



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

**Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias
Documento de Trabajo N° 4-2012**

ISSN 2219-780X

Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su impacto en el ámbito de la Administración Tributaria

**Dirección de Cooperación y
Tributación Internacional del
Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias**

Diciembre de 2012

Agradecimiento

El presente trabajo ha sido desarrollado gracias al financiamiento otorgado por el Fondo de la Cooperación Española del BID.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) han sido gradualmente adoptadas y observadas por varios países de América Latina.

En el marco de dicho proceso de adopción de las NIIF, es recomendable que la administración tributaria juegue un rol importante, al contar con la capacidad de establecer y aplicar regímenes de información que permitan realizar controles efectivos e impartir criterios de forma en la presentación de información financiera, que podrían influir directamente en la determinación de los tributos.

En el año 2011, por iniciativa del Servicio de Rentas Internas de Ecuador y en colaboración con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, se llevó a cabo una actividad internacional cuyo objetivo fue intercambiar ideas y experiencias sobre los aspectos relevantes que debe considerar una administración tributaria en el marco de la implementación de las NIIF en un Estado, ya sea en lo relativo a los ajustes de sus procesos administrativos internos, como en la participación de la discusión de aspectos normativos en colaboración con instituciones públicas vinculadas a la materia, consejos profesionales y la sociedad civil en general.

Entre las conclusiones se ha considerado la necesidad de instalar este tema en las agendas tributarias internacionales, promover ámbitos de discusión e intercambio de experiencias, involucrar a la administración tributaria desde el inicio de las discusiones relacionadas con la implementación de NIIF y de desplegar esfuerzos para conocer la situación y experiencia de los países y administraciones tributarias de América Latina de manera comparada.

Habiendo considerado las conclusiones del referido evento, hemos elaborado el presente documento de trabajo, que presenta datos comparados de nueve países de América Latina con relación a los siguientes aspectos:

- I. Estado del Procesos de convergencia
- II. Impacto o correlación con el impuesto a la renta de sociedades
- III. Impacto en la administración tributaria

METODOLOGÍA

El objetivo de este trabajo es poner a disposición de una manera comparada la información recopilada, sin brindar apreciaciones o conclusiones de ningún tipo.

A efectos de recopilar los datos objeto del presente trabajo, se ha diseñado un cuestionario que contempla catorce preguntas sobre los tres aspectos principales de este trabajo, de acuerdo a lo mencionado en su introducción.

A efectos de facilitar la comparabilidad de los datos y simplificar el procesamiento de los mismos, en la mayoría de los casos las preguntas son cerradas o presentan opciones múltiples.

En aquellos casos donde los datos no estén disponibles o no hayan podido ser obtenidos por una administración tributaria, se utilizará la abreviación N/D. En los casos que una opción no sea aplicable, se utilizará N/A.

Se obtuvieron respuestas oficiales (en algunos casos completas y en otros parciales) del 55% de las administraciones tributarias encuestadas. Tal como se puede apreciar en la siguiente tabla, la actualidad de los datos varía de acuerdo a la fecha en que el país proporcionó la información:

País	Administración tributaria	Fecha de respuesta
Argentina	AFIP	20 de abril de 2012
Costa Rica	DGT	20 de abril de 2012
Bolivia	SIN	18 de mayo de 2012
Brasil	SRF	14 de junio de 2012
Ecuador	SRI	20 de abril de 2012
El Salvador	DGII	20 de abril de 2012
Guatemala	SAT	18 de mayo de 2012
Panamá	DGI	08 de mayo de 2012
República Dominicana	DGII	03 de agosto de 2012
Uruguay	DGI	20 de abril de 2012



Agradecimientos

Agradecemos a las administraciones tributarias de El Salvador, Costa Rica, Panamá, Guatemala, Ecuador, Bolivia, Brasil, Uruguay, Argentina y República Dominicana; por los datos brindados para la elaboración del presente documento de trabajo y al Sr. Bernardo Marchant, que ha colaborado con el diseño del cuestionario.

Contenido

APARTADO I – Estado del proceso de convergencia	8
a) Implementación de NIIF como base contable	8
b) Número de sociedades que se acogieron a las NIIF	8
c) Entidad Nacional facultada por ley para la emisión de principios o normas contables	10
d) Proceso de adopción o adaptación de las NIIF	11
APARTADO II – Impacto o correlación con el impuesto a la renta de sociedades	15
a) Principios o normas contables de general aceptación utilizados o aceptados en la confección o emisión de estados financieros, empleados en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta	15
b) Nivel de vinculación entre la base imponible del impuesto sobre la renta de sociedades y la contabilidad.....	16
c) Análisis de casos en los cuales las NIIF tienen efecto directo en la base imponible	18
d) Areas de mayor impacto en los procesos de control/fiscalización	22
APARTADO III – Impacto en la administración tributaria	36
a) Impactos tributarios que se derivan de la adopción/adaptación de NIIF	36
b) Modificaciones tributarias como resultado de aplicar NIIF.....	48
c) Modificaciones a regímenes de información como resultado de NIIF.....	49
d) Procedimientos de control e implementación de las NIIF.....	50
e) Formación de personal para auditoría	51
f) Otras iniciativas de la administración tributaria	52

APARTADO I

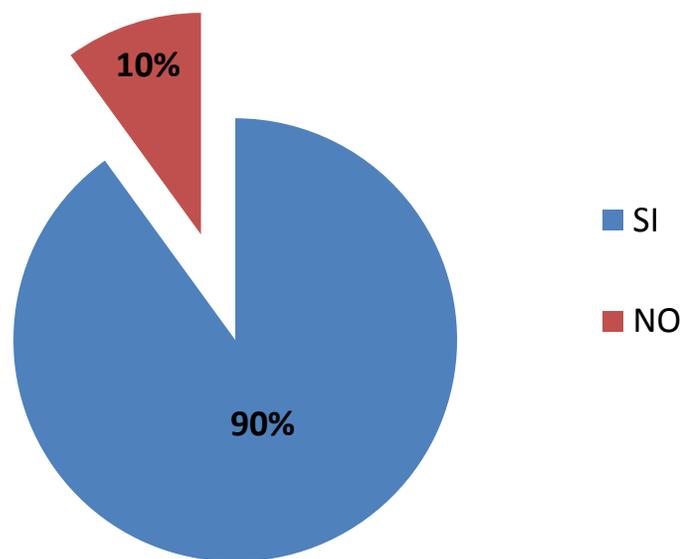
**ESTADO DEL PROCESO DE
CONVERGENCIA**

APARTADO I – Estado del proceso de convergencia

a) Implementación de NIIF como base contable

Al momento de analizar los países han implementado o prevén implementar las NIIF como base contable para la preparación y presentación de Estados Financieros, hemos determinado que solo Bolivia, que representa el 10% de los países analizados, no las ha observado (Ver imagen N° 2).

Imagen Nro. 2



b) Número de sociedades que se acogieron a las NIIF

No todas las administraciones consultadas cuentan con información sobre el número de sociedades que utilizan las normas NIIF. En la siguiente tabla se describe la información obtenida:

	Cantidad de sociedades clasificadas por tamaño, que se acogieron a las NIIF			
	Grandes	Mediano	Pequeño	Total
Argentina	150	0	0	150
Costa Rica	N/D	N/D	N/D	N/D
Bolivia	N/D	N/D	N/D	N/D
Brasil		(1)		(1)
Ecuador	411	1896	70040	72347
El Salvador	482	2529	298167	301178
Guatemala	(2)	(2)	(2)	(2)
Panamá	N/D	N/D	N/D	N/D
República Dominicana	N/D	N/D	N/D	N/D
Uruguay	(2)	(2)	(2)	(2)

(1) Brasil: todas las empresas Medianas se han acogido a las NIIF. No se ha obtenido la cifra.

(2) Guatemala y Uruguay: todas las empresas grandes, medianas y pequeñas deben acogerse a las NIIF. No se han obtenido cifras.

Para el caso de **Ecuador** es importante señalar que el organismo que impulsó la implementación de NIIF (Superintendencia de Compañías) no tiene una división específica por Grandes, Medianos y Pequeños contribuyentes. La implementación se realizó en tres grupos:

- **Grupo 1:** Compañías y entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa. NIIF completa: 411 sociedades.
- **Grupo 2:** Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US\$ 4.000.000,00 al 31 de diciembre del 2007; las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y entidades del sector público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador. NIIF completa: 1896 Sociedades.
- **Grupo 3:** La Superintendencia de Compañías emite una resolución estableciendo ciertos parámetros para que a efectos de NIIF se clasifique a ciertas sociedades como PyMEs: Los parámetros son: Activos totales inferiores a US\$ 4 millones, ventas anuales inferiores a US\$ 5 millones, personal ocupado inferior a 200 trabajadores. El total de las sociedades que se encuentran bajo este esquema es de 70.040.

c) Entidad Nacional facultada por ley para la emisión de principios o normas contables

País	Entidades de supervisión financiera (reguladores)	Administración tributaria	Colegio o gremio de profesionales del área contable	Los principios son establecidos en el ordenamiento legal	Otros	Ámbito o tipo de contribuyentes que controla o supervisa
Argentina			X			Todos (1)
Costa Rica			X			N/D
Bolivia		X		X		Todos (1)
Brasil	X					N/D
Ecuador	X					Todas con excepciones (2)
El Salvador	X				X (3)	Bancos, aseguradoras, administradoras de pensiones, bolsas de valores y corredores de bolsa.
Guatemala			X			Todos (1)
Panamá				X		Todos (1)
República Dominicana			X			Todos (1)
Uruguay	X			X		Sociedades abiertas, que coticen en bolsa o emitan valores.

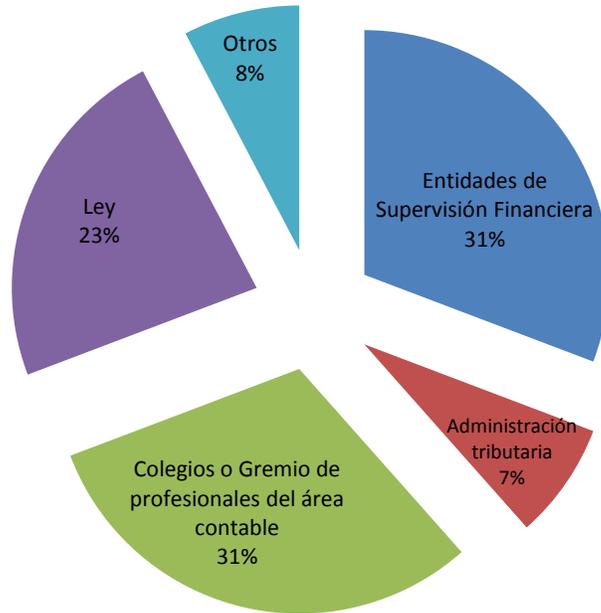
(1) Argentina, Bolivia: Todos los sujetos que lleven contabilidad y libros comerciales

(2) Ecuador: quedan por fuera de dicha supervisión por ejemplo Instituciones Financieras, Entidades sin Fines de Lucro y Personas Naturales Obligadas a Llevar Contabilidad. Por su parte la Superintendencia de Bancos establece los criterios contables que deberán observar las Instituciones Financieras. Ha existido la creación de reglamentos contables especializados (ej. Sector Petrolero y Minero).

(3) El Salvador: Consejo de vigilancia de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. Es un organismo del Estado en el cual participan miembros del sector privado. Esta organización controla o supervisa personas físicas y jurídicas que ejerzan el comercio, excepto las sujetas a la supervisión de otros organismos del Estado.

En la Imagen N° 3 se puede ver en términos de porcentaje el tipo de entidad que esta facultada para emitir principios y normas contables en los 10 países analizados.

Imagen N° 3



d) Proceso de adopción o adaptación de las NIIF

A continuación se detallan los procesos de adopción o adaptación de las NIIF en los países objeto del presente documento de trabajo, indicando en ciertos casos el rol de las distintas entidades intervinientes y de la administración tributaria en la implementación de estas normas:

País	Proceso de adopción o adaptación de las NIIF
Argentina	Las NIIF obligatorias para entidades incluidas en el Régimen de Oferta Pública de la Ley N° 17.811, ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en el citado Régimen. Salvo las entidades para las cuales la Comisión Nacional de Valores (CNV) acepte normativa impuesta por otros Organismos de contralor, por ejemplo entidades financieras, compañías de seguros, cooperativas y asociaciones civiles, a partir del 01/01/2012
Costa Rica	Al adoptar las NIC en el año 2001, la administración tributaria tomo dos acciones concretas: a) emitió una resolución aún vigente del dimensionamiento de dichas normas en el impacto de la determinación de la base imponible del impuesto a la renta y b) modificó el artículo 57 del reglamento del impuesto a la renta para hacer de obligatorio acatamiento para el contribuyente estas normas. En el ámbito interno, la administración tributaria implementó un intenso proceso de capacitación orientada a fiscalizadores y resolutores. El Colegio de Contadores adoptó las NIIF en el año 2002, las NIIF para PyMEs en 2009 y desde 2003 inició un proceso de capacitación abierto a los profesionales a través de un programa financiado por el BID llamado "Promecif", que ha certificado cientos de profesionales en este ámbito.

