiene para el período indicado, habilitándole las casillas correspondientes a ese régimen. El sistema le mostrará la Actividad Económica Principal, que actualmente tiene registrada en la SAT, de contar con una segunda actividad económica, podrá indicarla en la casilla correspondiente. En la información financiera, deberá indicar si realiza operaciones entre partes relacionadas. Llene el resto de casillas según sus registros contables. Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000". Imprima la boleta SAT-2000 y páguela en un banco. 		
<p>1. NIT DEL CONTRIBUYENTE *</p> <div style="border: 1px solid black; display: inline-block; width: 150px; height: 20px; margin-right: 5px;"></div> EJ. 22255559		
<p>2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN *</p> AÑO <input style="width: 80px;" type="text"/> ▼		
<p>3. AFILIACIÓN SEGÚN REGISTROS EN SAT</p> <p>Régimen de renta afiliado en SAT para el período seleccionado. Para el NIT y período indicado el sistema verificará el régimen al que se encuentra afiliado, y automáticamente le seleccionará una de las 3 afiliaciones según la categoría de Renta de las Actividades Lucrativas.</p>		

Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

Contribuyente Exento.

Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Aviso: La afiliación seleccionada no corresponde a los registros de la SAT.

4. ACTIVIDAD ECONÓMICA*

Actividad Económica Principal

[Ver listado de códigos](#)

Actividad Económica Secundaria

5. INFORMACIÓN FINANCIERA

SI TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO Y SI REALICÉ OPERACIONES CON ELLAS.

SI TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO Y NO REALICÉ OPERACIONES CON ELLAS.

NO TENGO PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO.

ACTIVO		PASIVO	
Efectivo (caja y bancos)	<input type="text"/>	Cuentas y documentos por pagar	<input type="text"/>
Cuentas y documentos por cobrar del giro normal (no incluir las garantizadas con garantía prendaria o hipotecaria)	<input type="text"/>	Préstamos bancarios o financieros	<input type="text"/>
(-) Reserva para cuentas incobrables	<input type="text"/>	Otros pasivos	<input type="text"/>
Otras cuentas y documentos por cobrar	<input type="text"/>	Reserva para indemnizaciones	<input type="text"/>
Inventario final	<input type="text"/>	Reserva legal acumulada	<input type="text"/>
Créditos líquidos y exigibles pendientes de reintegro	<input type="text"/>	Otras reservas acumuladas	<input type="text"/>
Inmuebles	<input type="text"/>	Utilidad acumulada	<input type="text"/>
Mobiliario y equipo	<input type="text"/>	(-) Pérdida acumulada	<input type="text"/>
Maquinaria	<input type="text"/>	Utilidad del período	<input type="text"/>
Vehículos	<input type="text"/>	(-) Pérdida del período	<input type="text"/>
Equipo de cómputo	<input type="text"/>	Superávit por revaluación acumulado	<input type="text"/>

Otros activos depreciables	<input type="text"/>	Capital	<input type="text"/>
Activos amortizables	<input type="text"/>	Total Pasivo y Capital	0.00
Inversiones	<input type="text"/>	Rentas no afectas	
(-) Depreciaciones acumuladas	<input type="text"/>	Rentas no afectas	<input type="text"/>
(-) Amortizaciones acumuladas	<input type="text"/>		
Otros activos	<input type="text"/>		
Total de Activo	0.00		
6. INGRESOS DE OTRAS CATEGORÍAS DE RENTA			
Rentas de capital facturadas con retención definitiva del impuesto	<input type="text"/>		
Rentas de capital facturadas con pago directo del impuesto	<input type="text"/>		
Otras rentas de capital sujetas a retención definitiva (Ej.: Premios de lotería, intereses, dividendos, etc.)	<input type="text"/>		
Ventas realizadas a exportadores que emitieron facturas especiales según artículo 52 "A" Ley del IVA	<input type="text"/>		
Ingresos por emisión de acciones en áreas comunes	<input type="text"/>		
Total de Ingresos de otras categorías de renta			0.00
7. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE CAPITAL			
Ingresos por negociación de bienes y/o derechos que no sean del giro habitual	<input type="text"/>		
Costo y mejoras de los bienes y/o derechos	<input type="text"/>		
(-) Depreciaciones acumuladas	<input type="text"/>		
(-) Amortizaciones acumuladas	<input type="text"/>		
Valor en libros			0.00
(-) Otros gastos incurridos para efectuar la transacción	<input type="text"/>		
Ganancias de capital de este período			0.00
Pérdidas de capital de este período			0.00
Remanente de pérdidas de capital del período anterior	<input type="text"/>		
Ganancias de capital sobre las que pagó impuesto			0.00
Impuesto sobre ganancias de capital pagado en este período	<input type="text"/>		

