

A photograph showing a person's hands working at a desk. The person is wearing a white long-sleeved shirt. One hand is holding a silver and black pen, pointing at a document. The other hand is using a black calculator. The desk is covered with various documents, including a spiral notebook, a pencil, and several sheets of paper with charts and tables. The background is a solid blue color with a white curved shape in the top right corner.

E-Book

PRÁCTICA FISCAL Y CONTABLE **Impuesto sobre la** **Renta de Actividades Económicas**

Experiencia, Explicación y Procedimientos

MANUEL ANTONIO CARCACHE
Consultor Tributario

PRÁCTICA
Fiscal y Contable
Impuesto sobre la Renta de Actividades Económicas
Experiencia, Explicación y Procedimientos

Manuel Antonio Carcache
Consultor Tributario

INDICE

Presentación	7
Capítulo I	9
GENERALIDADES SOBRE ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL IR	9
Creación, naturaleza y materia imponible del Impuesto sobre la Renta	9
¿Qué es un impuesto?	10
¿Qué es el impuesto sobre la renta?.....	10
¿Quiénes son los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta?	11
Actividades económicas gravadas con el Impuesto sobre la renta	11
Periodo fiscal y retenciones	11
Capítulo II	12
ASPECTOS CONTABLE y TRIBUTARIO DE LOS INGRESOS	12
Rentas de actividades económicas	12
Definición legal de ingresos devengados o percibidos	12
Ejemplo 1: Ingresos devengados o percibidos	13
Caso práctico de aplicación 1: Reconocimiento de los ingresos.....	17
Caso práctico de aplicación 2: Reconocimiento de los ingresos.....	19
Exclusiones de rentas.	21
Renta bruta.....	25
Renta neta	26
Ganancias cambiarias como renta bruta	28
Diferencias de cambio	29
Exclusiones de la renta bruta.....	38
Ingresos por recuperación de cuentas incobrables	39
Decremento de pasivos	40
Ejemplo decremento de pasivo	40
Práctica contable y tributaria de ingresos	41
DEPURACIÓN CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LOS INGRESOS	42
Capítulo III	44
BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	44
LIQUIDACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE UN CONTRIBUYENTE PERTENECIENTE AL METODO DE LUJO DE CAJA.	45
Capítulo IV	49
COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLE	49
Imputación de costos y gastos	50
Reconocimiento de gastos.....	51
Efecto tributario de los gastos	52
Detalle de gastos deducibles	53
Caso práctico 1: Sobre gastos por investigación y desarrollo:	55
CUENTAS SUJETAS A AMORTIZACIÓN CONTABLE Y FISCAL	57

Gastos Preoperativos.	57
Provisión para responsabilidad social.....	57
DEDUCCIÓN DE APORTES EN CONCEPTO DE PRIMA DEL ASEGURAMIENTO DE LOS TRABAJADORES	59
Reparto de hasta el 10% de utilidades a los trabajadores.....	59
Indemnizaciones laborales a trabajadores:	60
Depreciación contable y fiscal de activo fijos.	61
AJUSTES POR INFLACIÓN A LOS ACTIVOS FIJOS	62
Depreciación después de la revaluación.....	63
PRESENTACIÓN EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	65
DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS CONTABLE Y FISCAL	66
La Depreciación desde el Punto de Vista Tributario:.....	66
DEPRECIACIÓN POR EXTENSIÓN DE VIDA DEL ACTIVO	68
POR MEJORAS Y ADICIONES	68
Ajuste al costo de un activo por conversión monetaria.	73
Activos sustituidos.....	73
Retiro de activo fijo.....	73
Registro contable de los efectos fiscales:	74
Entrega a cambio de un nuevo activo:.....	74
REGISTRO CONTABLE DE LOS EFECTOS FISCALES DE LOS BIENES USADOS	75
Registro contable de los efectos fiscales.	77
Pérdida de activo fijo por caso fortuito o fuerza mayor.....	77
Conclusiones de la depreciación del activo fijo.	77
DONACIONES PERMITIDAS	78
En qué consisten	78
Concepto de Donación.....	78
Marco conceptual	78
Marco legal vigente	78
Límite de la deducción	78
Cálculo de la limitación de utilidad gravable sin incluir las donaciones	79
 Capítulo V	 80
ANÁLISIS DE LOS GASTOS ESTIMADOS	80
Efecto fiscal de las provisiones	80
Requisitos formales de las deducciones	82
DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES POR OMISIÓN	83
FACULTADES DE LA DGI EN RELACIÓN CON EL RECONOCIMIENTO DE GASTOS	84
Provisión por cuentas incobrables	84
Recuperación de deudas de difícil cobro o deudas malas.	84
CONCILIACIÓN DE PROVISIONES DE CUENTAS INCOBRABLES	85
COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES	86
Condiciones del Reconocimientos de Pérdidas.	86

RECONOCIMIENTO DE PERDIDAS DE EJERCICIO ANTERIORES	86
Liquidación de impuesto sobre la renta	89
LIQUIDACIÓN FISCAL DE LA BASE IMPONIBLE	89
POR AJUSTE A LA DEDUCIBILIDAD (artículo 41 LCT)	89
PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN.....	90
PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN.....	91
ASPECTO CONTABLE Y FISCAL DE PERDIDA EN UN ACTIVO PARA EMPRESAS QUE OBTIENEN RENTAS GRAVADAS, RENTAS EXENTAS, RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL.....	93
Liquidación de impuesto sobre la renta	93
IMPUESTOS DIFERIDOS	98
Impuesto a las ganancias	99
Caso de aplicación 1: subvenciones de capital no reintegrables.....	100
Impuestos directos	103
Impuesto diferido.....	104
ACTIVO Y PASIVO POR IMPUESTO CORRIENTE	104
Impuesto Corriente	104
CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO CORRIENTE	105
Pasivo por impuesto corriente	105
Activo por impuesto corriente	105
Impuesto corriente por pérdidas de ejercicio anteriores	109
ACTIVO Y PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	111
Impuesto diferido.....	111
Reconocimiento del impuesto diferido	111
¿Cuándo se producen el activo y el pasivo por impuesto diferido?	111
Diferencias temporarias.....	111
TIPOS DE DIFERENCIAS TEMPORALES	112
Diferencias temporarias imponible	112
Diferencias temporarias deducibles.....	114
Posiciones fiscales inciertas	115
PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDO.....	117
Excepción	117
Activos por Impuesto Diferidos.....	117
Principio de prudencia.	117
Excepciones:.....	117
Fecha fin del ejercicio	118
VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO	118
Pasivo/activo por impuesto corriente:.....	118
Pasivo/activo por impuesto diferido:.....	118
Modificación de la Ley Tributaria:	118
GASTO (INGRESOS) POR IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS	118
Registro contable	119
Cuenta: Gasto o ingreso por impuesto diferido.....	119

CONCILIACIÓN FISCAL	129
Diferencia entre los ingresos contables e ingresos fiscales.	130
Diferencia entre los egresos contables y egresos deducibles.	130
Efecto contable de los gastos no deducibles en la base imponible.	130
En los procesos de fiscalización los gastos no deducibles no deben incrementar la base imponible.	131
La importancia de la conceptualización del egreso.	131
Las tres (3) Conciliaciones más comunes.....	131
Conciliación entre la corrección monetaria contable y fiscal.....	131
Conciliación entre la Utilidad Contable y la Renta Fiscal	132
Conciliación entre el patrimonio contable y fiscal.....	133
PROCESO PARA LIQUIDAR Y DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	143
MÉTODO PATRIMONIAL	151
La inteligencia Fiscal para declarar correctamente el IR	151
Método patrimonial	151
Incremento y disminuciones del patrimonio contable y fiscal.	157
Efectos en la declaración tributaria del IR anual 2023.....	161
Sugerencias de registros contables	162

Presentación

El cierre contable de una entidad es el procedimiento que da por clausuradas las cuentas de los elementos del estado financieros, especialmente del estado de rendimiento de la empresa dentro de un ejercicio económico. Como; las cuentas de ingresos, gastos, costos de venta y costos de producción. El cierre contable finaliza el 31 de diciembre de cada año, los resultados obtenidos se trasladan a las cuentas del estado de situación financiera entre sus elemento del activo, pasivo y patrimonio.

En cambio, el cierre fiscal comprende más que la contabilización del Impuesto sobre la Renta, el cierre fiscal conlleva una serie de acciones de regulación y armonización entre las normas contable y las normas tributarias vigentes, examinando los distintos métodos de reconocimientos y valoración de los Ingresos, gastos, costos de producción, gastos de ventas, gastos administrativos y gastos financieros.

La contabilización del Impuesto sobre la Renta de actividades económicas constituye el núcleo de la contabilidad tributaria, examinando los distintos métodos de registro de este hecho contable complejo que es dicho impuesto. Entre estos métodos interesa de modo especial el método del efecto impositivo que, pasa de tomar como referencia la cuenta de resultados a estar basado en el balance. Este cambio añade nuevas dificultades al momento la hora de contabilizar el Impuesto sobre la Renta, pero, conscientes de esta situación, también se admiten simplificaciones para las empresas cuyos recursos sean más limitados (microempresas y pymes).

La realización del llamado cierre contable y tributario para el profesional contable y tributario, supone conocer con dominio las normas tributarias vigentes en Nicaragua, la realización del mismo cierre contable y fiscal condiciona sustancialmente la declaración del Impuesto sobre la Renta que tenemos que liquidar, determinar y dejar firme la obligación tributaria en los plazos determinado por la Ley y su Reglamento.

Este taller se caracteriza por ser eminente práctico, tratado a partir de los elementos de los estados financieros, reconocimiento fiscal de los ingresos basados en el principio del devengo y de lo percibido, causación de los costos y gastos deducibles, la depreciación fiscal para llegar a una exacta determinación de la base imponible del impuesto, la correcta determinación de las ganancias antes y después de impuestos, con la finalidad de pagar los dividendos correctamente. Adicionalmente, abordamos la liquidación del IR de Cooperativas y de contribuyentes que tributan mediante el flujo de caja de ingresos menor o igual a los C\$ 12,000,000.00.

Finalmente se trata de un esfuerzo innovador y novedoso y práctico por la excelente armonización contable y fiscal del Impuesto sobre la renta en el cierre contable y tributario.

**MANUEL ANTONIO CARCACHE
CONSULTOR TRIBUTARIO**

Capítulo I

GENERALIDADES SOBRE ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL IR

Creación, naturaleza y materia imponible del Impuesto sobre la Renta

Créase el Impuesto sobre la Renta, en adelante denominado IR, como impuesto directo y personal que grava las siguientes rentas de fuente nicaragüense obtenidas por los contribuyentes, residentes o no residentes:

1. Las rentas del trabajo;
2. Las rentas de las actividades económicas;
3. Las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital.

Asimismo, el IR grava cualquier incremento de patrimonio no justificado y las rentas que no estuviesen expresamente exentas o exoneradas por ley. Se define como incremento de patrimonio no justificado, los ingresos recibidos por el contribuyente que no pueda justificar como rentas o utilidades, ganancias extraordinarias, aportaciones de capital o préstamos, sin el debido soporte del origen o de la capacidad económica de las personas que proveen dichos fondos. Artículo 3 de la Ley de Concertación Tributaria.