País	Proceso de adopción o adaptación de las NIIF
Bolivia	El artículo 48º del Decreto Supremo 24.051 establece que las normas que emita la institución privada Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia serán aplicadas por el Servicio de Impuestos Nacionales previa autorización y aprobación del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. En el marco de este proceso, el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad ha remitido a la Administración Tributaria un borrador del proyecto de normas NIC's, NIIF's, NIIF's para pymes y sus interpretaciones, con el propósito de que se lleve a cabo el análisis y revisión. Como resultado se emitió un informe al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas -instancia facultada para la aprobación de las normas contables a aplicar en el territorio nacional-. En el citado informe, la administración tributaria recomendó la no aplicación de estas normas por dos razones: no se adaptan a la realidad boliviana y existen numerosas contradicciones con la norma legal vigente.
Brasil	Las NIIF deben ser implementadas por todo tipo de empresa.
Ecuador	La Superintendencia de Compañías ha establecido un cronograma de implementación de NIIF para sus controlados, que inició en el año 2010 y debe culminar en el año 2012 con la aplicación de NIIF para PYMES para el último grupo (ver detalle del apartado b). por su parte la Superintendencia de Bancos y Seguros ha señalado que hasta tanto no se reformen sus regulaciones contables se continuará aplicando los esquemas vigentes. La Administración Tributaria ha desarrollado una serie de acciones tendientes al análisis del impacto tributario de las NIIF, mismas que se podría resumir en lo siguiente: capacitación, evento internacional, cooperación interinstitucional (Superintendencia de Compañías) y consultoría local sobre la temática.
El Salvador	<p>El Organismo que en El Salvador por ley tiene la facultad de establecer la aplicación de principios de contabilidad, es el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. Dicho Organismo estableció un proceso para la adopción de NIIF a partir de 2003, estableciendo la aplicación de NIIF completas para entidades públicas y las NIIF PYMES para el resto de entidades. Así:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 31-10-2003 El CVPCPA acuerda establecer un sistema escalonado para implementación de NIIF. • 22-12-2004 El CVPVPA aprueba mantener como marco de referencia las NIC vigentes al 31-10-2003. • 23-08-2005 El CVPVPA Adopta las NIIF como marco de referencia. • 08-05-2007 El CVPCPA propone a petición del IASB un proyecto de NIIF para empresas no listadas. • 27-09-2007 El CVPCPA aprueba resultado del análisis del borrador de las NIIF para PYMES. • 09-07-2009 El IASB, aprueba las NIIF para PYMES y el 20 de agosto El CVPCPA aprueba el plan integral para la adopción de las NIIF para PYMES y NIIF completas, las cuales entraron en vigencia a partir del 01-01-2011
Guatemala	Es a través del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, entidad responsable de promover la investigación permanente de las normas y técnicas de contabilidad y auditoría, que deban regir en Guatemala. Dicho Colegio, el 20 de diciembre 2007, público en el Diario de Centro América la Resolución de adopción del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y las Normas Internacionales del Información Financiera -NIIF- emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera. La vigencia de esta resolución es

País	Proceso de adopción o adaptación de las NIIF
	optativa a partir del año 2008 y obligatoria a partir de enero de 2009, para la presentación de los Estados financieros de las empresas con base a dichas normas. Las NIIF para PYMES fueron promulgadas en julio 2009, vigentes y de uso obligatorio en Guatemala a partir de enero de 2011. El Acuerdo del Directorio de la SAT 8-2010 indica que todos los contadores en Guatemala tendrán que observar las NIIF.
Panamá	N/D
República Dominicana	Las nuevas normas e interpretaciones de las NIIF y las NIIF's Pymes entrarán en vigencia en 2013, luego de que sean traducidas al idioma español por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Información Financiera. Los Gremios del área contable de República Dominicana sugieren las NIIF como obligatorias para las empresas que están emitiendo o estén en proceso de emitir instrumentos financieros en el mercado de valores de la República Dominicana, mientras que las NIIF's PyMEs se sugieren para empresas medianas que no estén cotizando en el mercado de valores.
Uruguay	La aplicación de las NIIF ha sido determinada por Ley. No obstante, existe una Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas que asesora al Poder Ejecutivo en aspectos relativos a la implementación práctica de las mismas. Esta Comisión está integrada por diferentes organismos, siendo uno de ellos la Administración Tributaria.

APARTADO II

IMPACTO O CORRELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES

APARTADO II – Impacto o correlación con el impuesto a la renta de sociedades

a) Principios o normas contables de general aceptación utilizados o aceptados en la confección o emisión de estados financieros, empleados en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta.

En la siguiente tabla se muestran aquellos principios o normas contables utilizados por los países analizados en la confección de estados financieros (balance, estado de resultado –cuentas de pérdida y ganancia-) y que a su vez son empleados en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, el impuesto a la renta de las de las personas jurídicas y de las sociedades en general:

	Contribuyentes		
	Grandes	Medianos	Pequeños
Argentina			
NIIF adaptadas	X		
Principios contables locales obligatorios	X	X	X
Costa Rica			
NIIF adoptadas (NIIF completas)	X		
NIIF pyme adoptadas	X		
Bolivia			
Principios contables locales obligatorios	X	X	X
Brasil			
Principios fiscales	X	X	X
Ecuador			
NIIF adoptadas (NIIF completas)	X (1)	X (1)	
NIIF pyme adoptadas			X (2)
El Salvador			
Principios fiscales	X	X	X
Guatemala			
NIIF adoptadas (NIIF completas) (3)	X		
NIIF pyme adoptadas (4)			
Principios contables locales voluntarios (5)			
Principios fiscales (6)	X	X	X
Panamá			
Principios fiscales	X	X	X
República Dominicana			
Principios fiscales	X	X	X
Uruguay			
Principios fiscales	X	X	X

- (1) Ecuador: Grupos 1 y 2
- (2) Ecuador: Grupo 3
- (3) Guatemala: De acuerdo a la Ley Orgánica de la SAT, artículo 6, se establece una clasificación de Contribuyentes Especiales, tomando como parámetros de calificación la magnitud de sus operaciones, ingresos brutos anuales declarados y monto de los activos. Son contadas las empresas que utilizan NIIF adoptadas, en este caso serían las transnacionales. La mayoría de las empresas todavía utiliza principios locales y base Impuesto sobre la Renta.
- (4) Guatemala: se encuentran en proceso de implementación
- (5) Guatemala: por convencionalismos muchas empresas utilizan una base contable basada en lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin considerar principios o normas de contabilidad locales o internacionales.
- (6) Guatemala: sistema territorial de lo devengado y de lo percibido - Renta Territorial.

En base a la información presentada en la tabla anterior, a continuación se muestran datos agregados en términos de porcentaje, sobre los principios o normas más utilizados para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta son los “principios fiscales”:

	Contribuyentes		
	Grandes	Medianos	Pequeños
a) NIIF adaptadas	10%	0%	0%
b) NIIF adoptadas (NIIF completas)	30%	10%	0%
c) NIIF pyme adaptadas	0%	0%	0%
c) NIIF pyme adoptadas	10%	0%	10%
c) Principios contables locales voluntarios	0%	0%	0%
d) Principios contables locales obligatorios	20%	20%	20%
e) Principios fiscales	60%	60%	60%

b) Nivel de vinculación entre la base imponible del impuesto sobre la renta de sociedades y la contabilidad

Un tema relevante al momento de analizar el impacto de las NIIF en el ámbito tributario radica en la determinación de la vinculación existente entre la base del impuesto a la renta y la contabilidad de una sociedad. En la siguiente tabla se muestra la situación en los 10 países analizados:

Nivel de Vinculación	Mecanismos de determinación establecidos por		
	Ley	Reglamento	Instrucciones
Argentina (1)			
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes significantes (diferencias de criterios)	X	X	
Costa Rica (2)			
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes significantes (diferencias de criterios)		X	X
Bolivia (3)			
Base imponible se fija en las normas fiscales	X	X	
Brasil (4)			
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes muy significantes (diferencias de criterios)	X		
Ecuador (5)			
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes significantes (diferencias de criterios) (2)	X	X	X
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes muy significantes (diferencias de criterios)	X	X	X
Base imponible se fija en las normas fiscales	X	X	X
El Salvador (6)			
Base imponible se fija en las normas fiscales	X		
Guatemala (7)			
Base imponible = Resultado contable	X		
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes poco significantes (diferencias de criterios)	X		
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes significantes (diferencias de criterios) (2)	X		
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes muy significantes (diferencias de criterios)	X		
Base imponible se fija en las normas fiscales	X		
Panamá			
Base imponible se fija en las normas fiscales	X	X	X
República Dominicana (8)			
Base imponible se fija en las normas fiscales	X	X	
Uruguay (9)			
Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes muy significantes (diferencias de criterios)	X	X	X

(1) Argentina: Ley N° 20.628, DR 1344/98

(2) Costa Rica: Art. 57 Reglamento y Resolución 52-01

(3) Bolivia: Ley N° 843, Decreto Supremo 24.051 y otros complementarios

(4) Brasil: Ley N° 11.638, de 2009

- (5) Ecuador: La Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento para la Aplicación tiene un capítulo específico de conciliación tributaria a partir del resultado contable. Sin embargo los ajustes se pueden originar por diferencias de criterios
- (6) El Salvador: Arts. 17, 24, 28 y 29 de Ley de Impuesto sobre la Renta
- (7) Guatemala: La base imponible la encontramos en el artículo 38, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto No. 26-92
- (8) República Dominicana: Ley N° 11-92 y sus modificaciones.
- (9) Uruguay: Título 4 del Texto Ordenado de 1996, Decreto 150/007 de 26 de abril de 2007

La siguiente tabla proporciona datos agregados en base a la información de la tabla anterior. Se puede apreciar que la mayoría de los países analizados la base imponible se fija a través de normas fiscales de rango legal y que en gran parte de los mismos, la base imponible se determina como consecuencia de aplicar al resultado contable ajustes muy significativos basados en diferencias de criterio

Nivel de Vinculación	Mecanismos de determinación establecidos por:		
	Ley	Reglamento	Instrucciones
a) Base imponible = Resultado contable	10%	0%	0%
b) Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes poco significantes (diferencias de criterios)	10%	0%	0%
c) Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes significantes (diferencias de criterios)	30%	30%	20%
d) Base imponible = Resultado contable +/- Ajustes muy significantes (diferencias de criterio)	40%	20%	20%
e) Base imponible se fija en las normas fiscales	60%	30%	20%

c) Análisis de casos en los cuales las NIIF tienen efecto directo en la base imponible

Seguidamente, se muestran los resultados del análisis de aquellos casos donde las NIIF tienen un efecto directo en la base imponible del impuesto a la renta de sociedades, específicamente en lo relativo a las opciones de tratamiento que estas normas contienen: por ejemplo, opciones fiscales (el contribuyente puede optar entre los diferentes criterios de valorización o estimación) o normas nacionales (la norma fiscal restringe en tratamiento). A título de ejemplo, la NIC 16 señala que el contribuyente elegirá la política contable para el tratamiento de propiedad planta y equipos **optando** entre el **modelo del costo histórico** o el **modelo de evaluación**, aplicando esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo. Las NIC otorgan al contribuyente distintos tratamientos contables para efectos estatutarios sobre un mismo rubro lo que puede afectar la base imponible del tributo.