Remanente de pérdidas de capital para el siguiente periodo	0.00
8. RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS	
8.1 INGRESOS	
Producción, venta y comercialización de bienes	
Exportaciones de bienes	
Exportaciones de servicios	
Prestación de servicios	
Arrendamientos y subarrendamientos de bienes muebles e inmuebles del giro habitual	
Servicios de transporte de carga y de personas	
Servicios de comunicaciones, incluyendo telecomunicaciones	
Servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole	
Espectáculos públicos y de actuación	
Cualquier forma de negociación de películas cinematográficas, cintas de video, etc.	
Subsidios percibidos	
Dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación, gastos de representación	
Honorarios profesionales	
Rentas eventas	
Donaciones	
Resarcimiento de pérdidas patrimoniales	
Ganancias cambiarias	
Cuentas incobrables recuperadas	
Otros Ingresos	
RENDA BRUTA	0.00
8.2 COSTOS	
8.2.1 COSTO PRIMO	
Inventario inicial de materia prima	
(+) Compras netas de materia prima	

(+) Importaciones de materia prima	
(+) Gastos sobre compras de materia prima	
(-) Rebajas y devoluciones de materia prima	
(-) Inventario final de materia prima	
(+) Mano de obra directa	
COSTO PRIMO	0.00
8.2.2 COSTO DE PRODUCCIÓN	
(+) Gastos indirectos de fabricación	
(+) Inventario inicial de productos en proceso	
(-) Inventario final de productos en proceso	
COSTO DE PRODUCCIÓN	0.00
8.2.3 COSTO DE VENTAS	
(+) Inventario inicial de mercadería	
(+) Compras de mercadería	
(+) Importaciones de mercadería	
(-) Inventario final de mercadería	
COSTO DE VENTAS	0.00
8.3 GASTOS	
Gastos incurridos en la prestación de servicios	
Combustibles y lubricantes	
Gastos de transporte	
Sueldos, salarios y otras remuneraciones	
Sueldos pagados a socios o consejeros, cónyuges o parientes dentro de los grados de ley	
Aguinaldos	
Bonificaciones	
Dietas	
Cuotas patronales pagadas IGSS	
Cuotas patronales pagadas IRTA e INTECAP	

Asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones y primas por planes de previsión social	
Indemnizaciones	
Inversión en beneficio de trabajadores	
Tierras laborables adjudicadas gratuitamente a los trabajadores	
Primas de seguro de vida, por accidente o enfermedad del empleado	
Primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos	
Reaseguros y reafianzamientos	
Arrendamientos de bienes muebles	
Arrendamientos de bienes inmuebles	
Mejoras efectuadas por arrendatarios	
Impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales pagadas	
Intereses y otros cargos financieros	
Pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, por delitos, daños por fuerza mayor o caso fortuito contra el patrimonio	
Gastos de mantenimiento y reparación	
Depreciaciones	
Amortizaciones	
Cuentas incobrables	
Reservas técnicas y matemáticas (exclusivo para aseguradoras y entidades financieras)	
Donaciones	
Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país	
Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados desde el exterior	
Viáticos	
Regalías	
Gastos de promoción, publicidad y propaganda	
Donaciones a favor del Estado, universidades entidades culturales o científicas	
Pérdidas cambiarias	
Gastos de venta	
Gastos generales (diferentes a los establecidos en las casillas anteriores)	