Comentario

El impuesto sobre la renta se perfecciona y recae sobre el incremento patrimonial real producto del intercambio de bienes del sujeto, que este puede disponer para la inversión, el consumo o el ahorro.

Ejemplo 1: Incremento patrimonial por intercambio de bienes

Ingresos	C\$ 1,200,000.00
costo y gastos	720,000.00
ganancia	480,000.00
Alícuota del impuesto 25%	120,000.00
Utilidad neta	360,000.00

Obsérvese que la utilidad antes de impuestos de C\$ 480,000.00 es el incremento patrimonial de la entidad. Como resultado neto obtenemos un patrimonio líquido de C\$ 360,000.00 después de impuestos.

Ejemplo 2: Incremento patrimonial por el valor de uso

Una entidad posee un activo valorado por C\$ 150,000.00 y lo revaloriza en C\$ 20,000.00 para un valor de mercado de C\$ 170,000.00. En este caso el incremento patrimonial de C\$ 20,000.00, sin embargo, no es renta real. Se considera un incremento patrimonial por su valor en uso.

Activo	C\$ 20,000.00
Superavit	C\$ 20,000.00

Los ingresos recibidos por el contribuyente que no pueda justificar como rentas o utilidades, ganancias extraordinarias, aportaciones de capital o préstamos se considera incremento patrimonial (renta gravada)

Cuando los socios prestan dinero a la entidad estos se deben de soportar con la documentación siguiente:

1. Acta de acuerdo del préstamo en la cual se establezca la aceptación de la Junta Directiva y se establezca el objeto, intereses sin perjuicio de no establecerlo;
2. Recibo de tesorería de ingreso del dinero a la entidad;
3. Demostrar la inversión con facturas o proyectos realmente ejecutados para la generación de rentas;
4. Registros contables pertinentes de acuerdo con la naturaleza de la operación;
5. Documentos de respaldos y soportes necesarios.

Cuando los socios realizan nuevos aportes de capital a la entidad estos se deben de soportar con la documentación siguiente:

1. Acta de acuerdo del nuevo aporte y la composición de acciones en la cual se establezca la aceptación de la Junta Directiva y se establezca el objeto, intereses sin perjuicio de no establecerlo;
2. Recibo de tesorería del ingreso del dinero a la entidad;
3. Demostrar la inversión con facturas o proyectos realmente ejecutados para la generación de rentas;
4. Registros contables pertinentes de acuerdo con la naturaleza de la operación;
5. Documentos de respaldos y soportes necesarios.
6. Reformas del acta de constitución de la entidad.

¿Qué es un impuesto?

Según el artículo N° 9 de nuestro Código Tributario establece que impuesto es: Es el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente.

¿Qué es el impuesto sobre la renta?

Es el impuesto que nace al producirse la ganancia o el rédito derivado de las actividades o actos comerciales. Es un impuesto cédular¹ y de aplicación territorial en el Estado nicaragüense. El artículo 13, 14 y 30 de la Ley de concertación tributaria crea y dispone la materia imponible, hecho generador y contribuyentes.

¹ El sistema cédular es un mecanismo que clasifica o agrupa las rentas o ingresos de acuerdo con la fuente que las produce, dándose un tratamiento especial dependiendo de su origen. Para el caso de las personas naturales, la depuración de sus ingresos se realiza de acuerdo con las tres categorías que el artículo 3 de la LCT dispone.

¿Quiénes son los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta?

Son las personas jurídicas, personas naturales residentes o no residentes que realicen actividades económicas en territorio nicaragüense y tengan la obligación de pagar el impuesto. Artículo 3 de la Ley de Concertación Tributaria.

Actividades económicas gravadas con el Impuesto sobre la renta

Agricultura, ganadería, silvicultura, pesca, minas, canteras, manufactura, electricidad, agua, alcantarillado, construcción, vivienda, comercio, hoteles, restaurantes, transporte, comunicaciones, servicios de intermediación financiera y conexos, propiedad de la vivienda, servicios del gobierno, servicios personales y empresariales, otras actividades y servicios profesionales, arte y oficios. Parte infine del artículo 13 de la Ley de Concertación Tributaria.

Ejemplo 1: realización del hecho generador de una ganancia

Supongamos que una entidad jurídica obtiene ingresos por C\$ 1,200,000.00 y realiza costos y gasto de C\$ 720,000.00 y una ganancia de C\$ 480,000.00 el impuesto a determinar se calcula de la manera siguiente.

Ingresos	C\$ 1,200,000.00
costo y gastos	720,000.00
Ganancia	480,000.00
Alícuota del impuesto 25%	120,000.00

Ejemplo 2: realización de un hecho generador de un rendimiento

Con los mismos datos del caso anterior una persona natural desarrolla la actividad económica por alquileres de vehículos.

Ingresos	C\$ 1,200,000.00
costo y gastos	720,000.00
ganancia	480,000.00
Alícuota de impuesto 25%	120,000.00

Como se observa, la liquidación del impuesto es la misma, pero la fuente generadora de la renta hace la diferencia, la primera es por la obtención de una ganancia por la venta de bienes, la segunda es por la explotación de bienes que, sin necesidad de ser vendidos los bienes obtiene una utilidad.

Periodo fiscal y retenciones

El ejercicio contable está comprendido desde el 1º de enero al 31 de diciembre de cada año. Para determinar el impuesto se debe liquidar, determinar y dejar líquida la obligación tributaria. Los anticipos sobre la renta, Pago Mínimo Definitivo y Retenciones a cuenta del impuesto, están comprendidos en el mismo ejercicio fiscal. Artículo 50 de la Ley de Concertación Tributaria.

Comentario

Un año fiscal, ejercicio fiscal o año financiero es un período de 12 meses usado para calcular informes y organizar informes financieras anuales en negocios y otras organizaciones. En la mayoría de las jurisdicciones hay leyes que regulan la contabilidad y requieren estos informes una vez cada doce meses.

Este período en España y los países hispanoamericanos normalmente empieza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre del mismo año. El año fiscal sirve para determinar el devengo de muchas obligaciones, tanto contables como tributarias.

Capítulo II **ASPECTOS CONTABLE y TRIBUTARIO DE LOS INGRESOS** **Rentas de actividades económicas**

La segunda categoría del impuesto sobre la renta es creada por el artículo 13 de la Ley de concertación Tributaria en la cual expresa taxativamente: ***Son rentas² de actividades económicas, los ingresos devengados o percibidos en dinero o en especie por un contribuyente que suministre bienes y servicios.*** En el caso de las instituciones financieras reguladas o no por la autoridad competente, comprenden como rentas de actividad económica, las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital. En suma, el IR de las actividades económicas grava los ingresos en concepto de utilidad o rendimientos económicos de los resultados de liquidar el total de los ingresos devengados o percibidos gravados, de los gastos deducibles, para determinar la base imponible sean de su objeto social o giro comercial único o principal de personas jurídicas y naturales.

Definición legal de ingresos devengados o percibidos

El criterio del devengo y percibido incorporado en el artículo 13 de la Ley de Concertación Tributaria no tiene desarrollo conceptual en el citado artículo, lo que nos lleva a la necesidad de tener que dilucidar sobre su contenido a partir de otras fuentes. Jurídicamente, el devengo suele ser definido como el momento en que surgen el derecho a percibir la renta, sea que se perciba o no. Según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, a la expresión “devengar” se le reconocen tres acepciones: el hacer uno alguna cosa suya mereciéndola, el adquirir derecho a una percepción o retribución por el trabajo prestado, los servicios desempeñados u otros títulos, y, el producir intereses o réditos.

² La Renta es la obtención de un rendimiento o una utilidad que se materializa en la percepción de un bien o derecho que se incorpora realmente al patrimonio del sujeto, pudiendo éste disponer de tal ingreso para destinarlo a los fines que estime convenientes: el ahorro, la inversión o el consumo.

También desde el punto de vista del idiomático, el verbo devengar significa “adquirir un derecho de alguna percepción o retribución por razón del trabajo, servicio u otro título.” En cambio, el criterio de lo percibido reconoce los flujos de caja sin considerar cuándo se han producido los hechos económicos que los ocasionan, es decir, que se enfoca en los aspectos financieros. Entonces, percibido: Son ingresos reales por venta de bienes y servicios causados en el momento que se anticipan el entero, estando pendiente el servicio o entrega de los bienes. En consecuencia, al tenor de destacada doctrina podemos afirmar que los ingresos percibidos no son constitutivos de rentas gravables por reconocer una obligación con un tercero que se devengara en el tiempo.

El artículo 8 del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria expresa que; los ingresos anticipados, depósitos en garantía y los contratos de futuros no se consideran rentas devengadas para efectos del Impuesto sobre la Renta. Los ingresos percibidos son los anticipos que recibe la entidad por la prestación de un servicio o la enajenación de bienes con entrega posterior. Es decir, mientras no hayan entregado los bienes o prestado los servicios no se devengarán los ingresos.

Ejemplo 1: Ingresos devengados o percibidos

Una entidad de actividad económica de servicios de funeraria y venta de ataúd firma un contrato de venta futuro con su cliente por C\$ 60,000.00 Córdobas a un plazo de doce meses con una prima del 10% al momento de la firma del contrato.

Registro contable al momento de la firma del contrato

Asiento contable N° 1

Por la firma de contrato

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	67,800.00	
IVA por pagar		9,000.00
Retención 2% por anticipar	1,200.00	
Anticipo de cliente		60,000.00
Sumas Iguales	C\$ 69,000.00	C\$ 69,000.00

Por el principio del devengo reconocemos la potencial retención que efectuará el cliente, siempre que sea responsable retenedor. El IVA lo reconocemos como pasivo porque aún no se devenga el ingreso, una vez cancelado lo reclasificamos en la cuenta de traslación de IVA contra el IVA por pagar.

Asiento contable N° 2

Al momento de recibir la prima equivalente al 10% de C\$ 67,800.00

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	6,780.00	
Cuentas por cobrar		6,780.00
Sumas Iguales	C\$ 6,780.00	C\$ 6,780.00

Asiento contable N° 3

Al momento de la cancelación del contrato

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	61,020.00	
Cuentas por cobrar		61,020.00
Sumas Iguales	C\$ 61,020.00	C\$ 61,020.00

Asiento contable N° 4

Reconociendo el ingreso después de la prestación de servicio y la entrega de bienes.

Cuentas	Debe	Haber
Anticipos de clientes	60,000.00	
Ingresos devengados		60,000.00
Sumas Iguales	C\$ 60,000.00	C\$ 60,000.00

Asiento contable N° 5

Reclasificación de la Traslación de IVA

Cuentas	Debe	Haber
IVA por pagar	9,000.00	
Traslación de IVA		9,000.00
Sumas Iguales	C\$ 9,000.00	C\$ 9,000.00

Asiento contable N° 6

Por la cancelación de los impuestos

Cuentas	Debe	Haber
Traslación de IVA	9,000.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		9,000.00
Sumas Iguales	C\$ 9,000.00	C\$ 9,000.00

Asiento contable N° 7
Reconocimiento del anticipo por pagar

Cuentas	Debe	Haber
Anticipo del IR anual	1,200.00	
Acreedor DGI por anticipo		1,200.00
Sumas Iguales	C\$ 1,200.00	C\$ 1,200.00

Asiento contable N° 8
Por la cancelación del anticipo

Cuentas	Debe	Haber
Acreedor DGI por anticipo	1,200.00	
Retención 2% por anticipar		1,200.00
Sumas Iguales	C\$ 1,200.00	C\$ 1,200.00

Supongamos que el cliente cancela su contrato, pero aun no recibe los servicios y entrega de los bienes.