La siguiente tabla muestra la situación en los países objeto de este documento de trabajo que han proporcionado la información:

País	Situación
Costa Rica	La norma tributaria a nivel de ley modificada por la ley 8114, restringe el efecto tributario de la depreciación en la determinación del resultado fiscal, respetando conforme la resoluciones 22-01 y 52-01, las revaluaciones hechas con anterioridad al 1 de julio de 2001 hasta el agotamiento de su vida útil.
Bolivia	El solo hecho de que el contribuyente pueda elegir el tratamiento a aplicar a su propiedad planta y equipo (activos fijos o bienes de uso), en Bolivia va en contradicción con la norma legal vigente, ya que la misma establece para la valuación de Activos fijos el Costo histórico y para la depreciación un método de línea recta. Por otra parte, respecto de lo que establece la NIC 16, se daría a elegir al contribuyente entre un método del costo histórico y uno libre. Considerando que la propiedad planta y equipo se deprecia y este concepto afecta el resultado de la empresa, causando diferentes impactos en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, esta opción tiende a favorecer al contribuyente.
Ecuador	La normativa tributaria vigente establece ciertos límites y condiciones frente a la consideración de la deducibilidad de gasto para efectos de la determinación de la base imponible, por ejemplo en las siguientes partidas: 1. Depreciación Acelerada y/o depreciación de la revaluación. 2. Provisión para Cuentas Incobrables 3. Amortizaciones. 4. Provisión para Jubilación Patronal, entre otros.
Panamá	Se regulan por las Normas Fiscales Nacionales, Artículo 51 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de Octubre de 1993, que establece que la depreciación se determinará utilizando los siguientes métodos: 1. el directo o de cálculo en línea recta, aplicando un porcentaje fijo sobre el valor del costo original; 2. el del valor decreciente, aplicando un porcentaje fijo sobre el saldo decreciente del valor de costo; y el de la suma de los dígitos de los años de vida útil, el cociente por el dígito de ese año, en forma creciente o decreciente. No obstante, el contribuyente podrá aplicar otros métodos de depreciación para alguno o todos sus bienes. En ningún caso se admitirá la depreciación sobre revaluaciones de bienes.

En la siguiente tabla se muestran los procedimientos utilizado por los contribuyentes para controlar las distintas diferencias de criterios financiero-fiscales, en aquellos casos donde las NIIF no tienen efecto sobre la base imponible del impuesto a la renta de sociedades o este se encuentre limitado:

Alternativas	Control	Regulado por la AT
Costa Rica (1)	N/A	
Brasil		
Incremento de los controles internos (registros auxiliares con fines fiscales)	SI	SI
Ecuador (2)	N/A	
El Salvador (3)		
Incremento de los controles internos (registros auxiliares con fines fiscales)	SI	NO
Guatemala (4)		
Uso de doble contabilidad o registro contable (registro independiente entre normas financieras y fiscales)	SI	SI
Incremento de los controles internos (registros auxiliares con fines fiscales)	SI	SI
No existen reglas, cada contribuyente acoge su propias soluciones	SI	SI
Panamá		
a) Uso de doble contabilidad o registro contable (registro independiente entre normas financieras y fiscales)	N/A N/A	SI
b) Cambios en los formatos de los libros estatutarios locales para los propósitos tributario	N/A	SI
c) Incremento de los controles internos (registros auxiliares con fines fiscales)	N/A	SI
d) No existen reglas, cada contribuyente acoge su propias soluciones	N/A	SI
República Dominicana		
d) No existen reglas, cada contribuyente acoge su propias soluciones	NO	NO
Uruguay		
a) Uso de doble contabilidad o registro contable (registro independiente entre normas financieras y fiscales)	N/A	NO
b) Cambios en los formatos de los libros estatutarios locales para los propósitos tributario	N/A	NO
c) Incremento de los controles internos (registros auxiliares con fines fiscales)	N/A	NO
d) No existen reglas, cada contribuyente acoge su propias soluciones	N/A	NO

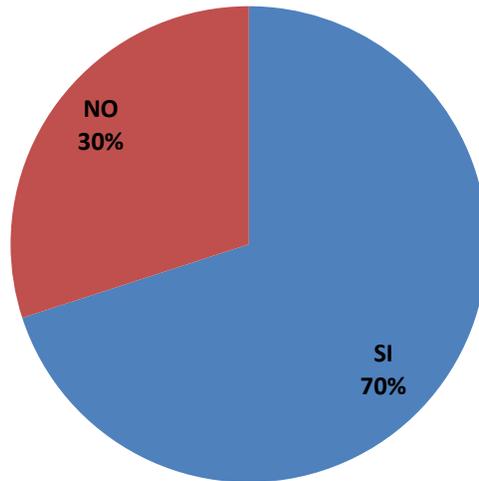
- (1) Costa Rica: La base imponible es la resultante de la contabilidad más menos ajustes fiscales que se contabilizan conforme la norma de impuesto a las ganancias de NIC 12 de impuesto de renta diferido, en casos que la diferencia sea una de orden temporal o temporario, no así las diferencias permanentes que deben solamente quedar consignadas en la conciliación fiscal de orden obligatorio en el artículo 57 del reglamento de la ley.
- (2) Ecuador: la práctica consiste en establecer un resultado contable, el mismo que se ve afectado por consideraciones de tipo fiscal que se plasman en una conciliación tributaria.
- (3) El Salvador: a) Los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad formal para efectos financieros y realizar conciliaciones para efectos tributarios, según Art. 139 Código Tributario y Art. 79 de su Reglamento. b) Los contribuyentes con ingresos superiores a US\$ 30,000.00 y menores a US\$ 571,428.57 deben presentar formulario de estados financieros y conciliación de la utilidad contable y fiscal según Art. 91 Inc. 2° Código Tributario. Aquellos contribuyentes con ingresos superiores a US 571,428.57 presentan la referida información financiera y fiscal como parte del dictamen e informe fiscal, según Arts. 131 y 134 del Código Tributario y Arts. 65, 66, 67 y 68 de su Reglamento. c) Los contribuyentes que reclamen deducción por deudas incobrables y depreciación deben llevar registros fiscales. Arts. 30 y 31 numeral 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Arts. 37 y 84 de su Reglamento.
- (4) Guatemala: El Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la Republica establece en el artículo 375 la prohibición de llevar más de una contabilidad para la misma empresa, el artículo 376 obliga al comerciante y a sus herederos o sucesores, a conservar los libros o registros del giro general de su empresa por todo el tiempo que está dure y hasta la liquidación de todos sus negocios y dependencias mercantiles. El control que se tiene para determinar dichas diferencias entre NIIF y bases legales, se basa en la conciliación contable entre la utilidad y la renta imponible.

La siguiente tabla muestra en qué países los contribuyentes que han implementado NIIF presentan sus reportes, declaraciones juradas o información para efectos fiscales en base a NIIF:

País	Presentan información en base a NIIF	No presentan información en base a NIIF
Argentina	X	
Costa Rica	X	
Bolivia		X
Brasil	X	
Ecuador	X	
El Salvador		X
Guatemala	X	
Panamá	X	
República Dominicana		X

En la imagen a continuación se puede apreciar en términos de porcentaje que la gran mayoría de los países solicitan presentar información en base a NIIF:

Imagen N° 4



d) Áreas de mayor impacto en los procesos de control/fiscalización

La siguiente tabla muestra aquellas áreas o temáticas que se estiman como de mayor impacto para el control y fiscalización de la base imponible del impuesto a las sociedades. El impacto se ha valorado de la siguiente manera, Nulo=1, Bajo=2, Moderado=3, Significativo=4, Muy significativo=5, Sin antecedentes=S/A.

Rubros	Sistema de reconocimiento (devengo)	Bases de medición (Valor razonable; costo histórico)	Controles Internos/ registros auxiliares (contribuyentes)
Argentina			
(a) Planta propiedad y equipo	5	5	5
(b) Propiedad de inversión	5	5	5
(c) Activos intangibles	5	5	5
(d) Activos financieros	5	5	5
(e) inversiones bajo el método de la participación	4	4	4
(f) Activos biológicos	5	5	5
(g) Inventarios	4	4	4
(h) deudores comerciales y otras	4	4	4

Rubros	Sistema de reconocimiento (devengo)	Bases de medición (Valor razonable; costo histórico)	Controles Internos/ registros auxiliares (contribuyentes)
cuentas por cobrar;			
(i) Activos mantenidos para la venta	5	5	5
(j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	4	4	4
(k) provisiones	3	3	3
(l) pasivos financieros	5	5	5
(m) capital emitido y reservas	3	3	3
(I) ingresos de actividades ordinarias	5	5	5
(II) costos financieros	5	5	5
Bolivia			
(a) Planta propiedad y equipo	5	5	4
(b) Propiedad de inversión	5	5	4
(c) Activos intangibles	4	4	4
(d) Activos financieros	4	4	3
(e) inversiones bajo el método de la participación	3	3	2
(f) Activos biológicos	3	3	2
(g) Inventarios	5	5	4
(h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;	4	4	3
(i) Activos mantenidos para la venta	5	5	4
(j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	4	4	3
(k) provisiones	5	5	4
(l) pasivos financieros	4	4	3
(m) capital emitido y reservas	5	5	4
(I) ingresos de actividades ordinarias	5	5	4
(II) costos financieros	5	5	4
Ecuador			
(a) Planta propiedad y equipo	S/A	4	4
(b) Propiedad de inversión	S/A	3	3
(c) Activos intangibles	4	4	3
(d) Activos financieros	4	4	4
(e) inversiones bajo el método de la participación	S/A	2	2

Rubros	Sistema de reconocimiento (devengo)	Bases de medición (Valor razonable; costo histórico)	Controles Internos/ registros auxiliares (contribuyentes)
(f) Activos biológicos	5	5	5
(g) Inventarios	S/A	4	4
(h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;	3	4	3
(i) Activos mantenidos para la venta	S/A	3	2
(j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	3	4	3
(k) provisiones	3	3	3
(l) pasivos financieros	4	4	4
(m) capital emitido y reservas	S/A	2	2
(I) ingresos de actividades ordinarias	4	4	4
(II) costos financieros	4	4	4
El Salvador			
(a) Planta propiedad y equipo	5	5	5
(b) Propiedad de inversión	3	3	3
(c) Activos intangibles	5	5	5
(d) Activos financieros	4	4	4
(e) inversiones bajo el método de la participación	3	3	3
(f) Activos biológicos	4	4	4
(g) Inventarios	5	5	5
(h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;	3	3	3
(i) Activos mantenidos para la venta	2	2	2
(j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	2	2	2
(k) provisiones	3	3	3
(l) pasivos financieros	4	4	4
(m) capital emitido y reservas	2	2	2
(I) ingresos de actividades ordinarias	5	5	5
(II) costos financieros	3	3	3
Guatemala			
(a) Planta propiedad y equipo	2	2	4
(b) Propiedad de inversión	2	2	4
(c) Activos intangibles	2	2	4

Rubros	Sistema de reconocimiento (devengo)	Bases de medición (Valor razonable; costo histórico)	Controles Internos/ registros auxiliares (contribuyentes)
(d) Activos financieros	2	2	4
(e) inversiones bajo el método de la participación	4	3	4
(f) Activos biológicos	5	3	3
(g) Inventarios	1	5	4
(h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;	3	3	3
(i) Activos mantenidos para la venta	1	5	4
(j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	2	1	5
(k) provisiones	4	3	5
(l) pasivos financieros	2	1	5
(m) capital emitido y reservas	2	1	5
(I) ingresos de actividades ordinarias	5	4	5
(II) costos financieros	3	1	4
Panamá			
(a) Planta propiedad y equipo	S/A	5	S/A
(b) Propiedad de inversión	S/A	5	S/A
(c) Activos intangibles	5	S/A	S/A
(d) Activos financieros	5	S/A	S/A
(e) inversiones bajo el método de la participación	4	S/A	S/A
(f) Activos biológicos	S/A	S/A	S/A
(g) Inventarios	3	S/A	S/A
(h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;	5	S/A	S/A
(i) Activos mantenidos para la venta	5	S/A	S/A
(j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	5	S/A	S/A
(k) provisiones	5	S/A	S/A
(l) pasivos financieros	5	S/A	S/A
(m) capital emitido y reservas	5	S/A	S/A
(I) ingresos de actividades ordinarias	5	S/A	S/A
(II) costos financieros	5	S/A	S/A
República Dominicana			

Rubros	Sistema de reconocimiento (devengo)	Bases de medición (Valor razonable; costo histórico)	Controles Internos/ registros auxiliares (contribuyentes)
(a) Planta propiedad y equipo	5	S/A	S/A
(b) Propiedad de inversión	4	S/A	S/A
(c) Activos intangibles	3	S/A	S/A
(d) Activos financieros	3	S/A	S/A
(e) inversiones bajo el método de la participación	2	S/A	S/A
(f) Activos biológicos	1	S/A	S/A
(g) Inventarios	5	S/A	S/A
(h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;	4	S/A	S/A
(i) Activos mantenidos para la venta	5	S/A	S/A
(j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	4	S/A	S/A
(k) provisiones	4	S/A	S/A
(l) pasivos financieros	4	S/A	S/A
(m) capital emitido y reservas	3	S/A	S/A
(I) ingresos de actividades ordinarias	5	S/A	S/A
(II) costos financieros	3	S/A	S/A