TOTAL DE GASTOS		0.00
8.4 DETERMINACIÓN DE RENTA IMPONIBLE		
Renta Neta (Diferencia entre renta bruta, costos y gastos)		0.00
Pérdida Neta (Diferencia entre renta bruta, costos y gastos)		0.00
(-) Rentas exentas		
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas exentas		
(+) Costos y gastos para la generación de las rentas no afectas		
(+) Costos y gastos de rentas sujetas a retención definitiva según artículo 52 "A" Ley del IVA		
(+) Costos y gastos de rentas de capital		
(+) Otros costos y gastos no deducibles		
Renta Imponible		0.00
Pérdida fiscal		0.00
Determinación del Impuesto sobre la Renta		0.00
ACREDITAMIENTOS	SALDO NO ACREDITADO	VALOR A ACREDITAR EN ESTE PERÍODO
(-) ISO pagado en períodos anteriores pendiente de acreditar para este período y no acreditado en pagos trimestrales.		
(-) IETAAP pagado en el año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales		
(-) IEMA pagado en año calendario anterior o según Decretos 32-95 y 116-97		
(-) Incentivo por inversión en fuentes nuevas y renovables de energía		
(-) Incentivos Fiscales; Decreto 29-89, 65-89 y otros según resolución número		
ACREDITAMIENTOS PARA ESTE PERÍODO		0.00
SALDO DEL IMPUESTO		0.00
(-) Pagos trimestrales		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
PAGO EN EXCESO		0.00

9. RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS	
10. RECTIFICACIÓN (opcional) (llene solo si necesita corregir datos de un formulario SAT-1411 anterior)	
Número de formulario SAT-1411 que se rectifica Son 11 dígitos que aparecen en la parte superior derecha del encabezado del formulario a corregir. Ejemplo 12345678901.	<input style="width: 150px; height: 20px;" type="text"/>
(-) Impuesto ingresado con el formulario que se rectifica y anteriores	
(-) Impuesto a pagar	0.00
(=) Impuesto a favor del contribuyente	0.00
11. ACCESORIOS (son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)	
Fecha máxima de pago sin accesorios Fecha de vencimiento según calendario tributario	
¿Cuándo pagará este formulario? Si el pago lo realizará después del , cambie la fecha de esta casilla (máximo 20 días hábiles contados a partir de hoy). Luego de esa fecha el formulario caducará, el banco lo rechazará y deberá llenar otro. En base a esa fecha el formulario podrá adicionar accesorios.	<input style="width: 100px; height: 20px;" type="text" value="30/05/2020"/>
(+) Multa formal (por presentación extemporánea)	
(+) Multa por omisión	
(+) Multa por rectificación	
(+) Intereses	
(+) Mora	
(-) Accesorios a pagar	0.00
TOTAL A PAGAR	0.00
12. CERTIFICACIÓN DEL CONTADOR *	
El infrascrito Contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria con el número	<input style="width: 150px; height: 20px;" type="text"/>
CERTIFICA que la declaración que antecede, fue elaborada conforme los registros contables del contribuyente (NIT)	
Y que los mismos reflejan sus resultados de operación por el período de Imposición	0
13. INFORMACIÓN DE RESPALDO A LA DECLARACIÓN JURADA (Si es contribuyente calificado como Especial o Agente de Retención del IVA)	
El infrascrito contribuyente o Representante Legal, declara que en su poder se encuentra el informe emitido por el Contador Público y Auditor Independiente, quien actuó en representación propia o de la firma de auditoría	

Independiente, por lo que, dicho Informe se encuentra a disposición de la Administración Tributaria en caso sea requerido y está integrado por el dictamen así como los Estados Financieros y las Notas a los mismos.

Fecha del Informe	<input type="text"/>
NIT del Contador Público y Auditor Colegiado Número:	<input type="text"/>
NIT de la firma de auditoría Independiente (si el Contador Público y Auditor no actuó en representación propia)	<input type="text"/>
Opinión del Dictamen	<input type="text"/>

A) Los documentos de soporte de la presente declaración se ajustan a la ley, permanecerán en mi poder por el plazo legalmente establecido y los exhibiré o presentaré a requerimiento de la SAT.

B) Declaro y juro que los datos contenidos en este formulario son verdaderos y que conozco la pena correspondiente al delito de perjurio.

ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

Tablas

No.	Descripción	Página
2.3.1.	Diferencias entre la NIIF para las Pymes y la Ley de Actualización Tributaria	13
3.6.4.4.	Recursos económicos incurridos	34
4.1.1.	Estado de adopción de la NIIF para las Pymes en Latinoamérica...	36
4.2.1.1.	Comparaciones entre los PCGA Y la NIIF para las Pymes	42

Gráficos

No.	Descripción	Página
4.3.1.1.	Proceso de reconocimiento de impuestos diferidos en las cuentas de activo en el Estado de Situación Financiera	52
4.3.1.2.	Proceso de reconocimiento de impuestos diferidos en las cuentas de pasivo en el Estado de Situación Financiera.....	53