En este caso los ingresos seguirán reconocidos en la cuenta de anticipos de clientes, por la razón de no haber aun una contraprestacion entre el cliente y el proveedor.

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	67,800.00	
Cuentas por cobrar		67,800.00
Sumas Iguales	C\$ 67,800.00	C\$ 67,800.00

Las cuentas de carácter impositivas seguirán en sus registros de origen, hasta que haya desenlace las cuentas serán canceladas.

Ejemplo 2: Los hechos son los mismos que el caso 1, sin embargo, al cumplimiento de los 4 meses el cliente dejo de cumplir su obligación dejando 8 cuota pendientes, el contrato fue anulado.

Asiento contable N° 1
Por la firma de contrato

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	67,800.00	
IVA por pagar		9,000.00
Retención 2% por anticipar	1,200.00	
Anticipo de cliente		60,000.00
Sumas Iguales	C\$ 69,000.00	C\$ 69,000.00

Asiento contable N° 2

Al momento de recibir la prima equivalente al 10% de C\$ 67,800.00

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	6,780.00	
Cuentas por cobrar		6,780.00
Sumas Iguales	C\$ 6,780.00	C\$ 6,780.00

Asiento contable N° 3

Al momento de la cancelación por incumplimiento contrato y devengo de los primero

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	20,340.00	
Cuentas por cobrar		20,340.00
Sumas Iguales	C\$ 20,340.00	C\$ 20,340.00

Asiento contable N° 4

Reconociendo los ingresos devengados de la entidad.

Cuentas	Debe	Haber
Anticipos de clientes	18,000.00	
Ingresos devengados		18,000.00
Sumas Iguales	C\$ 18,000.00	C\$ 18,000.00

Asiento contable N° 5

Reversión de los anticipos de clientes contra las cuentas por cobrar, ingresos que ya no devengarán en el tiempo por incumplimiento del contrato.

Cuentas	Debe	Haber
Anticipos de clientes	42,000.00	
IVA por pagar	6,300.00	
Retención 2% por anticipar		840.00
Cuentas por cobrar		47,460.00
Sumas Iguales	C\$ 48,300.00	C\$ 48,300.00

Asiento contable N° 6
Reclasificación de la Traslación de IVA

Cuentas	Debe	Haber
IVA por pagar	2,700.00	
Traslación de IVA		2,700.00
Sumas Iguales	C\$ 2,700.00	C\$ 2,700.00

Asiento contable N° 7
Cancelación del IR

Cuentas	Debe	Haber
Anticipo del IR	360.00	
Retención 2% por anticipar		360.00
Sumas Iguales	C\$ 360.00	C\$ 360.00

Caso práctico de aplicación 1: Reconocimiento de los ingresos

Supongamos una empresa de informática que vende computadoras, programas informáticos y presta servicios de software. Esta empresa firma un contrato con otra empresa por el que se compromete a renovar los equipos informáticos de la misma. En el contrato se indica que se van adquirir 10 computadoras con el software mínimo (Windows Vista) por C\$ 8,000.00 Córdobas más el IVA (15%), además también se adquieren dos licencias para posteriormente poder instalar un programa de contabilidad por C\$ 4,000.00 Córdobas más el IVA (15%). Al cierre del ejercicio, la empresa de informática había instalado las computadoras en las instalaciones del cliente con el software Windows Vista. Las licencias para instalar el programa de contabilidad se realizan el año siguiente.

SE PIDE: Contabilizar lo que proceda contable y tributario por esta operación.

Solución contable:

Se trata de dos operaciones independientes, por un lado, la venta con instalación de las computadoras con el software mínimo (Windows Vista) y por otro lado, la instalación de las dos licencias para el uso del programa contable.

Los ingresos se contabilizarán: «...atendiendo su base económica de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta».

En consecuencia, debe prestarse atención al fondo económico de las transacciones independientemente de la forma jurídica en la que se hayan instrumentalizado.

Por lo tanto:

1. Al cierre del ejercicio:

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	13,640.00	
Anticipo de clientes		4,000.00
IVA trasladado a enterar por anticipos		600.00
Ingresos por ventas de bienes		8,000.00
Retenciones a cuenta del IR 2%	160.00	
Traslación de IVA por ventas		1,200.00
Sumas Iguales	C\$ 13,800.00	C\$ 13,800.00

2. En el ejercicio siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Anticipo de clientes	4,000.00	
Ingresos por prestación de servicios		4,000.00
IVA trasladado a enterar por anticipos	600.00	
Traslación de IVA por ventas		600.00
Sumas Iguales	C\$ 4,600.00	C\$ 4,600.00

Solución tributaria:

Para efectos tributarios, en este acto jurídico se originan dos tipos de ingresos sujetos al IVA, por la venta de bienes y la prestación de servicios.

El artículo 124 de la Ley de Concertación Tributaria, dispone Para efectos del IVA, se entiende por enajenación todo acto o contrato que conlleva la transferencia del dominio o de la facultad para disponer de un bien como propietario independientemente de la denominación que le asignen las partes, exista o no un precio pactado. En cambio, Son prestaciones de servicios y otorgamientos de uso o goce de bienes, todas aquellas operaciones onerosas o a título gratuito que no consistan en la transferencia de dominio o enajenación de estos, así por el artículo 132 de la misma Ley.

El artículo 126 establece que la base imponible del IVA es el precio de la transacción establecido en la factura o documento respectivo, más toda cantidad adicional por cualquier tributo, servicio o financiamiento no exento de este impuesto y cualquier otro concepto.

Las retenciones por ambas actividades son del 2% así dispuesto por el numeral 2.2 de artículo 44 del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria. Contablemente debemos reconocer las retenciones en la fuente ya sea el pasivo legal o el activo del contribuyente por el principio del devengo.

Al momento del cierre del periodo se deben liquidar las obligaciones tributarias en concepto de IVA y retenciones. La exclusión de la retención en la fuente del 2% por el anticipo de clientes, se satisface al momento de pagar el anticipo por la imposibilidad de retener, por no ser unos ingresos contables ni para fines de IR.

De modo que transacciones que jurídicamente se realizan en un solo contrato deben ser separadas siempre y cuando se trate de dos transacciones por entrega de bienes o prestaciones de servicios que sean identificables y separables.

Asimismo, deben registrarse por separado aquellas operaciones cuyo precio de venta del producto principal incluya un importe presente identificable de una prestación de servicios futuros, siempre y cuando esta pueda ser valorada de forma separada. El importe correspondiente al servicio futuro se diferirá (reconociéndolo como un pasivo por anticipos) y se reconocerá como ingreso cuando posteriormente se preste. Así dispuesto por el artículo 8 del Reglamento de la LCT.

Caso práctico de aplicación 2: Reconocimiento de los ingresos

Una compañía aérea que vende billetes de vuelos e incorpora a los clientes con tarjeta VIP unos puntos que pueden ser cambiados por billetes futuros de la misma compañía.

Vende un billete por C\$ 300.00 Córdobas más IVA y ofrece 10 puntos, el vuelo se realiza en ese mismo momento. Finalmente y con una acumulación de 100 puntos, el cliente consigue un billete adicional. IVA 15%.

SE PIDE: Contabilizar la venta del billete de C\$ 300.00 Córdobas.

Solución contable:

Se trata de transacciones separadas, pues con la venta del billete se ofrece el servicio del transporte correspondiente más un 10% de un servicio posterior (10 puntos/100 puntos), esto último es un anticipo sobre un servicio posterior, que se realizará cuando se produzca la conversión de los puntos.

La valoración se realizará separando los dos componentes, del modo siguiente:

- Valoración del servicio prestado: $C\$ 300.00/1,10 = C\$ 272,72$
 - Valoración del anticipo: $10 \% \text{ sobre } C\$ 272,72 = C\$ 27,28$
1. Contabilización en el momento de la realización del vuelo y venta del billete. Suponemos que la venta se realizado a una persona natural.

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	345.00	
Ingresos por prestación de servicios		272.72
Traslación de IVA por ventas		40.91
IVA trasladado a enterar por anticipos		4.09
Anticipos de clientes		27.28
Sumas Iguales	C\$ 345.00	C\$ 345.00

Solución tributaria:

El artículo 8 del Reglamento de la LCT establece; que son rentas devengadas por el contribuyente, las realizadas en el período fiscal y pendiente de recibirse al finalizar dicho período; y son rentas percibidas por el contribuyente, las recibidas en dinero o en especies durante el período fiscal. En este caso el anticipo de clientes por la transacción separada se considera anticipo de clientes. El IVA es trasladado sobre la totalidad, es decir, sobre el valor del servicio prestado más el anticipo, sin embargo, al momento de enterar el IVA será por la cantidad de C\$ 40.91 respectivo de la venta devengada del boleto aéreo, el resto se hasta que se acumule el nuevo valor de C\$ 272.72 más IVA.

2. Cuando se obtengan los 100 puntos suficientes para canjearlos por un vuelo adicional, y éste se preste, se contabilizará:

Cuentas	Debe	Haber
Anticipos de clientes	272.72	
Ingresos por prestaciones de servicios		272.72
Sumas Iguales	C\$ 272.72	C\$ 272.72

3. Por la cancelación del IVA

Cuentas	Debe	Haber
IVA trasladado a enterar por anticipos	40.91	
IVA trasladado por ventas		40.91
Sumas Iguales	C\$ 40.91	C\$ 40.91

4. Por la cancelación del IVA

Cuentas	Debe	Haber
IVA trasladado por ventas	40.91	
Efectivo y equivalente al efectivo		40.91
Sumas Iguales	C\$ 40.91	C\$ 40.91

Esta operación debe registrarse en idénticos términos en cuanto a la valoración y separación de sus componentes por la empresa adquirente del servicio. Evidentemente, para la misma será un gasto de explotación.

Recuerda:

Los ingresos percibidos se clasifican en: Ingresos anticipados, depósitos en garantía, contratos de futuro o ventas a plazos. Cuando obtenga estos tipos de ingresos no se causarán retenciones alguna, al tenor del artículo 8 del Reglamento de la ley de Concertación Tributaria. Para efectos contables se reconocen como ingresos por pasivo diferidos.

Exclusiones de rentas.