Seguidamente se muestran imágenes que permiten visualizar de manera agregada y clasificada por cuenta, la información contenida en la tabla anterior, que presenta las áreas o temáticas que se estiman como de mayor impacto para el control y fiscalización de la base imponible del impuesto a las sociedades:

Imagen N° 5.1. – Planta propiedad y equipo

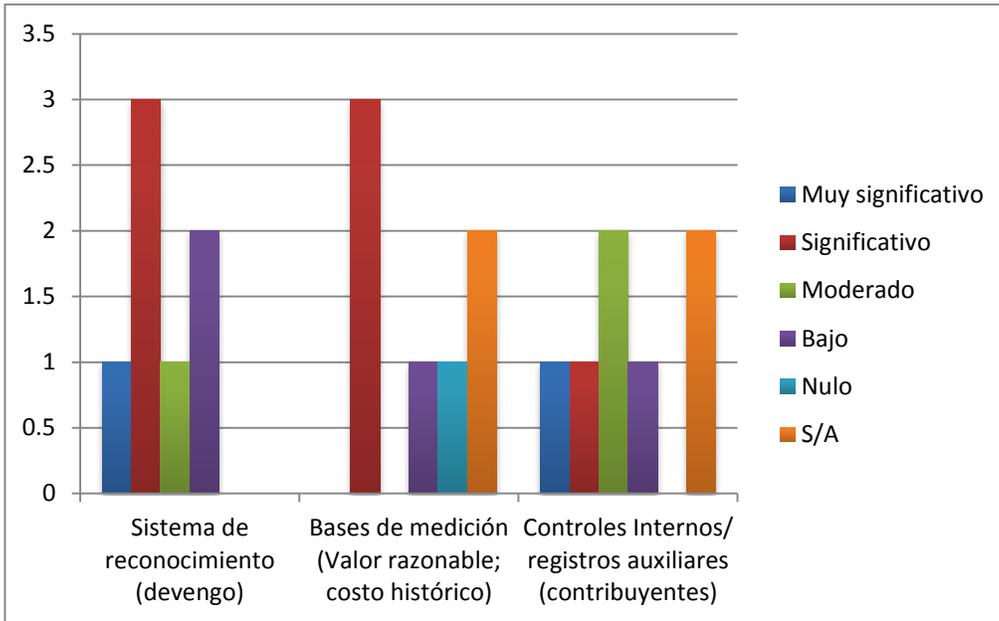


Imagen N° 5.2. – Propiedad de inversión

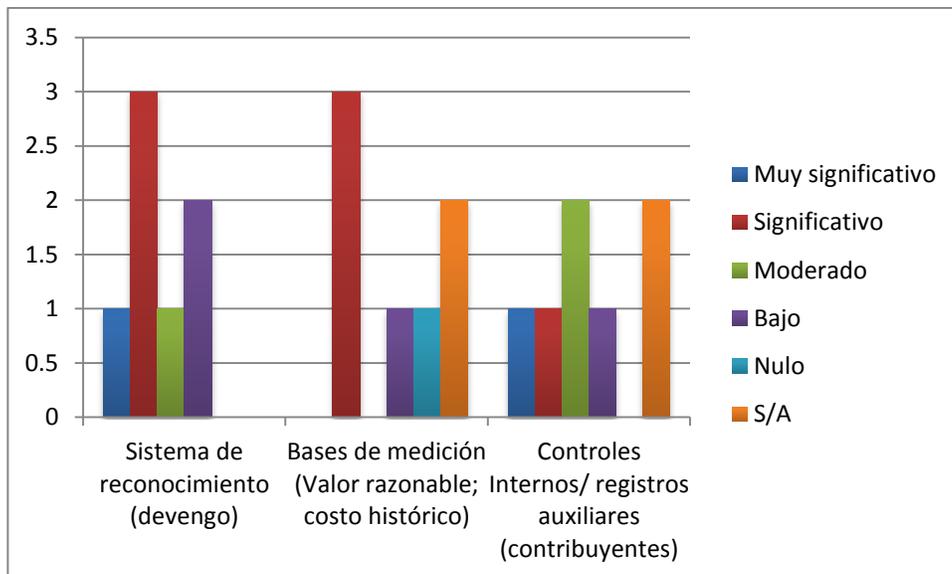


Imagen N° 5.3. – Activos intangibles

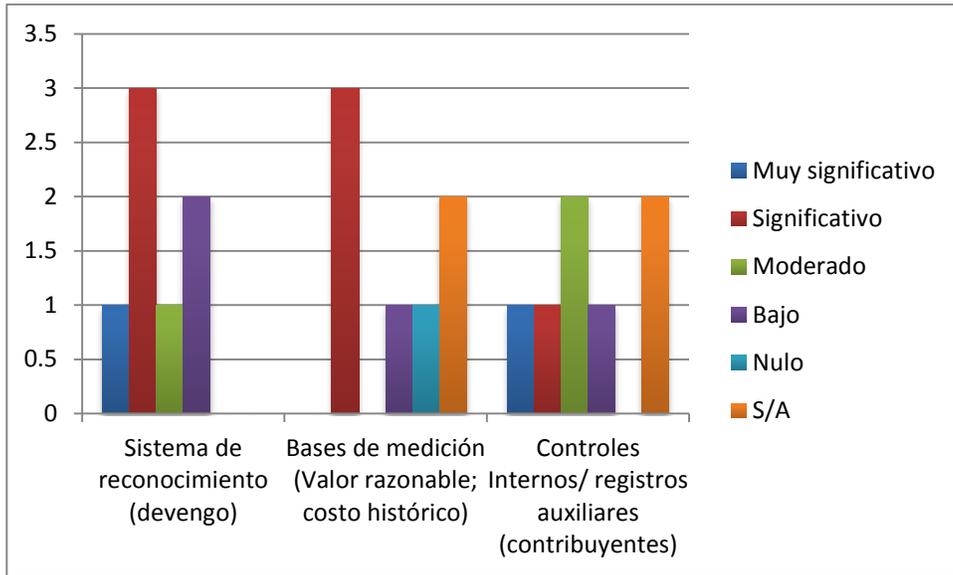


Imagen N° 5.4. – Activos financieros

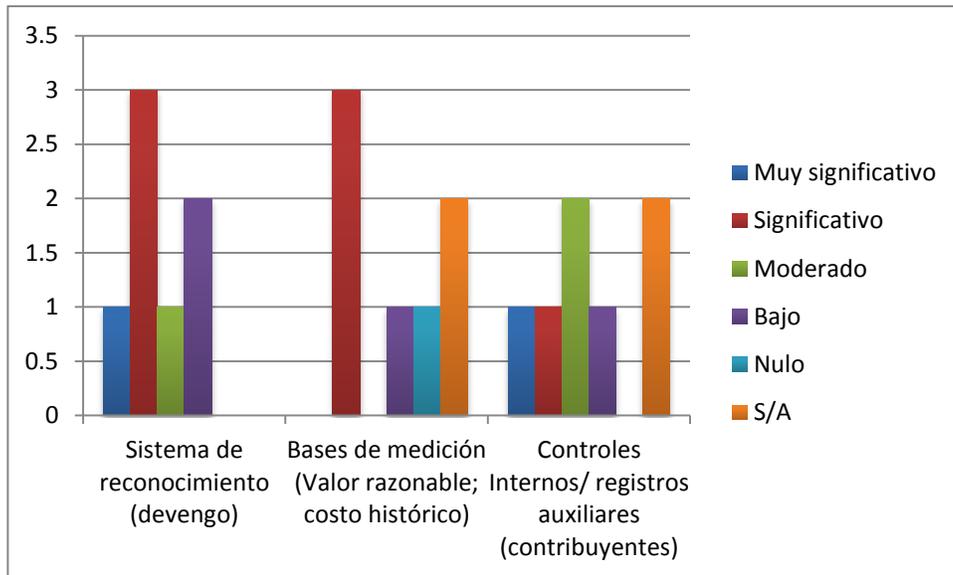


Imagen Nº 5.5. – Inversiones bajo el método de la participación

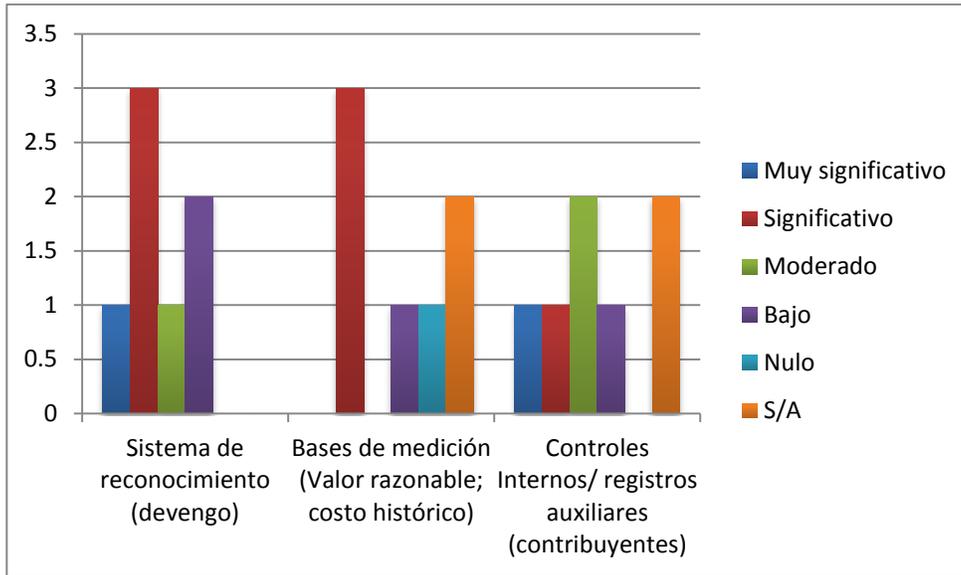


Imagen Nº 5.6. – Activos biológicos

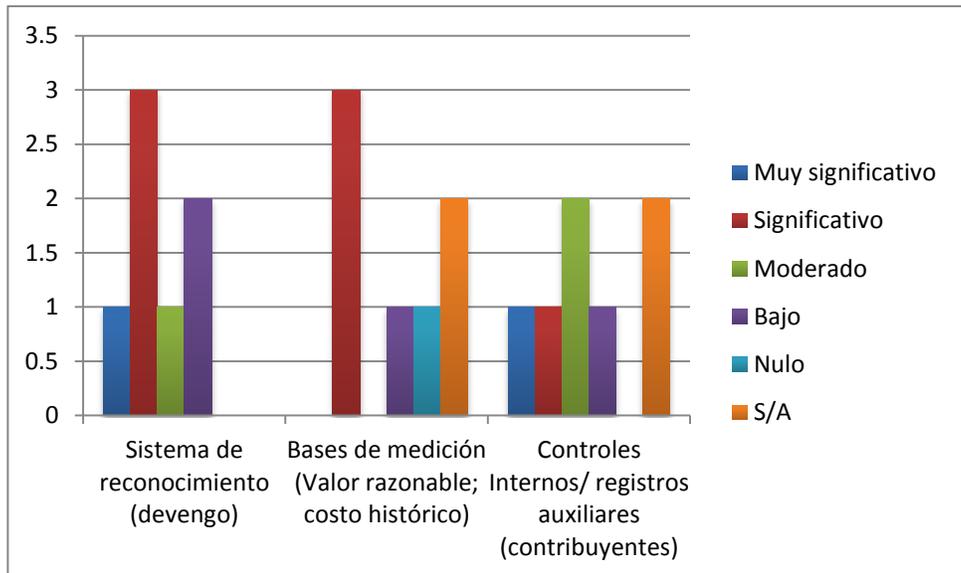


Imagen N° 5.7. – Inventarios

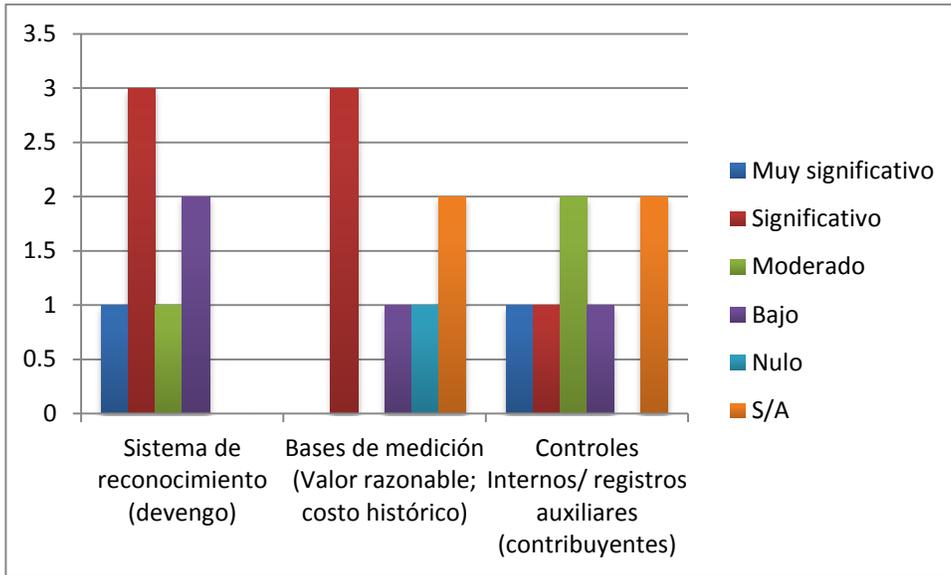


Imagen N° 5.8. – Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar

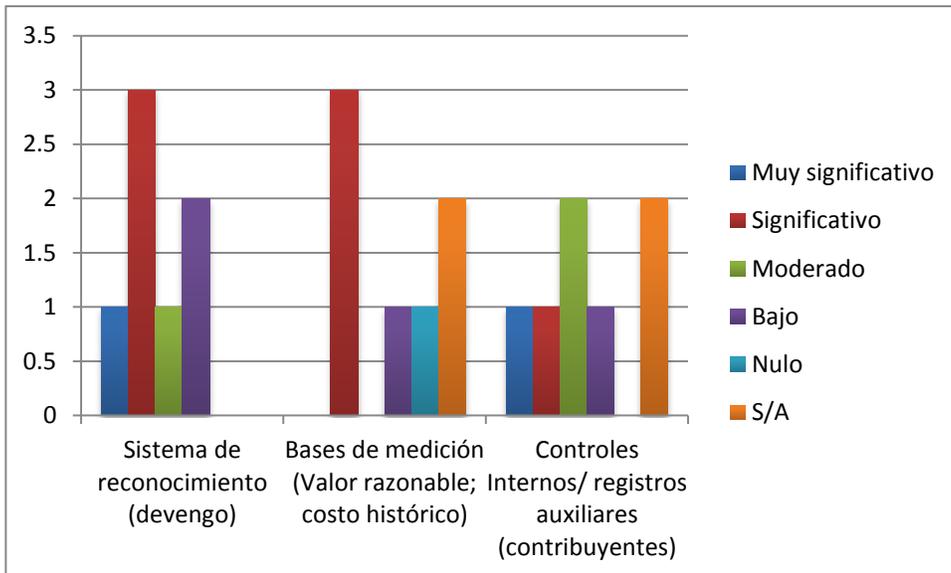


Imagen Nº 5.9. – Activos mantenidos para la venta

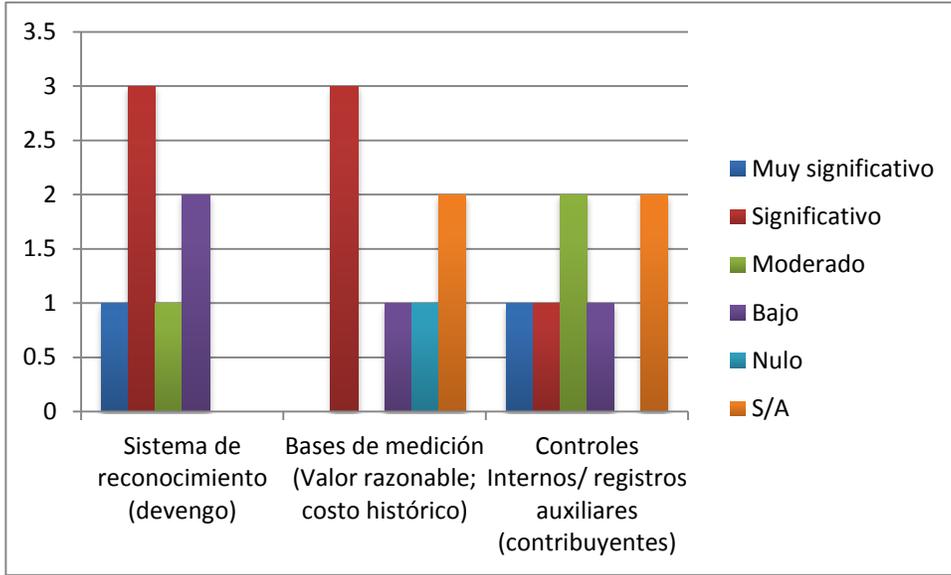


Imagen Nº 5.10. – Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar

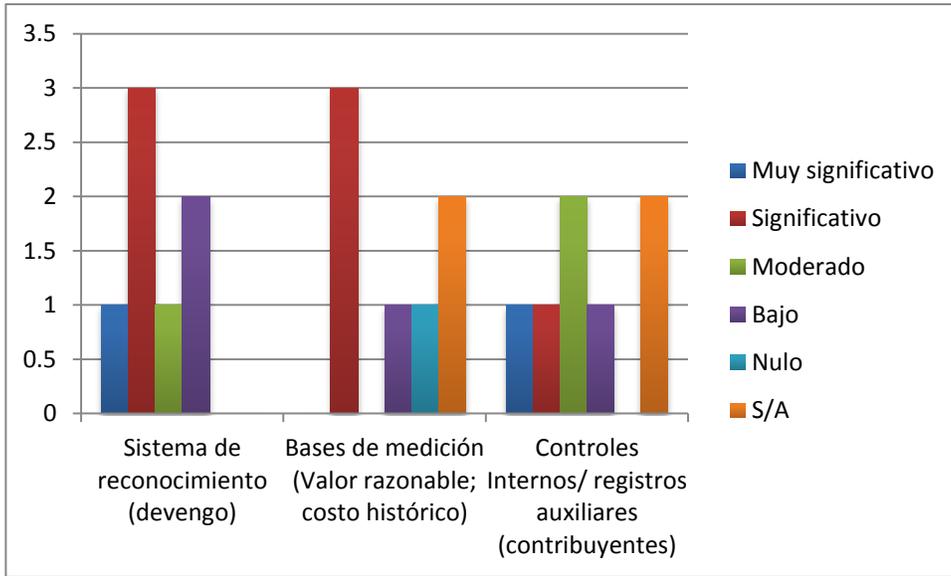


Imagen Nº 5.11. – Provisiones

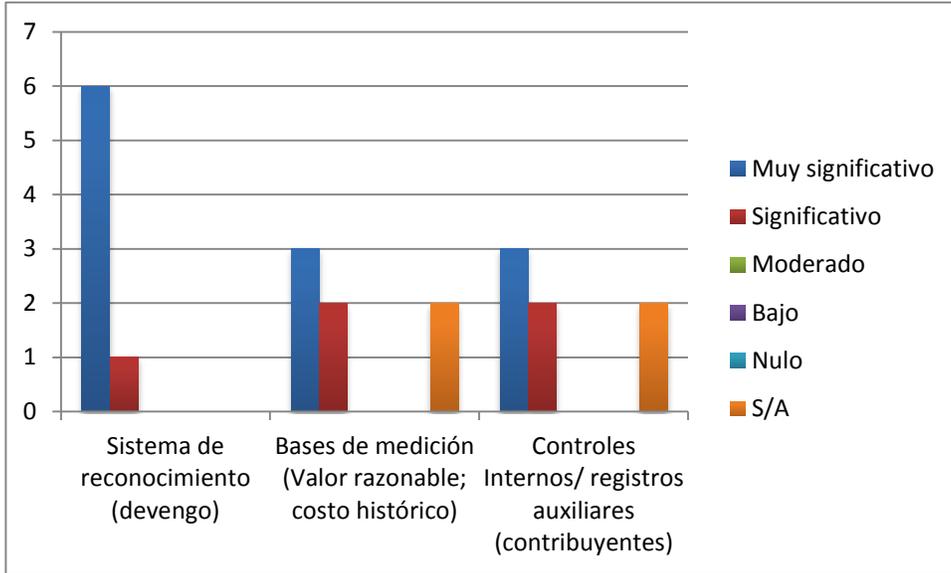


Imagen Nº 5.12. – Pasivos financieros

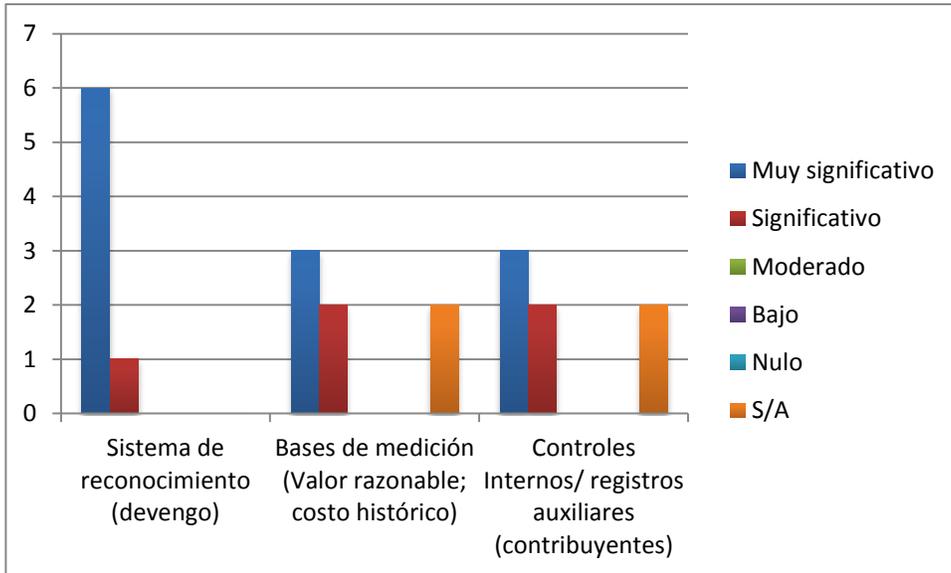


Imagen N° 5.13. – Capital emitido reservas

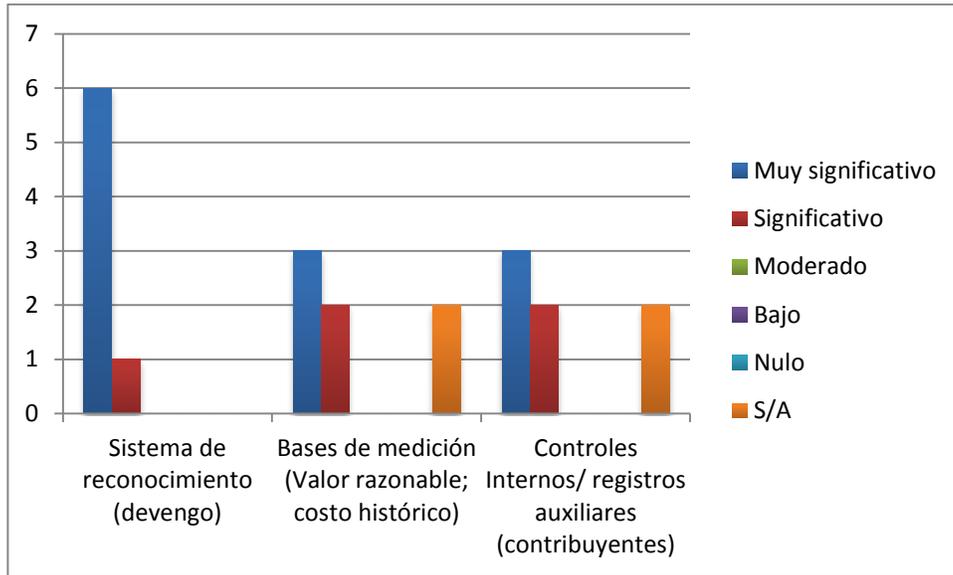


Imagen N° 5.14. – Ingresos de actividades ordinarias

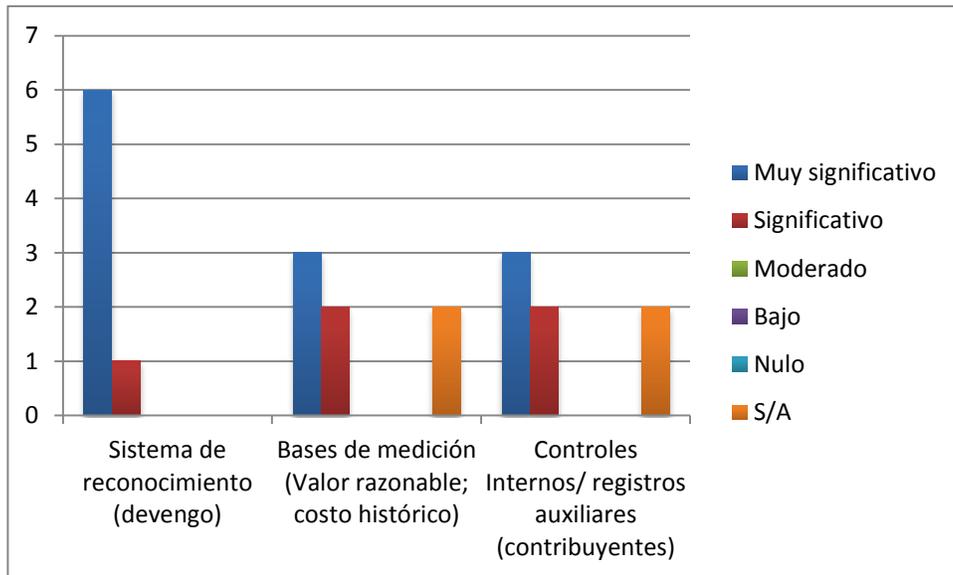
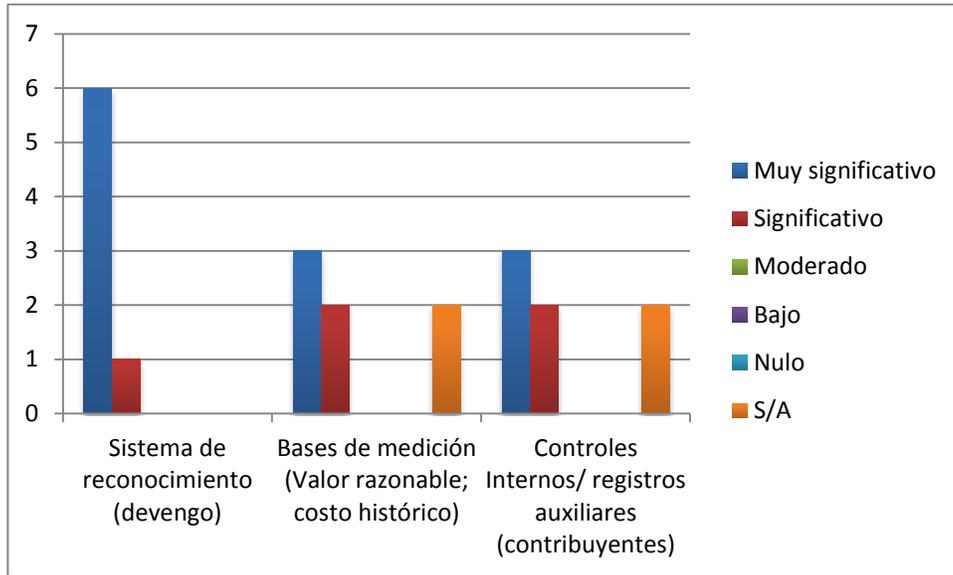


Imagen N° 5.15. – Costos financieros



APARTADO III

**IMPACTO EN LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

APARTADO III – Impacto en la administración tributaria

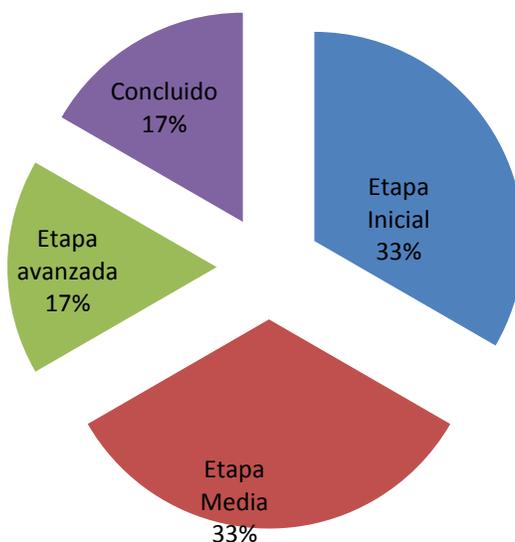
a) Impactos tributarios que se derivan de la adopción/adaptación de NIIF

En la tabla a continuación se identifican aquellas administraciones tributarias de los países analizados que han realizado o se encuentran realizando un estudio para conocer los impactos tributarios que se general como resultado de la adopción o adaptación de las NIIF:

Administración tributaria/País	Etapa inicial	Etapa media	Etapa avanzada	Concluido
Argentina			X	
Bolivia				X
Brasil		X		
Ecuador		X		
Guatemala	X			
Panamá	X			

En la Imagen N° 6 se puede apreciar en términos de porcentaje el estado de los estudios realizados por las 6 administraciones tributarias mencionadas en la tabla anterior. Como resultado podemos ver que la mayoría se encuentran en la etapa inicial o media.

Imagen N° 6



Respecto de las áreas o temáticas que están siendo evaluadas o fueron evaluadas, la situación es la siguiente:

Administración tributaria/País	Áreas evaluadas
Argentina	Se encuentra en proceso el dictado de una resolución general que obligue a los contribuyentes a presentar un Estado de Situación Patrimonial y de Resultados siguiendo la normativa contable antes de aplicar las NIIF, y un anexo informando las diferencias que surjan.
Bolivia	<ol style="list-style-type: none"> 1- La Administración Tributaria en la obligación de cumplir y hacer cumplir la norma legal vigente se analizó las contradicciones con el conjunto de normas vigentes en el país de Bolivia. 2- Se analizó el impacto en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. 3- El alcance de las NIC's, NIIF's, NIIF's para pymes y sus interpretaciones las mismas que no definen explícitamente la clasificación de grades empresas, medianas y pequeñas. 4- Se analizó que las NIC's, NIIF's, NIIF's para pymes y sus interpretaciones no se adaptan a la realidad boliviana .