Están excluidas del IR de actividades económicas:

1. Las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital devengadas o percibidas, que se gravarán separadamente conforme el Capítulo IV Título I de la presente Ley. La exclusión no se aplica a las rentas de capital y a las ganancias y pérdidas de capital de las instituciones financieras reguladas o no por la autoridad competente, que deberán integrarse en su totalidad como rentas de actividades económicas de esas instituciones, de acuerdo con el artículo 38 de la presente Ley;
2. Las indemnizaciones pagadas como consecuencia de responsabilidad civil por daños materiales a las cosas, así como las indemnizaciones provenientes de contratos de seguros por idéntico tipo de daños, excepto que constituyan rentas o ingresos; y
3. Los ingresos que obtengan los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en el país, así como los gastos colaterales de los exportadores del extranjero tales como fletes, seguros, y otros relacionados con la importación. No obstante constituirá renta gravable, en el caso de existir excedentes entre el precio de venta a importadores del país y el precio mayorista vigente en el lugar de origen de los bienes, así como gastos de transporte y seguro puesto en el puerto de destino del país. **Artículo 34 de la Ley d Concertación Tributaria.**

Comentario

Las rentas y ganancias de capital devengadas o percibidas de las entidades financieras se consideran rentas de actividades económicas, sin embargo el epígrafe del artículo 34 es confuso con lo establecido en la parte infine del numeral 1 del artículo 34 de la LCT.

Ejemplo del numeral 1 del artículo 34 de la LCT.

ENTIDAD FINANCIERA ABC

Ingresos por intereses (renta de capital)	C\$ 500,000.00
Ingresos por venta de bienes mueble e inmuebles (ganancia de capital)	<u>300,000.00</u>
Total renta de actividades económicas	C\$ 800,000.00

Ejemplo del numeral 2 del artículo 34 de la LCT.

Una entidad compra un vehículo valorado en C\$ 500,000.00 el 1° de enero del 2021. En junio del año 2023 el vehículo colisiona quedando totalmente destruido. La entidad hace uso del seguro por indemnización del bien.

Primero se debe de reconocer el valor de adquisición del vehículo a su fecha de adquisición.

Conceptos	Montos
Valor del vehículo	C\$ 500,000.00
Depreciación línea recta 5 años	5 años
Depreciación anual	100,000.00
Depreciación mensual (100,000.00/12 meses)	8,333.33
Número de meses en uso	30 meses
Depreciación acumulada	250,000.00

Cálculo del valor en libros

Concepto	Valor
Monto original de la inversión	C\$ 500,000.00
Menos: Depreciación acumulada	250,000.00
= Valor en libro del Bien	250,000.00

Este valor en libros contablemente lo conoceremos como: “el costo de lo vendido”. Así que atención porque este concepto es para nuestro asiento contable.

Ahora bien, tenemos nuestro valor en libros y seguro preguntará: ¿que prosigue? y sí, tienes toda la razón, calcular la utilidad en venta de activo fijo y este concepto lo calculamos de la forma siguiente:

Utilidad o pérdida en la indemnización del activo

Se conoce que el seguro reconoce el 80% de su valor en libro

Concepto	Importe
Precio de venta	C\$ 200,000.00
Valor en libros	250,000.00
Ganancia o pérdida de capital	(50,000.00)

Contabilización de la adquisición de los activos

Cuentas	Debe	Haber
Activo muebles	500,000.00	
IVA acreditable	75,000.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		575,000.00
Sumas Iguales	C\$ 575,000.00	C\$ 575,000.00

Por el registro de la baja del Activo Fijo.

Cuentas	Debe	Haber
Depreciación acumulada equipo mueble	250,000.00	
Costos de indemnización de activo	250,000.00	
Activo mueble		500,000.00
Sumas Iguales	C\$ 500,000.00	C\$ 500,000.00

Por el registro de la utilidad o pérdida contable en indemnización de Activo Fijo.

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	200,000.00	
Pérdida de capital	50,000.00	
Costos de indemnización de activo		250,000.00
Sumas Iguales	C\$ 250,000.00	C\$ 250,000.00

Ejemplo del numeral 2ª) Supongamos que la indemnización es mayor al valor en libros.

Cálculo del valor en libros

Concepto	Valor
Monto original de la inversión	C\$ 500,000.00
Menos: Depreciación acumulada	300,000.00
= Valor en libro del Bien	200,000.00

Utilidad o pérdida en la indemnización del activo

Se conoce que el seguro reconoce C\$ 250,000.00 de su valor en libro

Concepto	Importe
Precio de venta	C\$ 250,000.00
Valor en libros	200,000.00
Ganancia de capital	50,000.00

Por el registro de la baja del Activo Fijo.

Cuentas	Debe	Haber
Depreciación acumulada equipo mueble	300,000.00	
Costos de indemnización de activo	200,000.00	
Activo mueble		500,000.00
Sumas Iguales	C\$ 500,000.00	C\$ 500,000.00

Por el registro de la utilidad o pérdida contable en indemnización de Activo Fijo.

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	250,000.00	
Ganancia de capital		50,000.00
Costos de indemnización de activo		200,000.00
Sumas Iguales	C\$ 250,000.00	C\$ 250,000.00

En los dos ejemplos planteados, cuando los bienes son indemnizados en menor valor de libros, genera una pérdida de capital. Sin embargo, cuando se registra una indemnización mayor al valor en libro, se reconoce una ganancia de capital, que debe ser declarada al cierre fiscal del periodo fiscal.

Ejemplo del numeral 3) del artículo 34 de Ley de Concertación Tributaria.

Exportadores extranjeros se consideran a nuestros proveedores y acreedores situados, ubicados o colocados en el extranjero, es decir, son las importaciones de bienes muebles e incorporales que compramos en el exterior. Así como los gastos colaterales de los exportadores del extranjero, tales como fletes, seguros, y otros relacionados con la importación. Los pagos o transferencias que realizamos al exterior son ingresos no constitutivos de rentas o lo mismo, exclusión de rentas.

No obstante, constituirá renta gravable, en el caso de existir excedentes entre el precio de venta a importadores del país y el precio mayorista vigente en el lugar de origen de los bienes, así como gastos de transporte y seguro puesto en el puerto de destino del país. Esta situación puede ocurrir en los casos siguientes:

1. Cuando el exportador extranjero consigna bienes a un residente nicaragüense, la diferencia en precio de importación y el precio mayorista es renta de origen nicaragüense sujetas al impuesto sobre la renta.

Precio del exportador extranjero	C\$ 5,000,000.00
Precios mayoristas (venta)	<u>5,500,000.00</u>
Renta de origen nicaragüense	C\$ 500,000.00

Cuando la compra se perfecciona en importación e internación, al momento del pago no se causará retención alguna por ser exclusión de rentas.

2. Supongamos que una entidad importa bienes, lo cual incluye el servicio de transporte por un monto total C\$ 2,000,000.00, sin embargo, al momento de introducción al puerto no había espacio para los bienes y realizan un ademdúm para esperar la liberación de espacio por C\$ 300,000.00. En este caso, la renta se constituye sujeta a una retención definitiva por ser de origen nicaragüense.

Renta bruta.

Constituye renta bruta:

1. El total de los ingresos devengados percibidos durante el período fiscal de cualquier fuente nicaragüense proveniente de las rentas de actividades económicas; y
2. El resultado neto positivo de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera, independientemente de si al cierre del período fiscal son realizadas o no. En caso de actividades económicas que se dedican a la compraventa de moneda extranjera, la renta bruta será el resultado positivo de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera. (artículo 36 LCT)

Comentario

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, exportación de bienes y servicios profesionales, servicios generales, otorgamiento de uso o goce de bienes.

Para efectos fiscales, las rentas brutas son consideradas los ingresos devengados de contado o al crédito que se utilizan como base de cálculo para el pago del Anticipo del IR o el Pago Mínimo Definitivo. En el ámbito del Impuesto sobre la renta, renta bruta es la suma de todas los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, durante el periodo impositivo, sin deducciones de ningún tipo.

Los ingresos percibidos son aquellos sobre la cual aún no se han trasladado los bienes, derechos o servicios, ha ingresado el dinero efectivamente a tesorería de la entidad, pero pendiente de devengarse. La diferencia entre los ingresos devengados y percibidos es que el primero ha ingresado materialmente al patrimonio del sujeto y el segundo se ha realizado la transferencia del dinero, pero no se ha materializado la renta mediante la transferencia de los bienes, derechos o servicios, riesgos y beneficios.

Los ingresos percibidos no son sujetos de anticipos del IR, pago mínimo del IR y retenciones en la fuente. (ver artículo 8 del Reglamento de la LCT)

En cambio, las ventas brutas que utiliza la contabilidad son de uso habitual, el ingreso total sin deducciones relacionadas a los ingresos, sin embargo, se consideran las ventas netas como el valor que resulte de deducir a las ventas, las devoluciones, rebajas, u otros conceptos similares. En suma, en el aspecto tributario, los ingresos brutos son los obtenidos de la siguiente forma:

IBERICA S.A. Al 31 de diciembre 2023 Depuración de Ingresos y renta brutos	
Ventas brutas.	C\$ 5,000,000.00
Menos: Ingresos transados en bolsa agropecuaria.	600,000.00
Ingresos por Rentas de Capital sujetas a retenciones definitivas.	250,000.00
Ingresos por Ganancias de Capital sujetas a retención definitivas.	300,000.00
Total, renta bruta.	C\$ 3,850,000.00

Ejemplo: Renta bruta versus ventas netas

IBERICA S.A. Estado de Rendimiento Del 01 de enero al 31 de diciembre 2023	
Ventas brutas.	C\$ 1,000,000.00
Menos: Rebajas sobre ventas.	50,000.00
Devoluciones sobre ventas.	20,000.00
Total, ventas netas.	C\$ 930,000.00

Como se aprecia para efectos contables las ventas netas se obtienen después de restar las rebajas y devoluciones sobre ventas que, para efectos tributario se constituye en renta bruta por C\$ 930,000.00.

Renta neta

Las ventas netas es un elemento contable que representa la suma de todas las ventas realizadas por una empresa de un bien o servicio, ya sea en efectivo o a crédito, descontadas las devoluciones, bonificaciones o reducciones por rebajas comerciales. Para efectos tributarios, la renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, el monto de las deducciones autorizadas por la presente Ley.

Ejemplo: Determinación contable de la Renta neta

IBERICA S.A. Estado de Rendimiento Del 01 de enero al 31 de diciembre 2023	
Ventas brutas	C\$ 1,000,000.00
Menos: Rebajas sobre ventas	50,000.00
Devoluciones sobre ventas	20,000.00
Total, ventas netas	930,000.00
Costo de ventas	300,000.00
Utilidad bruta	C\$ 630,000.00
Gastos de comercialización	
Gastos de ventas	150,000.00
Gastos Administración	75,000.00
Gastos financieros	30,000.00
Total, gastos de operaciones	C\$ 255,000.00
Utilidad antes del Impuestos	375,000.00
Impuesto sobre la Renta 25%	93,750.00
Utilidad neta	C\$ 281,250.00

Las ventas netas son un elemento muy importante de la **cuenta de resultados** de una empresa, y sirven para valorar la salud financiera de esa empresa, teniendo en cuenta si éstas son recurrentes o no. A nivel tributario la renta neta se deriva de

Renta neta - (renta bruta – renta exenta – renta no gravable – menos costos y gastos deducibles)

Es importante no confundir las ventas netas con los ingresos netos. El ingreso neto se calcula como la diferencia entre las ventas netas y los costes de fabricación, gastos de personal, gastos de funcionamiento y otros gastos. En conclusión, en contabilidad ganancia neta es después de impuesto y para efectos tributarios la renta neta es antes de impuestos.

Ganancias cambiarias como renta bruta

La utilización moneda extranjera en las operaciones (sean de comercio interior o exterior) produce un fenómeno económico que es la necesidad de su conversión a moneda nacional, habida cuenta de la imposibilidad legal de llevar contabilidad o liquidar contabilidad o liquidar impuesto en moneda que la del país.

Como es habitual que fluctúe el tipo al cual se cambia una moneda extranjera por moneda nacional, es preciso establecer en forma precisa el momento en que se realiza dicha conversión; ese es el instante en el que los bienes o servicios adquiridos quedan con un valor inequívoco en moneda nacional que será, además, su costo.

Por su parte, no existe un solo tipo de cambio, sino que como en todo mercado hay fluctuaciones temporales entre un operador y otro y a cada instante; además hay varios mercados, cada uno con un tipo comprador y otro vendedor, un tipo mayorista y otro minorista, un tipo al contado y otro a futuro.

Por ello, tanto en materia tributaria como contable, es preciso optar por algún mercado de estos y utilizarlo en todas las operaciones so pena de producir resultados por el mero hecho de utilizar en todas las operaciones uno y en otras otro.

Reconociendo la existencia del fenómeno cambiario en las operaciones de comercio exterior, se analizará la posibilidad de que ocurran también en operaciones en el mercado interno. Así, por el acto que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República de Nicaragua, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero, mientras si la obligación del deudor fuese entregar una suma de determinada especie designada, el día de su vencimiento. De lo que se deduce que pactar operaciones en moneda extranjera es válido.

Por su parte, la Ley Orgánica del Banco Central de Nicaragua dispone que en ningún caso se admitirá la actualización monetaria por indexación por precios, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios; de lo anterior surge que los únicos ajustes posibles son los de operaciones en moneda extranjera. Por ello, el Banco Central de Nicaragua (BCN) decidió que su Consejo Directivo establecer la tasa de deslizamiento del tipo de cambio del Córdoba con respecto al Dólar de los Estados Unidos de América en cero por ciento (0%) anual, a partir del primero de enero del año 2024.

Diferencias de cambio

La realización de operaciones en moneda extranjera da lugar a las llamadas diferencias de cambio. Son el resultado, como se dijo, de la fluctuación en moneda del país en la cual se paga o cobra.

Este fenómeno, como se dijo, es propio de las operaciones que se pactan en una moneda distinta de la cual se realiza el pago y su cálculo se realiza a partir del momento en se concretan la transferencia del bien o servicio del vendedor al comprador; o sea, en el momento que se adquiere su dominio el comprador, se fija el valor en moneda nacional del bien o servicio comprado.

Esto tiene dos efectos:

- a). Las diferencias entre la relación de cambio que existía al momento en que se contrató o pacto el negocio y la vigente en el momento en que la cosa adquirida es nacionalidad según las leyes aduaneras, integran el precio de compra. No existen diferencias de cambio posteriores en las operaciones al contado o cuando hubieran mediado anticipos.
- b). En cambio, en las operaciones a crédito, las variaciones en los tipos que se producen entre el momento mencionado antes y el momento del pago. Producen resultados bajo la forma de diferencias de cambio.

Se producen importantes consecuencias, ya que el importe al que se valúa el bien o servicio adquirido pasa a ser su costo que, eventualmente, constituirá el valor de adquisición a computar, para el caso en que se venda, el valor al que se incorporará al proceso productivo – de tratarse de un insumo- o el valor sobre el que se practicarán las amortizaciones, si correspondieran. En los demás casos se tratará del valor de la utilidad o pérdida involucrada.

También se producen diferencias de cambio, cuando un activo o pasivo expresado en moneda extranjera deba valuarse a los efectos de cerrar el balance general anual, por aplicación de la norma que dispone que los bienes que deben liquidarse en otras monedas, se valúen al valor que tienen esas especies en el mercado. Así lo establece el numeral 2 del artículo en estudio de la renta bruta.

Una característica de las diferencias de cambio, como ya se dijo, es que no solo son propias de operaciones de comercio exterior, sino que también pueden ocurrir cuando, dentro del país, se pacten negocios cuya contrapartida sea la entrega de moneda extranjera y el tipo de cambio varíe: un ejemplo obvio es la propia compraventa de moneda extranjera.

No debe confundirse la institución con el resultado de operaciones pagaderas en Córdoba, cuya contraprestación se ajuste por el valor de cualquier moneda extranjera; estas producirán ajustes, actualización, repotenciación indexación, más no “diferencia de cambios,” pues, “no hay cambio” esto se expone a título de ejemplo, pues, siguen como se advirtió, en vigencia disposiciones legales que prohíben toda forma de indexación.

La máxima es “cuando la moneda extranjera se entrega con posterioridad a la transferencia de la otra cosa dada”, en cambio, su eventual mayor valor debe considerarse como una “diferencia de cambio”.

Por el contrario, cuando se entrega Córdoba obligación de dar sumas de dinero utilizándose la moneda extranjera como cláusula de ajuste, la diferencia de valor constituye una actualización.

Distinto es el caso de operaciones en las que se debe pagar en moneda extranjera y, al acreedor, si lo desea, acepta el pago en cordobas al cambio del día; aquí habrá diferencia de cambio, pues, se trata de una operación doble: el acreedor le vende al deudor la moneda extranjera y, simultáneamente, recibe Córdoba en pago.

En línea generales los métodos contables usuales aplican estos criterios.

En lo que respecta a su origen, las diferencias de cambio – positiva o negativas – pueden producirse al adquirir o vender activos, al cancelar pasivos, cuando se cobra o cuando se paga.

Ejemplo 1: Partidas Monetarias: Tesorería. Registro Inicial. Valoración Posterior.

Durante el ejercicio 2023 **MACITO.S.A.** ha ido adquiriendo diversas divisas con objeto de tenerlas a su disposición para efectuar viajes por su personal:

- 10,000.00 dolares al cambio de 1.00 Córdoba = 36.30
- 10,000.00 euros al cambio de 1.00 Córdoba = 38.60

Al cierre del ejercicio posee las siguientes cantidad en divisas en su caja fuerte siendo en ese momento el cambio aplicable el que se indica.

- 1000.00 dolares al cambio de 1.00 Córdoba = 36.10
- 1,000.00 euros al cambio de 1.00 Córdoba = 38.90

Regístrense las adquisiciones de las distintas divisas, así como los ajustes que la empresa tendrá que realizar a final de ejercicio, relativos a la modificación del tipo de cambio.

Asiento contable N° 1

Registramos las operaciones en cada adquisición de compras de divisas.

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo moneda extranjera dolares	363,000.00	
Efectivo moneda extranjera euros	386,000.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		749,000.00
Sumas Iguales	C\$ 749,000.00	C\$ 749,000.00

En el registro contable inicial se efectúa el reconocimiento, el importe en moneda extranjera, el tipo de cambio de contado, es decir, el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción.

En una valoración posterior, a fecha de balance, y para las partidas clasificadas como "monetarias" se aplicará el tipo de cambio existente en la fecha de cierre. Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales se reconocerán en la cuenta de pérdidas o ganancias en que surjan.

	Precios adquisición	Mercado	Resultado
Dólares	1,000.00 dólares al cambio de 1.00 Córdoba = 36.30 = C\$ 36,300.00	1,000.00 dólares al cambio de 1.00 Córdoba = 36.10 = 36,100.00	- C\$ 200.00
Euros	250.00 euros al cambio de 1.00 Córdobas 38.60 = C\$ 9,650.00	250.00 euros al cambio de 1.00 Córdobas 38.90 = C\$ 9,725.00	+ C\$ 75.00
	Resultado positivo o Negativo		C\$ -125.00

Asiento contable N° 2

Registramos la ganancia de cambio en divisas extranjera por los euros

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo moneda extranjera euros	75.00	
Diferencia positiva de cambio		75.00
Sumas Iguales	C\$ 75.00	C\$ 75.00

Asiento contable N° 2

Registramos la ganancia de cambio en divisas extranjera por los dólares

Cuentas	Debe	Haber
Diferencia negativa de cambio	125.00	
Efectivo moneda extranjera dólares		125.00
Sumas Iguales	C\$ 125.00	C\$ 125.00

Ejemplo 2: Partidas monetarias: clientes registro inicial. Valoración posterior.

Durante el ejercicio 2023 **MACITO.S.A.** efectúa una venta de mercancías a crédito a un cliente estadounidense por U\$ 50,000.00 usando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación C\$ 1.00 Córdobas 36.60

Supongamos que al final del ejercicio, el tipo de cambio de U\$ Dólares es:

- Caso 1: U\$ 1.00 dólar = 36.70 Córdobas
- Caso 2: US 1.00 dólar = 36.40 Córdobas
- Caso 3: U\$ 1.00 dólar = 36.40 Córdobas

Pero la empresa tiene contratado un seguro de cambio que cubría el riesgo de subida de cotización hasta 0.94 centavos dólar.

En febrero del siguiente ejercicio y llegado el vencimiento del crédito, cobra por banco el importe del mismo. Supongamos que el crédito se había ajustado al final del ejercicio pasado al tipo de cambio: U\$ 1.00 = 36.60 Córdobas (caso 1), y que la cotización en el momento de cobro es de:

Caso 1: 1 dólar = 36.40 Córdobas

Caso 2: 1 dólar = 36.70 Córdobas

- Regístrese la venta, así como el ajuste que la empresa tendrá que realizar al final de ejercicio, relativos a la modificación del tipo de cambio.
- Regístrese el cobro del crédito, teniendo en cuenta los dos casos indicados.

Asiento contable N° 1

Al momento de exportar los bienes al crédito a Estado Unidos

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar moneda extranjera	1,830,000.00	
Ventas		1,830,000.00
Sumas Iguales	C\$ 1,830,000.00	C\$ 1,830,000.00

Hemos convertido aCórdobas el crédito con el cliente, aplicando el tipo de cambio al contado.

Al final de ejercicio compararemos el valor contable con el que resulte de aplicar al crédito el tipo de cambio existente a 31 de diciembre.

Caso 1:

Valor contable (50,000.00*36.60)	= C\$ 1,830,000.00
Valor al cierre ejercicio (50,000.00*36.70)	<u>1,835,000.00</u>
Diferencia positiva	C\$ 5,000.00

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar moneda extranjera	5,000.00	
Diferencia de cambio positiva		5,000.00
Sumas Iguales	C\$ 5,000.00	C\$ 5,000.00

Las diferencias positivas de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de “perdidas o ganancias” del ejercicio en el que surjan.