Brasil	Ajuste de valor justo y arrendamiento
Ecuador	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impacto en mecanismos de recepción de información. 2. Impacto en el marco normativo tributario vigente (propuesta de reformas). 3. Impacto en procesos y procedimientos de control Se estimaría que en los numerales 1 y 2 se concentraría la mayor cantidad de aspectos a analizarse.
Guatemala	El criterio de la SAT es que las NIIF tienen efectos financieros y las Leyes efectos fiscales, por lo tanto el efecto va a depender de cada uno de los contribuyentes en cuanto a la adopción de las NIIF.
Panamá	N/D

A continuación de muestra que temáticas integran o no el Estudio y la valoración brindada por las administraciones tributarias consultadas sobre cuáles de estas temáticas son de mayor impacto o interés fiscal. La valoración utilizada a estos efectos es la siguiente, Nulo=1, Bajo=2, Moderado=3, Significativo=4, Muy significativo=5, Sin antecedentes=S/A:

	¿Integra el estudio?	Impacto
Argentina		
(a) Efectos por cambios en la base contable de acumulación (devengo) (marco teórico)	SI	5
(b) Cambios en las bases de medición (opciones de valorización bajo criterios de valor justo o valor razonable y costo histórico; deterioro NIC 36)	SI	5
(c) Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)	SI	5
(d) Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)	NO	N/D

	¿Integra el estudio?	Impacto
(e) Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	SI	5
(f) Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)	SI	5
(g) Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)	SI	5
(h) Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.	SI	5
Bolivia		
(a) Efectos por cambios en la base contable de acumulación (devengo) (marco teórico)	SI	3
(b) Cambios en las bases de medición (opciones de valorización bajo criterios de valor justo ó valor razonable y costo histórico; deterioro NIC 36)	SI	5
(c) Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)	SI	5
(d) Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)	SI	5
(e) Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	SI	5
(f) Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)	SI	4
(g) Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)	SI	3
(h) Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.	SI	5
Brasil		
(a) Efectos por cambios en la base contable de acumulación (devengo) (marco teórico)	SI	3
(b) Cambios en las bases de medición (opciones de valorización bajo criterios de valor justo ó valor razonable y costo histórico; deterioro NIC 36)	SI	5
(c) Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)	SI	2
(d) Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)	NO	N/D
(e) Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	SI	4
(f) Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)	NO	N/D
(g) Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)	SI	3
(h) Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los	NO	N/D

	¿Integra el estudio?	Impacto
resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.		
Ecuador		