Caso 2

Valor contable (50,000.00*36.60)	C\$ 1,830,000.00
Valor al cierre ejercicio (50,000.00*36.40)	<u>1,820,000.00</u>
Diferencia negativa	C\$ 10,000.00

Cuentas	Debe	Haber
Diferencia de cambio negativa	10,000.00	
Cuentas por cobrar moneda extranjera		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Caso 3

Valor contable (50,000.00*36.60)	C\$ 1,830,000.00
Valor al cierre ejercicio (50,000.00*34.21)	1,710,000.00
Diferencia negativa	C\$ 120,000.00

Nota: realizamos la conversión de 0.94 por 36.40 = 34.21

Cuentas	Debe	Haber
Diferencia de cambio negativa	120,000.00	
Cuentas por cobrar moneda extranjera		120,000.00
Sumas Iguales	C\$ 120,000.00	C\$ 120,000.00

En febrero llega el vencimiento del crédito nuestro cliente. Supondremos dos situaciones:

Caso 1

En el momento del cobro lo haremos por menos importe que el registrado contablemente, surgiendo una diferencia negativa que llevaremos a resultados:

Valor contable	C\$ 1,830,000.00
Valor en el momento del cobro (50,000.00*36.40)	<u>1,820,000.00</u>
Diferencia negativa	C\$ 10,000.00

Registros contables:

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	1,820,000.00	
Diferencia de cambio negativa	10,000.00	
Cuentas por cobrar moneda extranjera		1,830,000.00
Sumas Iguales	C\$ 1,830,000.00	C\$ 1,830,000.00

Caso 2

En el momento del cobro lo haremos por un importe mayor que el registrado contablemente, surgiendo una diferencia negativa que llevaremos a resultados:

Valor contable	C\$ 1,830,000.00
Valor en el momento del cobro (50,000.00*36.70)	<u>1,835,000.00</u>
Diferencia positiva	C\$ 5,000.00

Registros contables:

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo y equivalente al efectivo	1,835,000.00	
Diferencia de cambio positiva		5,000.00
Cuentas por cobrar moneda extranjera		1,830,000.00
Sumas Iguales	C\$ 1,835,000.00	C\$ 1,835,000.00

Ejemplo 3: Proveedores, registro inicial valoración posterior.

MACITO.S.A. compra mercancías a un proveedor ESPAÑOL por importe de 1,800.00 Euros, siendo el cambio 38.70 Córdobas por un 1.00 Euro.

Llegando el vencimiento, abona la deuda, siendo el cambio en ese momento de 1.00 Euro de C\$ 38.80 Córdobas.

Registres en las operaciones descritas: compra de mercancías y pago de la deuda. Al efectuar la compra y no pagarla, anotaremos.

Cuentas	Debe	Haber
Inventario	69,660.00	
Proveedores moneda extranjera		69,660.00
Sumas Iguales	C\$ 69,660.00	C\$ 69,660.00

Llegando el vencimiento, hacemos efectiva nuestra deuda.

Cuentas	Debe	Haber
Proveedores moneda extranjera	69,660.00	
Diferencia negativa de cambio	180.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		69,840.00
Sumas Iguales	C\$ 69,840.00	C\$ 69,840.00

La diferencia negativa que surge al ser más caro el tipo de cambio del euro en relación con el Córdoba lo reconocemos en cuentas de resultados (gastos por pérdidas de cambios)

Ejemplo 4: Proveedores, registro inicial valoración posterior.

MACITO.S.A. Empresa Matriz de una sucursal en Nicaragua compra a un proveedor australiano, a crédito, mercancías por importe de U\$ 2,550 dólares australianos, siendo el tipo de cambio en ese momento de 1.00 euro = 1.5. dólares australianos.

Práctica Contable y Tributaria

Al cierre del ejercicio, y estando pendiente todavía la deuda, la cotización asciende a 1.00 euro = 1.60 dolares australianos. En el siguiente ejercicio, pagamos al proveedor, siendo el tipo de cambio 1.00 euro = 1.55 dólares australianos.

Regístrense las operaciones de la matriz antes de enviar las mercancías a la sucursal en Nicaragua.

En el momento de la compra, valoraremos al proveedor al tipo de cambio al contado:

Cuentas	Debe	Haber
Inventario	1,700.00	
Proveedores moneda extranjera (2,550/1.50)		1,700.00
Sumas Iguales	U\$ 1,700.00	U\$ 1,700.00

Al cierre del ejercicio, comparamos para nuestra deuda:

Valor contable	U\$ 1,700.00
Valor deuda al tipo de cambio fecha 31/12	1,593.75
(U\$ 2,550 dolares australianos /1.60 dólares australianos)	
Diferencia de cambio positiva (al disminuir la deuda)	U\$ 107.00

Cuentas	Debe	Haber
Proveedores moneda extranjera	107.00	
Proveedores moneda extranjera (2,550/1.50)		107.00
Sumas Iguales	U\$ 107.00	U\$ 107.00

Al año siguiente haremos efectiva nuestra deuda con el proveedor. En este momento. La cotización ha vuelto a modificarse respecto a lo registrado contablemente, por lo que las diferencias que surjan se llevaran a cuentas de resultados.

Cuentas	Debe	Haber
Proveedores moneda extranjera	1,593.75	
Diferencias negativas de cambio (1,645.16 - 1,593.75)	51.41	
Efectivo y equivalente al efectivo (2,550/1.55)		1,645.16
Sumas Iguales	U\$ 1,645.16	U\$ 1,645.16

Ejemplo 5: Proveedores. Registro inicial valoración posterior

MACITO.S.A. compra el 2/12/2022 bienes a un proveedor estadounidense por U\$ 200,000.00 dólares al crédito y vencimiento a tres meses (20/03/2023), el tipo de cambio del Córdoba frente al dólar es de C\$ 36.60. A finales de año el tipo de cambio aumenta el tipo de cambio 36.40

Llegando el vencimiento nuestra sociedad hace efectiva su deuda, siendo el tipo de cambio a esa fecha del Córdoba C\$ 36.20.

Registres las operaciones descritas

Registraremos la adquisición de mercancías aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha que se produce esta operación.

Cuentas	Debe	Haber
Inventarios	7,320,000.00	
Proveedores, moneda extranjera (200,000*36.60)		7,320,000.00
Sumas Iguales	C\$ 7,320,000.00	C\$ 7,320,000.00

En un momento posterior (fin del ejercicio), observamos que existe una variación en el tipo de cambio del cordobas frente al dólar. Para ver las repercusiones que este hecho ocasiona en la deuda que hemos registrado, primero tendremos que saber si dicha partida la calificaremos, a los efectos de la norma tributaria y contable analizada como ganancia cambiaria monetaria o no monetaria.

Así, teniendo en cuenta las cuentas de efectos monetarios y no monetarios, activos y pasivos que se van a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias, descripción que en la caja, aquí con nuestro pasivo.

De tal manera que para estos, a fecha de balance, se valorarán utilizando el tipo de cambio en la fecha de cierre. Las diferencias que surjan por ello (tanto positivas como negativas) se imputarán, en principios, a pérdidas o ganancias. Comparamos:

Valor en libras (200,000.00*36.60)	C\$ 7,320,000.00
Valor deuda al tipo de cambio fecha 31/21/2023 (200,000.00*36.40)	<u>7,280,000.00</u>
Diferencia de cambio positiva (al disminuir una deuda)	C\$ 40,000.00

Registrando:

Cuentas	Debe	Haber
Proveedores, moneda extranjera	40,000.00	
Diferencia de cambio positivas		40,000.00
Sumas Iguales	C\$ 40,000.00	C\$ 40,000.00

Al año siguiente, haremos efectiva nuestra deuda con el proveedor. En este momento el tipo de cambio ha vuelto a modificarse respecto a lo registrado contablemente, por lo que la diferencia que surjan se llevara nuevamente a cuentas de resultados.

Registrando:

Cuentas	Debe	Haber
Proveedores, moneda extranjera	7,280,000.00	
Diferencia de cambio negativa (7,280,000 - 7,240,000)	40,000.00	
Efectivo y equivalente al efectivo (200,000*36.20)		7,320,000.00
Sumas Iguales	C\$ 7,320,000.00	C\$ 7,320,000.00

Exclusiones de la renta bruta.

No forman parte de la renta bruta, y por tanto se consideran ingresos no constitutivos de renta, aun cuando fuesen de fuente nicaragüense:

1. Los aportes al capital social o su incremento en dinero o en especie;
2. Los dividendos y cualquiera otra distribución de utilidades, pagadas o acreditadas a personas naturales y jurídicas, así como las ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en dicho tipo de sociedades, sin perjuicio de que se le aplique la retención definitiva de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital estipulada en el artículo 89 de la presente Ley; y
3. Los rentas sujetas a retenciones definitivas, salvo las excepciones previstas en la presente Ley, las cuales son consideradas como pagos a cuenta del IR de actividades económicas. (Artículo 37 de la Ley de Concertación Tributaria)

Comentario

Las exclusiones, también llamadas no sujeciones, son situaciones en las cuales el hecho económico, al no poder ser subsumido exactamente en la hipótesis de la incidencia tributaria, es decir, no resulta ser un hecho imponible, por lo que no produce obligación tributaria alguna en cabeza del sujeto que lo realiza. En esa línea, los aportes de capital son exclusiones por no estar perfeccionado el hecho generador de la renta por ser fuente generadora de renta, de acuerdo con el artículo 10 de la Ley de Concertación Tributaria.

Los dividendos, participaciones y otras distribuciones de utilidades son exclusiones de rentas, siempre que haya sido sujeta a retenciones definitivas según el artículo 81 y 87 de la Ley de Concertación Tributaria. Las rentas provenientes de repartición de utilidades no hayan sido sujeta a retenciones definitivas formaran parte de renta de actividades económicas.

Integración de las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, como rentas de actividades económicas.

Las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital de las instituciones financieras reguladas o no por las autoridades competentes, deberán integrarse en su totalidad como rentas de actividades económicas. (Artículo 38 de la ley de Concertación Tributaria)

Comentario

La renta de las entidades financieras están integradas por las comisiones, intereses cobrados, ganancias de capital y otros servicios financieros constituyen la renta de actividades económicas.

Ingresos por recuperación de cuentas incobrables

Cuando una deuda deducida como incobrable, haya sido recuperada en cualquier tiempo, el contribuyente deberá declararla ingreso gravable del período en que se recupere.

Ejemplo de una recuperación de cartera posterior de la declaración de cuenta incobrable.

Supongamos que una entidad vende al crédito bienes por C\$ 10,000.00 más IVA.

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	11,500.00	
Ingresos por ventas		10,000.00
Traslación de IVA		1,500.00
Sumas Iguales	C\$ 11,500.00	C\$ 11,500.00

Obviando la provisión de cuentas incobrables, declaramos la cuenta incobrables

Cuentas	Debe	Haber
Gastos de ventas	10,000.00	
Cuentas por cobrar		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Consideramos que durante el mismo ejercicio fiscal, el cliente ha cancelado el saldo de su cuenta.

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	10,000.00	
Ingresos por recuperación de cartera incobrable		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Consideramos que después del cierre fiscal, el cliente ha cancelado el saldo de su cuenta.

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar	10,000.00	
Resultado de ejercicios		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Notas: en los dos casos, la renta será gravada.

Decremento de pasivos

Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente. En consecuencia, cuando un contribuyente se beneficia de algún perdón de pasivo comercial, debe reconocerlo como incremento patrimonial y sujeto al Impuesto sobre la Renta.

Ejemplo decremento de pasivo

Supongamos que una entidad es en deber a un proveedor la suma de C\$ 10,000.00, después del plazo establecido del crédito lo condona.