(a) Efectos por cambios en la base contable de acumulación (devengo) (marco teórico)	NO	S/A
(b) Cambios en las bases de medición (opciones de valorización bajo criterios de valor justo o valor razonable y costo histórico; deterioro NIC 36)	SI	4
(c) Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)	NO	S/A
(d) Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)	NO	S/A
(e) Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	SI	4
(f) Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)	N/A	S/A
(g) Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo NIIF/PCGA locales)	NO	S/A
(h) Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.	SI	4
El Salvador		
(a) Efectos por cambios en la base contable de acumulación (devengo) (marco teórico)	N/D	3
(b) Cambios en las bases de medición (opciones de valorización bajo criterios de valor justo o valor razonable y costo histórico; deterioro NIC 36)	N/D	4
(c) Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)	N/D	2
(d) Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)	N/D	1
(e) Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	N/D	3
(f) Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)	N/D	4
(g) Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)	N/D	5
(h) Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.	N/D	3
Guatemala		
(a) Efectos por cambios en la base contable de acumulación (devengo) (marco teórico)	NO	5
(b) Cambios en las bases de medición (opciones de valorización bajo criterios de valor justo ó valor razonable y costo histórico; deterioro NIC 36)	NO	2

	¿Integra el estudio?	Impacto
(c) Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)	NO	2
(d) Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)	NO	1
(e) Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	NO	5
(f) Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)	NO	4
(g) Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)	NO	4
(h) Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.	NO	5
Panamá		
(a) Efectos por cambios en la base contable de acumulación (devengo) (marco teórico)	SI	4
(b) Cambios en las bases de medición (opciones de valorización bajo criterios de valor justo o valor razonable y costo histórico; deterioro NIC 36)	NO	N/D
(c) Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)	NO	N/D
(d) Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)	NO	N/D
(e) Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	SI	4
(f) Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)	NO	N/D
(g) Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)	NO	N/D
(h) Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.	NO	N/D

En las siguientes imágenes se muestran datos agregados en términos de porcentaje y clasificados por temática, sobre el nivel en que las mismas son consideradas por las administraciones tributarias analizadas en la tabla anterior para el Estudio. Cabe destacar que para aquellos casos donde los resultados son similares para iguales temáticas, se ha generado una sola imagen (Imágenes 7.1. y 7.2.).

Imagen N° 7.1.
Efectos por cambios en la base contable de acumulación
Cambios en las bases de medición

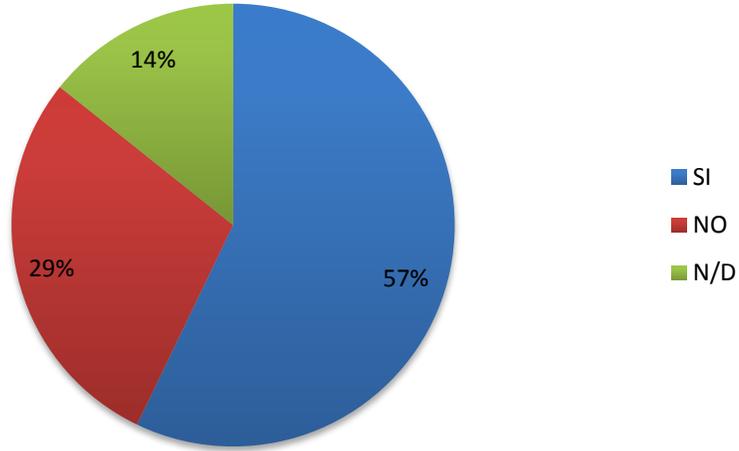


Imagen N° 7.2.
Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad
Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)
Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.

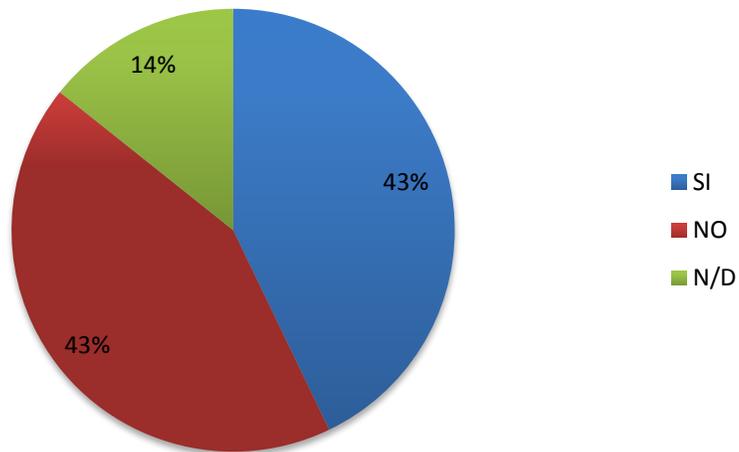


Imagen N° 7.3.

Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias

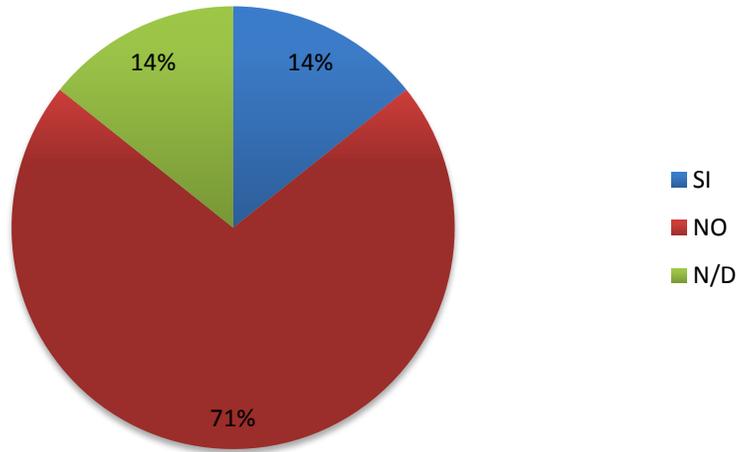


Imagen N° 7.4.

Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

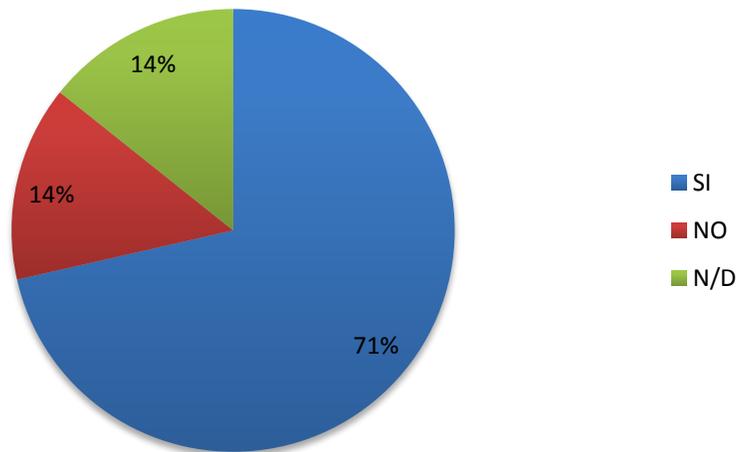
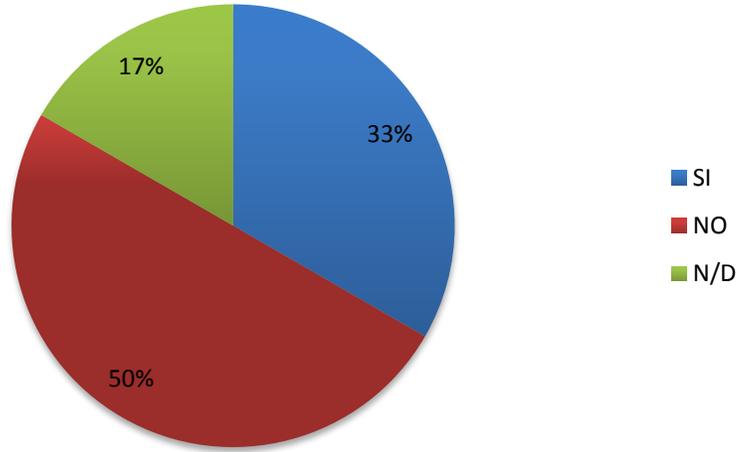


Imagen N° 7.5.

Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)



Respecto de la valoración brindada a cada una de las temáticas, se muestran en las siguientes imágenes los valores agregados en términos de porcentaje para cada una de las mismas:

Imagen N° 8.1.

Efectos por cambios en la base contable de acumulación

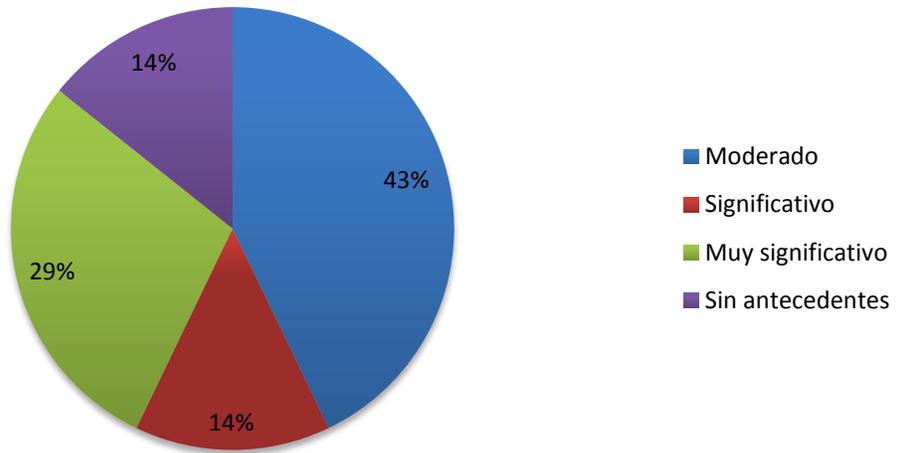


Imagen N° 8.2.
Cambios en las bases de medición

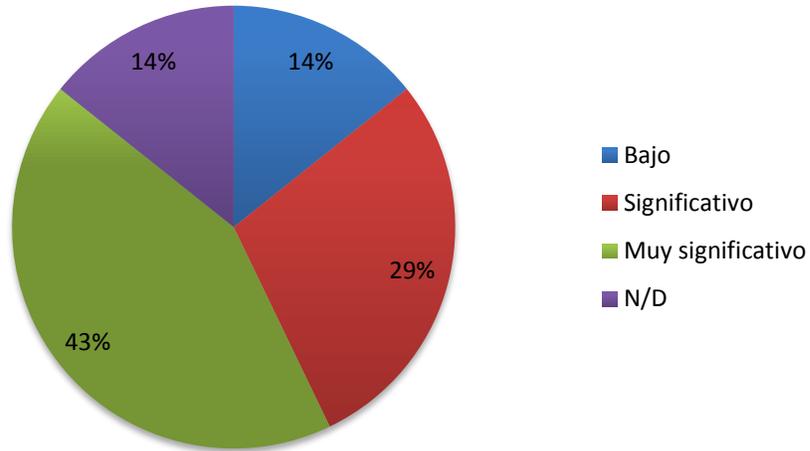


Imagen N° 8.3.
Efectos por cambio en la moneda funcional de la entidad (la moneda empleada principalmente en el entorno económico de la entidad NIC 21)

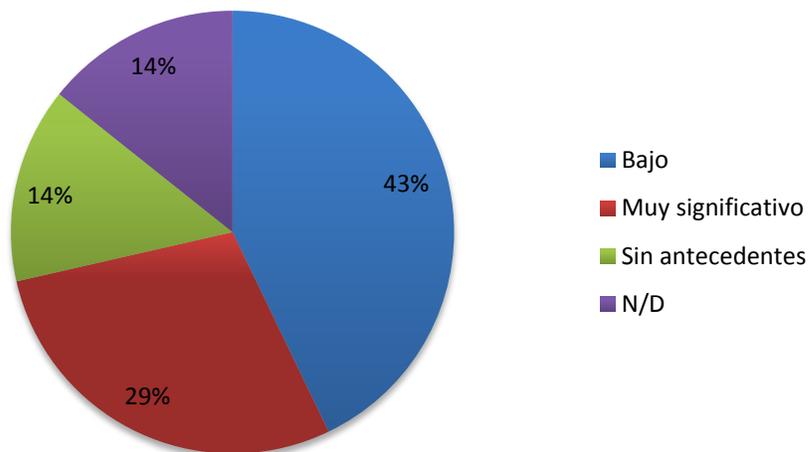


Imagen N° 8.4.

Efectos por eliminación de la corrección monetaria o ajustes inflacionarios, los que se aplican sólo en economías hiperinflacionarias.(NIC 29)

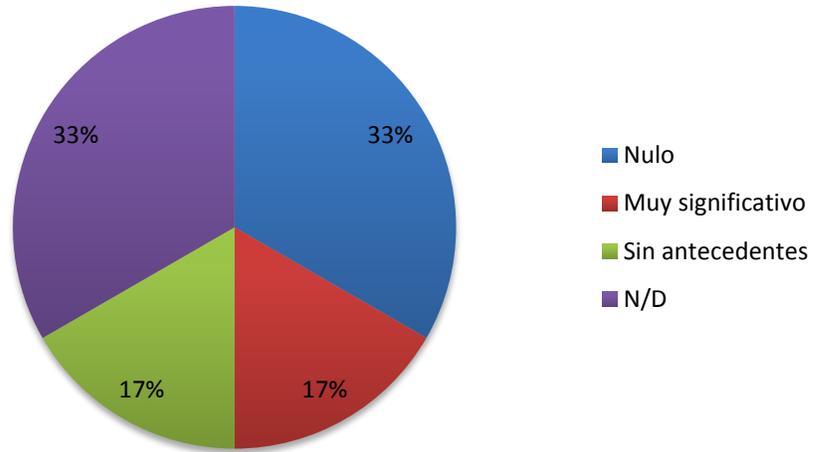


Imagen N° 8.5.

Efectos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

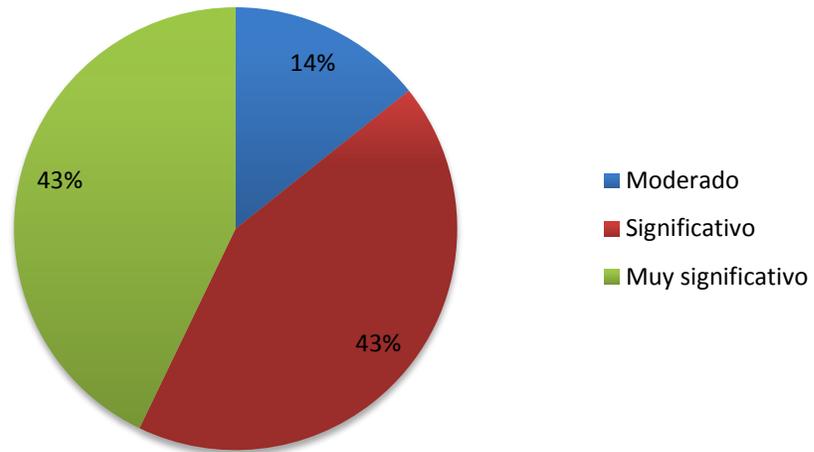


Imagen N° 8.6.

Efectos en las reglas tributarias de subcapitalización por cambio en las bases contables (cambios en las cantidades de deuda y patrimonio)

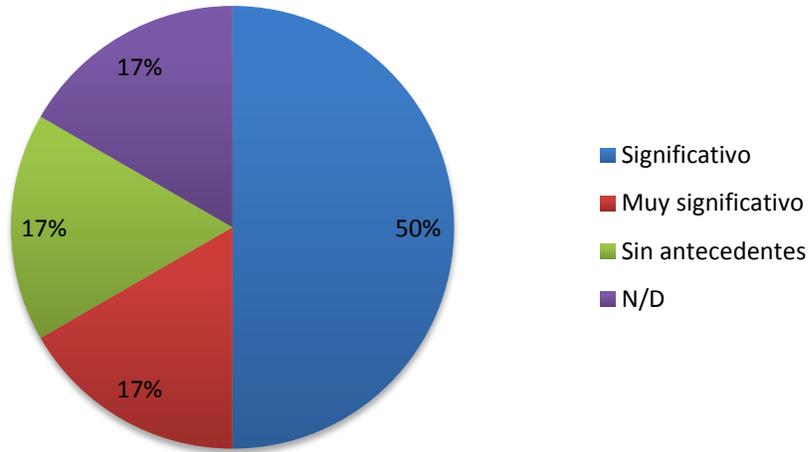


Imagen N° 8.7.