Al momento de registrar el pasivo

Cuentas	Debe	Haber
Inventario	10,000.00	
Proveedores		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Al momento de la condonación

Cuentas	Debe	Haber
Proveedores	10,000.00	
Resultados de ejercicio		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Los decrementos de pasivos afectarán directamente al patrimonio de la entidad, sin embargo, será un incremento patrimonial gravado on el impuesto sobre la renta.

Práctica contable y tributaria de ingresos

Una entidad durante el ejercicio fiscal obtiene ingresos por C\$ 3,000,000.00 compuestos de la manera siguiente:

Total de Ingresos.....	C\$ 3,000,000.00
Rentas de capital.....	200,000.00
Ganancias de capital.....	150,000.00
Ganancias cambiarias.....	90,000.00
Ingresos obtenidos del exterior.....	300,000.00
Ingresos por transacciones de bolsa agropecuaria.....	400,000.00
Total de renta Bruta gravable	C\$ 2,040,000.00

Nota: Las rentas de capital y ganancias de capital sujetas de retenciones definitivas.

Clasificación de rentas		
Conceptos	Valores	Artículos
Intereses cobrados	C\$ 450,000.00	RC. Arto. 15 y 16. LCT
Alquiler de edificios	200,000.00	RC. Arto. 15 y 16. LCT
Participaciones de utilidades	500,000.00	RC. Arto. 15 y 16. LCT
Enajenación de acciones valor mayor a libros	150,000.00	GC. Arto. 15 y 16. LCT
Ventas de bienes	1,000,000.00	RAE. Arto 13. LCT.
Decremento de pasivos	50,000.00	IP. Arto. 3 LCT.
Recuperación de cartera incobrable	75,000.00	RAE. 13. LCT. 29.15 RGL.
Transacción en bolsa agropecuaria	100,000.00	IE. Arto. 264 LCT. 172 RGL
Enajenación de bienes inmueble mayor al valor en libro	80,000.00	RC. Arto. 15 y 16. LCT
Cobros de dividendos	230,000.00	RC. Arto. 15 y 16. LCT

RC: Renta de Capital

GC: Ganancia de Capital

RAE: Rentas de Actividades Económicas

IP: Incremento patrimonial

IE: Ingresos Exentos

DEPURACIÓN CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LOS INGRESOS

Este proceso, implica desarrollar distintas gestiones administrativas con el fin de depurar la información contable, para revelar, a través de los estados financieros de la entidad, la realidad económica, financiera y patrimonial de manera “**fidedigna**”. Esto, a través de la determinación de la existencia real de bienes, de derechos y obligaciones que afectan el patrimonio de la entidad, depurando y castigando los valores que presenten un estado de cobranza o pago incierto y evaluando la procedencia de su eliminación o incorporación, según sea el caso.

Frente a este procedimiento, se definen los pasos posibilidades que darían lugar a la depuración de los valores contables de los fiscales. Entre estas, se encuentran situaciones como: la no representatividad de derechos, bienes u obligaciones para la entidad; situaciones de incobrabilidad por jurisdicción coactiva; prescritos o carencia de documentos soporte idóneos para su cobro; pago sobre derechos u obligaciones, entre otros. En fin es llegar de la depuración contable a los saldos fiscales para efectos de la presentación de la Declaración del Impuesto sobre la Renta.

IBERICA. S.A.	
ESTADO DE RESULTADOS AÑO 2023	
Ventas	C\$ 47,890,976.00
Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	78,976.00
Ventas Netas	47,812,000.00
Costo de Ventas	19,124,800.00
Utilidad Bruta en Venta	28,687,200.00
Gastos de Administración	5,879,000.00
Gastos de Ventas	5,383,800.00
Utilidad en operación	17,424,400.00
Más: Otros Ingresos	18,305,000.00
Menos: Otros Egresos por ingresos extraordinarios	4,576,250.00
Utilidad antes de Corrección Monetaria	31,153,150.00
Ganancias cambiarias	654,567.00
Utilidad antes de Impuestos	31,807,717.00
Impuesto de Renta	9,542,315.10
Utilidad Neta	C\$ 22,265,401.90

ANEXO DE OTRO INGRESO	
Las rentas y ganancias de capital sujetas de retenciones	
Indemnización por responsabilidad civil menos que valor en libros	1,176,000.00
Dividendos recibidos de una entidad socia	5,500,000.00
Ingresos en ventas de activos mayor que en valor en libro	4,600,000.00
Ingresos por subarriendo	2,850,000.00
Ingresos por intereses recibidos del extranjero	2,979,000.00
Ingresos por intereses recibido en territorio nacional	1,200,000.00
Ganancias cambiarias	654,567.00
Total Ingresos	C\$ 18,959,567.00

Solución

Depuración Tributaria de los ingresos extraordinarios		
Descripción		Valores
Exclusión de rentas	Parcial	
Indemnización por responsabilidad civil menos que valor en libros.	C\$ 1,176,000.00	
Ingresos por intereses recibidos del extranjero.	2,979,000.00	
Total de exclusión de rentas		4,155,000.00
Rentas de capital	Parcial	
Dividendos recibidos de una entidad socia.	5,500,000.00	
Ingresos por subarriendo.	2,850,000.00	
Ingresos por intereses recibido en territorio nacional.	1,200,000.00	
Total de rentas de capital		9,550,000.00
Ganancias de capital		
Ingresos en ventas de activos mayor que en valor en libro.		4,600,000.00
Renta bruta		
Ganancias cambiarias.		654,567.00
Total de ingresos extraordinarios.		C\$ 18,959,567.00

DEPURACIÓN DE INGRESOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS	
Descripción	Ingresos
Total Ingresos Ordinarios y extraordinarios	66,117,000.00
Exclusión de rentas	(4,155,000.00)
Rentas de capital	(9,550,000.00)
Ganancias de capital	(4,600,000.00)
Ganancias cambiarias	654,567.00
Total de renta bruta	C\$ 48,466,567.00

Capítulo III BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El método general de determinación del impuesto es la base, o sea, el cómputo de elementos positivos y negativos y subsunción en la base imponible. Los métodos de presunción de bases imponibles se utilizan ante la reticencia o falsedad de la información suministrada por el contribuyente y, en su caso, para determinar impuestos reales establecidos en diversos artículos de la ley, tales como los artículos 30 y 35, y el artículo 160 del Código Tributario.

El artículo 35 regla esta mecánica al disponer: “para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”. El artículo 5 y 10 ajusta esta disposición a las rentas de fuente extranjera. Por su parte, el modo de valuar y establecer las bases imponibles positivas está determinado en las disposiciones específicas de cada categoría de ganancias, así como el tratamiento de los respectivos gastos computables.

Podemos afirmar que el legislador propone tres tipos de determinación de la base imponible, la primera mediante el método de la ganancia, es decir, ingresos menos costos y gastos, la segunda el método de los Doce Millones de ingresos C\$ 12,000,000.00 y el tercero el de las cooperativas.

1. Método de la utilidad contable

IBÉRICA S.A.
ESTADO DE RESULTADO
Del 1 de enero 2023 al 31 de diciembre 2023

Ingresos	C\$ 4,360,000.00
Costos	<u>1,308,000.00</u>
Utilidad bruta	3,052,000.00
Gastos de operación	
Gastos de ventas	800,000.00
Gastos administrativos	350,000.00
Gastos financieros	<u>135,000.00</u>
Total, gastos operativos	1,285,000.00
Utilidad antes del Impuesto	1,767,000.00
Impuesto sobre la renta	C\$ 530,100.00

Este es el primer método al que hace referencia el legislador al referirse al método de la renta neta.

2. Método flujo de caja

**LIQUIDACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE UN CONTRIBUYENTE
PERTENECIENTE AL METODO DE LUJO DE CAJA.**

Con los datos de estado de resultado, consideremos que del total de ingresos el sesenta por ciento fue vendido al contado y que del total de costos y gastos el ochenta por ciento fue pagado.

IBÉRICA S.A.
ESTADO DE RESULTADO
Del 1 de enero 2023 al 31 de diciembre 2023

Ingresos	C\$ 4,360,000.00
Costos	<u>1,308,000.00</u>
Utilidad bruta	3,052,000.00
Gastos de operación	
Gastos de ventas	800,000.00
Gastos administrativos	350,000.00
Gastos financieros	<u>135,000.00</u>
Total, gastos operativos	1,285,000.00
Utilidad antes del Impuesto	1,767,000.00
Impuesto sobre la renta	C\$ 530,100.00

IBÉRICA S.A.
ESTADO DE RESULTADO FISCAL
Del 1 de enero 2022 al 31 de diciembre 2022

Detalles	Devengado	Percibido
Ingresos	C\$ 2,616,000.00	C\$ 1,744,000.00
Costos	1,046,400.00	261,600.00
Utilidad bruta	1,569,600.00	1,482,400.00
Gastos de operación		
Gastos de ventas	640,000.00	160,000.00
Gastos de administración	280,000.00	70,000.00
Gastos financieros	108,000.00	27,000.00
Total gastos operativo	1,028,000.00	257,000.00
Utilidad antes del impuesto	541,600.00	1,225,400.00
Impuesto sobre la renta	C\$ 162,480.00	C\$ 367,620.00

Reconocimiento contable respecto a la determinación de la base imponible

Asiento contable 1
Reconocimiento del impuesto corriente por el IR

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	530,100.00	
Impuesto por pagar		530,100.00
Sumas Iguales	C\$ 530,100.00	C\$ 530,100.00

Asiento contable 2
Reconocimiento de la cancelación del IR

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	162,480.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		162,480.00
Sumas Iguales	C\$ 162,480.00	C\$ 162,480.00

Asiento 3

Reconociendo el saldo a pagar pendiente por el restante de las ventas al crédito y las cuentas por pagar

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	367,620.00	
Impuesto por pagar		367,620.00
Sumas Iguales	C\$ 367,620.00	C\$ 367,620.00

3. Método de una cooperativa

CASO DE LIQUIDACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE UNA COOPERATIVA

COOPERATIVA R.L.
ESTADO DE RESULTADO

Del 1 de enero 2022 al 31 de diciembre 2022

Ingresos	C\$ 84,360,000.00
Costos	<u>21,308,000.00</u>
Utilidad bruta	63,052,000.00

Gastos de operación	
Gastos de ventas	18,000,000.00
Gastos administrativos	13,500,000.00
Gastos financieros	<u>8,000,000.00</u>
Total, gastos operativos	39,500,000.00
Utilidad antes del Impuesto	23,552,000.00
Impuesto sobre la renta 30%	7,065,600.00

Liquidación proporcional de los ingresos gravados %

Total, ingresos contables	C\$ 84,360,000.00	
Menos: Ingresos no gravables	60,000,000.00	71%
= Ingresos gravables	24,360,000.00	29%

COOPERATIVA R.L.
Resultado Fiscal
Del 1 de enero 2022 al 31 de diciembre 2022

Ingresos gravados	C\$ 24,360,000.00
Costos de venta	<u>6,179,320.00</u>
Utilidad bruta	18,181,000.00

Gastos de operación	
Gastos de ventas	5,220,000.00
Gastos administrativos	3,915,000.00
Gastos financieros	<u>2,320,000.00</u>
Total, gastos operativos	11,455,000.00
Utilidad antes del Impuesto	6,726,000.00
Impuesto sobre la renta 30%	2,017,800.00

Reconocimiento contable respecto a la determinación de la base imponible

Asiento contable 1
Reconocimiento del impuesto corriente por el IR

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	7,065,600.00	
Impuesto por pagar		7,065,600.00
Sumas Iguales	C\$ 7,065,600.00	C\$ 7,065,600.00

Asiento contable 2
Reconocimiento por la cuota a pagar determinada de la proporcionalidad de la base imponible.