Impacto en los estudios de precio de transferencias por los cambios en la información financiera que los sustenta (comparables bajo IFRS/PCGA locales)

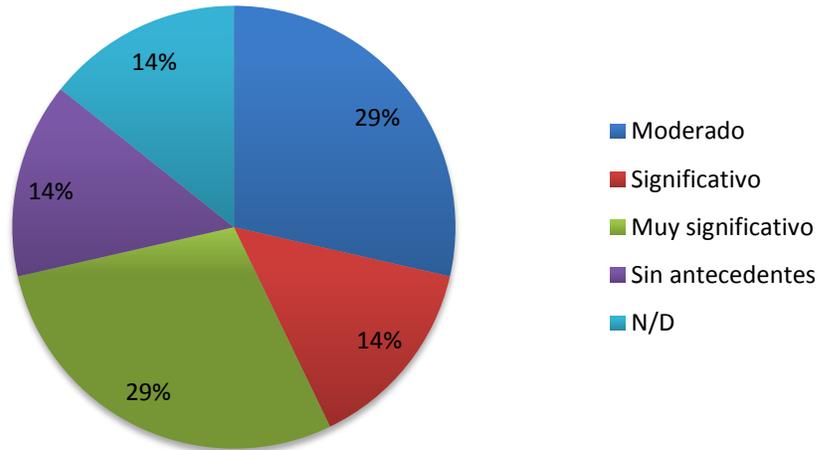
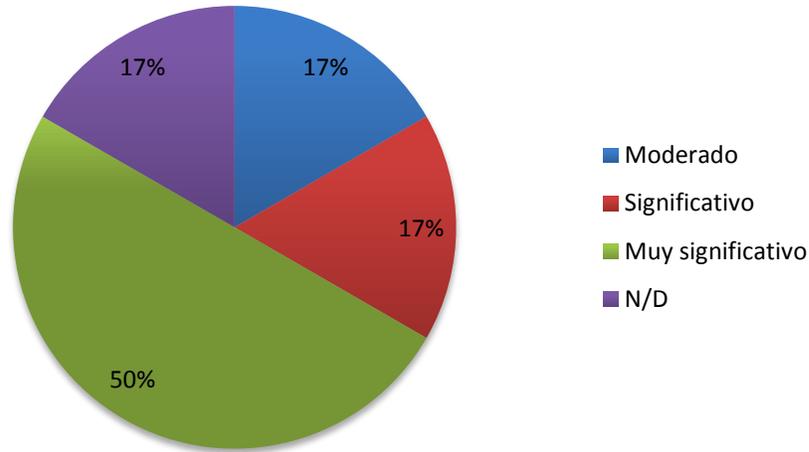


Imagen N° 8.8.

Impactos por cambios en los reportes estatutarios puede revelar que los resultados tributarios generales según las NIIF no sean tan favorables los reportes presentados bajo PCGA locales.



Algunas de las administraciones tributarias analizadas consideran que el mayor riesgo fiscal como consecuencia de la aplicación de los criterios contenidos en NIIF radica en:

Costa Rica	Los asuntos relativos a partes relacionadas, carentes de regulación actualmente. Solamente existe una directriz de cuestionable valor jurídico para resolver los complejos temas que se derivan de la fiscalidad de los precios de transferencia. Este aspecto así como el de subcapitalización que se resuelven de manera adecuada en el proyecto de ley de Solidaridad Tributaria que ya ha sido votado en primer debate del congreso a la espera de resolución de temas de consulta de constitucionalidad y segundo debate.
Bolivia	Contradicción de conceptos de gasto como el deterioro de activos fijos que genera un impacto negativo en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. La moneda en la cual debe presentarse los Estados Financieros y su correspondiente actualización, ambas establecidas en las Normas Internacionales, las cuales permiten que sea en cualquier moneda y que su actualización sea basada en un índice que refleje su realidad, dejando en libertad de elección al contribuyente de aplicación de índice y nuevamente favoreciendo al contribuyente o por otro lado contradiciendo el principio de universalidad de aplicación de norma legal.
Ecuador	Criterios de subjetividad relacionados con los métodos de valoración (decisión de cada entidad). Posibilidad de que un gasto que fue no deducible en un periodo anterior se pueda considerar deducible en un período futuro. Cambios constantes en las normas contables.

El Salvador	Aplicación de las reglas del valor justo o valor razonable. Aplicación de las reglas de medición de los inventarios al valor menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. Aplicación de las reglas del reconocimiento de los activos intangibles y su implicación en los precios de transferencia.
Guatemala	El mayor riesgo es que no exista un proceso integral de implementación de las NIIF. De acuerdo a la práctica en las empresas hay diferentes formas de registro contable, algunas empresas todavía utilizan los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales dejaron de tener vigencia desde hace muchos años, adicionalmente se utiliza un sistema contable basado en bases o criterios establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y los que tienen base NIIF no tienen una plena adopción, razón por la cual cuando se requieren Estados Financieros Auditados, los Informes de los Auditores Independientes, versan sobre todas estas bases contables, lo cual no permite comparabilidad.

b) Modificaciones tributarias como resultado de aplicar NIIF

A continuación se detalla la situación de los países analizados respecto de la implementación de reformas o modificaciones normativas en el ámbito tributario, derivadas de la aplicación de NIIF:

Argentina (1)	NO
Costa Rica (2)	SI
Bolivia	NO
Brasil	SI
Ecuador (3)	NO
El Salvador (4)	SI
Guatemala	NO
Panamá	SI
República Dominicana	NO
Uruguay	NO

- (1) **Argentina:** se encuentra en proceso el dictado de una resolución general que obligue a los contribuyentes a presentar un Estado de Situación Patrimonial y de Resultados siguiendo la normativa contable antes de aplicar las NIIF, y un anexo informando las diferencias que surjan.
- (2) **Costa Rica:** básicamente la emisión de la resolución 52-01, la modificación del literal del artículo 57 del Reglamento de la ley de impuesto sobre la renta, así como la obligación que inicio en 2011 (presentar estados financieros auditados en los grandes contribuyentes nacionales y grandes empresas territoriales que pueden mejorar aunque no garantizan que las normas se apliquen de manera adecuada). Lo más actual que se implementó es un criterio institucional, que indica que estas normas son de obligatorio cumplimiento y que la Administración Tributaria encausara a sus colegios a los contadores que no hagan a sus clientes cumplir con esta obligación técnica.

- (3) **Ecuador:** la Administración Tributaria se encuentra en proceso de estudio sobre las posibles reformas a la normativa tributaria vigente.
- (4) **El Salvador:** reforma al artículo 29-A numeral 22) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que establece que no serán deducible los gastos por castigos a provisiones de cualquier naturaleza contenidos en principios y normas contables o normas emitidas por entes reguladores.

En el 40% de los casos en que si se generaron modificaciones a nivel tributario, el grado de importancia de las mismas ha sido clasificado de la siguiente manera:

País	Muy significante	Significante	Poco significante	Insignificante	Irrelevante
Argentina		X (1)			
Costa Rica		X			
Brasil		X (2)			
El Salvador	X (3)				
Panamá	N/D	N/D	N/D	N/D	N/D

- (1) **Argentina:** si bien no se han implementado modificaciones, se encuentra en proceso de dictado de la normativa que incorpora modificaciones al régimen de información. De darse esta modificación, se consideraría como “significante”.
- (2) **Brasil:** Desde la perspectiva tributaria, ha puesto en marcha un régimen de transición en el que, a la opción del contribuyente, no eran reconocidos efectos tributarios recurrentes de la adopción de las NIIFs, durante los años de 2008 y 2009. Este sistema, opcional hasta entonces, se hizo obligatorio en 2010.
- (3) **El Salvador:** se efectuó reforma debido a que en la práctica diversos contribuyentes estaban utilizando las reglas de las provisiones emitidas en las NIIF o por entes reguladores para establecer deducciones de la Renta, aduciendo que ante determinados riesgos económicos o financieros derivados de la actividad, la ley del impuesto sobre la renta no regulaba tratamiento cierto.

c) Modificaciones a regímenes de información como resultado de NIIF

Un aspecto relevante tiene que ver específicamente con los mecanismos de recepción de información (declaraciones, anexos, formularios, informes, est.) y las modificaciones, ajustes o reformas que estos han sufrido como consecuencia de la aplicación de las NIIF. A continuación indica cuales de los países analizados han implementado este tipo de modificaciones:

País	¿implemento modificaciones, ajustes o reformas en mecanismos de recepción de información?	Grado de importancia de las modificaciones, ajustes o reforma
Argentina (1)	SI	Significantes
Costa Rica	SI	Significantes
Bolivia	NO	

País	¿implemento modificaciones, ajustes o reformas en mecanismos de recepción de información?	Grado de importancia de las modificaciones, ajustes o reforma
Brasil (2)	SI	Significantes
Ecuador (3)	SI	Significante
El Salvador	NO	
Guatemala (4)	SI	Significante
Panamá	SI	Poco significativa
República Dominicana	NO	
Uruguay	NO	

- (1) **Argentina:** se encuentra en proceso de dictado de la normativa.
- (2) **Brasil:** fueron efectuados ajustes en declaraciones, informes, etc. que involucran, además de modificaciones en declaraciones para la previsión de existencia de nuevas rubricas contables, la creación de un registro adicional de ajustes que deban ser efectuados en los registros contables.
- (3) **Ecuador:** se incorporó en un informe denominado, "Informe de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias", un anexo específico que busca tener la comparación entre los resultados con base contable local y NIIF.
- (4) **Guatemala:** de acuerdo al Impuesto Sobre la Renta (artículo 72 numeral 3), los contribuyentes del régimen optativo deben presentar estados financieros debidamente auditados

d) Procedimientos de control e implementación de las NIIF

A continuación se detalla la situación de los países objeto del presente documento, respecto de los ajustes implementados en los procedimientos internos de control como consecuencia de la adopción de las NIIF y de corresponder, la valoración que las administraciones tributarias otorgan a dichos ajustes:

País	¿Se ven afectados los procedimientos internos de control como resultado de implementar las NIIF?	Grado de importancia de los ajustes
Argentina (1)	SI	Poco significantes
Costa Rica	SI	Significantes
Brasil	N/D	N/D
Bolivia (2)	SI	Muy significantes
Ecuador (3)	SI	Significante
El Salvador	NO	
Guatemala	NO	
Panamá	S/A	
República Dominicana	NO	
Uruguay	NO	

- (1) **Argentina:** se encuentra en proceso el dictado de una resolución general que obligue a los contribuyentes a presentar un Estado de Situación Patrimonial y de Resultados siguiendo la normativa contable antes de aplicar las NIIF, y un anexo informando las diferencias que surjan.
- (2) **Bolivia:** debido a que si las NIC's, NIIF's, NIIF's para pymes y sus interpretaciones se aplicarán, los contribuyentes tendrían libre opción de aplicar el método que más les convenga y por tanto para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas diferentes importes de deducción por el mismo concepto de gasto. Por ejemplo en el caso de depreciación por ley en Bolivia se aplica el método de línea recta y previa comunicación y evaluación de la Administración Tributaria puede aplicar otro método de presión, sin embargo en las normas internacionales mencionadas da la libertad directa de la aplicación de un método distinto al que es válido en la norma legal vigente boliviana.
- (3) **Ecuador:** se incorporó en un informe denominado, "Informe de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias", un anexo específico que busca tener la comparación entre los resultados con base contable local y NIIF.

e) Formación de personal para auditoría

En la siguiente tabla se muestra el esfuerzo realizado por las administraciones tributarias analizadas para formar personal destinado a tareas de auditoría selectiva o intensiva y el grado de avance en términos de porcentaje de la capacitación que el personal fiscalizador ha alcanzado:

País	Esfuerzo realizado en materia de formación de personal	Grado de avance en términos de % que ha logrado el personal fiscalizador
Argentina	Poco significativo	20%
Costa Rica	Muy significativo	70%
Bolivia	Significativo	30%
Brasil	N/D	N/D
Ecuador	Significativo	40%
El Salvador	Poco significativo	25%
Guatemala	Insignificante	10%
Panamá	Poco significativo	5%
República Dominicana	Insignificante	N/D
Uruguay	Poco significativo	N/D

f) Otras iniciativas de la administración tributaria

A continuación se detallan otras acciones llevadas a cabo por las administraciones tributarias de los países objeto de análisis y su grado de importancia:

País	Acciones/iniciativas	Grado de importancia
Argentina	Se realizaron reuniones a las que asistieron distintas áreas de esta Administración Tributaria, con la Cámara de Sociedades Anónimas, la Cámara Argentina de Comercio, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, en las que fueron tratados los aspectos más relevantes de las normas NIIF y sus implicancias impositivas.	Poco significativa
Ecuador	Capacitación a funcionarios de las Áreas de Control Participación en foros y conferencias sobre la materia Organización del primer foro internacional sobre NIIF con la colaboración del CIAT Cooperación Interinstitucional con la Superintendencia de Compañías Consultoría local sobre los efectos de la implementación de NIIF	Significativa
El Salvador	Se está implementando un plan de capacitación intensivo contratando expertos en NIIF mediante financiamiento obtenido de agencias de cooperación de países.	Muy significativa
Guatemala	El personal de la Administración Tributaria, ha participado en algunas capacitaciones de NIIF de forma teórica	Insignificante