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	2,017,800.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		2,017,800.00
Sumas Iguales	C\$ 2,017,800.00	C\$ 2,017,800.00

Asiento contable 3

Ajuste de reversión del pasivo por el gasto corriente por el Impuesto sobre la Renta

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	5,047,800.00	
Subvención fiscal por beneficio tributario		5,047,800.00
Sumas Iguales	C\$ 5,047,800.00	C\$ 5,047,800.00

Capítulo IV COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLE

El valor de costo (adquisición o producción) constituye el criterio principal y básico de la valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados «de situación», en correspondencia también con el concepto de «empresa en marcha», razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio.

Este principio implica que no debe adoptarse como criterio de valuación el «valor de mercado», entendiéndose como tal el «costo de reposición o de fabricación». Sin embargo, el criterio de «valuación de costo» ligado al de «empresa en marcha», cuando esta última condición se interrumpe o desaparece, por esta empresa en liquidación, incluso fusión, el criterio aplicable será el de «valor de mercado» o «valor de probable realización», según corresponda.

La norma tributaria establece que la valuación del costo como de los inventarios será en armonía a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el artículo 44 de la ley de concertación tributaria establece: Cuando el inventario sea elemento determinante para establecer la renta neta o base imponible, el contribuyente deberá valorar cada bien o servicio producido a su costo de adquisición o precio de mercado, cualquiera que sea menor. Para la determinación del costo de los bienes y servicios producidos, el contribuyente podrá escoger cualquiera de estos métodos siguientes: 1. Costo promedio; 2. Primera entrada, primera salida; y 3. última entrada, primera salida. La Administración Tributaria podrá autorizar otros métodos de valuación de inventarios o sistema de costeo acorde con los principios de contabilidad generalmente aceptados o por las normas internacionales de contabilidad. El método así escogido no podrá ser variado por el contribuyente, a menos que obtenga autorización por escrito de la Administración Tributaria.

En esa misma línea, el artículo 39 en su primer párrafo expresa que: Son deducibles los costos y gastos causados, generales, necesarios y normales para producir la renta gravable y para conservar su existencia y mantenimiento, siempre que dichos costos y gastos estén registrados y respaldados por sus comprobantes correspondientes.

Imputación de costos y gastos

Para determinar el criterio de imputación existen dos momentos trascendentes, (i) el instante en que se adquiere el derecho a un ingreso, lo que correspondería al devengado, y (ii) el momento en que se percibe el ingreso. Así, indica García Mullín que el sistema del devengado, también llamado causado, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio. Con respecto a los gastos, agrega que como contrapartida, tratándose de gastos, el criterio de lo devengado se aplica cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya pagado, ni sean exigible.

El sistema de lo percibido atiende al momento de percepción del ingreso (o cancelación del gasto) Al respecto, aclara debidamente que la percepción no debe entenderse como la recepción material del dinero (denominada por algunos como percepción real), sino que también son aplicables otra hipótesis como es el caso de nuestra legislación para el caso de la acreditación de las rentas en algún lugar o forma que se ponga a disposición o para el goce del beneficiario (denominada por algunos como percepción presunta), o cuando la percepción es indirecta siendo un tercero por autorización del beneficiario quien perciba la renta.

En conclusión, el método de lo percibido reconoce los flujos de caja sin considerar cuándo se han producido los hechos económicos que los ocasionan, es decir, que se enfoca en los aspectos financieros. Entonces, percibido: Son ingresos reales por venta de bienes y servicios causados en el momento que se cobran, estando pendiente el servicio o entrega de los bienes.

Jurídicamente, el devengo suele ser definido como el momento en que surgen el derecho a percibir la renta, sea que se perciba o no. Según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, a la expresión “devengar” se le reconocen tres acepciones: el hacer uno, alguna cosa suya mereciéndola, el adquirir derecho a una percepción o retribución por el trabajo prestado, los servicios desempeñados u otros títulos, y, el producir intereses o réditos. También desde el punto de vista del idiomático, el verbo devengar significa “adquirir un derecho a alguna percepción o retribución por razón del trabajo, servicio u otro título.”

El criterio del devengo como sistema de imputación de rentas gravables y gastos deducibles a un ejercicio determinado se rigen, para el uso de las rentas de contribuyentes de actividades económicas que llevan registros contables. Sin embargo, para aquellos contribuyentes que no llevan registro contables formales y legales liquidan su base imponible sobre la base de lo percibido (ingresos y egresos) así establecido por el artículo 35 de la Ley de Concertación Tributaria.

Atendiendo a la hipótesis contable del devengo, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen, se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros cuando ocurren, y no cuando se cobran o pagan, razón por la cual los estados financieros dan cuenta sobre los cobros o pagos pasados y las obligaciones o cobros futuros, lo que suele ser de gran utilidad para las decisiones económicas que adoptan los usuarios de los estados financieros.

Así pues, el devengo contable involucra un acto de reconocimiento la acción de reconocer como declara la propia norma de contabilidad para lo cual la disciplina misma exige lo siguiente:

1. Que sea probable que el beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa; y,
2. Que la partida tenga un costo o valor susceptible de ser medido confiablemente.

Principio de Prudencia

Significa que cuando se deba elegir entre dos valores por un elemento de activo, normalmente se debe optar por el más bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo que la cuota del propietario sea menor. Este principio general se puede expresar también diciendo: «contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado».

El numeral 12 y 18 del artículo 39 de la Ley de concertación Tributaria establecen los medios que pueden ser amortizados, depreciados y estimados para provisiones, todos ellos deben cumplir con el principio de prudencia cuando se tiene la certeza que la salida de recursos en la entidad es verdadera.

Reconocimiento de gastos

Se reconoce un gasto en el estado de resultado, si surgió un decremento en los beneficios económicos futuros relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además, el gasto puede medirse con fiabilidad. Es decir, se puede reconocer un gasto, si ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

Los gastos se reconocen en el estado de resultado sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de uno y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

Por ejemplo, los diversos componentes de gastos que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso ordinario derivado de la venta de los bienes. No obstante, si se aplica el proceso de correlación bajo este marco conceptual, no se permite reconocer en el balance, partidas que no cumplan la definición de activo o de pasivo.

Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse solo de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados con procedimiento sistemático y racional de distribución. Se necesita a menudo para reconocer gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, así como con la plusvalía comprada.

Las patentes y las marcas. En estos casos el gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución se diseñan para reconocer el gasto en los períodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

Dentro del estado de resultados, se reconocen inmediatamente como un gasto un desembolso correspondiente que no produce beneficios económicos futuros, no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurren en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, también cuando surge una obligación derivada de la garantía de un producto.

Efecto tributario de los gastos

Podemos definir las deducciones, como una institución jurídica que permite aminorar el tributo mediante la posibilidad de restar de la base imponible ciertas sumas, en general determinadas por la ley, que pueden tener o no relación con gastos que efectúa el responsable recaudador o contribuyente.

Para que puedan tomarse en cuenta las deducciones mencionadas será necesario que el contribuyente registre y documente debidamente los cargos o pagos efectuados.

Se trata de conceptos negativos que tienen como fin fundamental personalizar el tributo o establecer lo más cabalmente posible de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto.

Además, pueden utilizarse para restar de la base imponible conceptos que, no siendo gastos necesarios (son consumos) se desea contemplar por diversas razones; es el caso de los beneficios concedidos por las empresas a sus trabajadores por ejemplo, gastos de sepelio, de salud, ciertos tipos de seguros y otros que se verán.

En resumen, las deducciones se pueden agrupar en dos grandes categorías que, de algún modo, ya se esbozaron en los párrafos anteriores:

- a) Las que tienen como función principal personalizar el impuesto, contemplando la no gravabilidad de importes que no expresan capacidad contributiva; y
- b) Deducción de importes que, no obstante ser de difícil asimilación al concepto de gasto necesario, el legislador considera reducen la capacidad económica de los sujetos, por lo que deben restarse de la base imponible, aunque constituyan consumos.

Detalle de gastos deducibles

A continuación realizamos un detalle de gastos taxativamente deducibles y otros que de acuerdo con la actividad también son deducibles: artículo 39 de la LCT.

1. Los gastos pagados y los causados durante el año gravable en cualquier negocio o actividad afecta al impuesto;
2. El costo de ventas de los bienes y el costo de prestación de servicios;
3. Los gastos por investigación y desarrollo, siempre que se deriven de unidades creadas para tal efecto;
4. Los sueldos, los salarios, y cuales quiera otra forma de remuneraciones por servicios personales prestados en forma efectiva;
5. Las cotizaciones o aportes de los empleadores a cuenta de la seguridad social de los trabajadores en cualquiera de sus regímenes;
6. Las erogaciones efectuadas para prestar gratuitamente a los trabajadores servicios y beneficios destinados a la superación cultural y al bienestar material de éstos, siempre que, de acuerdo con política de la empresa, sean accesibles a todos los trabajadores en igualdad de condiciones y sean de aplicación general;
7. Los aportes en concepto de primas o cuotas derivadas del aseguramiento colectivo de los trabajadores o del propio titular de la actividad hasta el equivalente a un diez por ciento (10%) de sus sueldos o salarios devengados percibidos durante el período fiscal;
8. Hasta un diez por ciento (10%) de las utilidades netas antes de este gasto, que se paguen a los trabajadores a título de sobresueldos, bonos y gratificaciones, siempre que de acuerdo con políticas de la empresa, sean accesibles a todos los trabajadores en igualdad de condiciones. Cuando se trate de miembros de sociedades de carácter civil o mercantil, y de los parientes de los socios de estas sociedades o del contribuyente, solo podrá deducirse las cantidades pagadas en concepto de sueldo y sobresueldo;
9. Las indemnizaciones que perciban los trabajadores o sus beneficiarios, contempladas en la Ley N.º 185, "Código del Trabajo", publicado en La Gaceta, Diario Oficial N.º 205 del 30 de octubre de 1996, que en el resto de la ley se mencionará como "Código del Trabajo", convenios colectivos y demás leyes;
10. Los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y por las adaptaciones al entorno en el sitio de labores en que incurre por el empleador, en el caso de personas con discapacidad;

11. El resultado neto negativo de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera, independientemente de si al cierre del período fiscal son realizadas o no, en su caso. En actividades económicas de compraventa de moneda extranjera, la deducción será por el resultado negativo de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera;
12. Las cuotas de depreciación para compensar el uso, desgaste, deterioro u obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como de las mejoras con carácter permanente;
13. Las cuotas de amortización de activos intangibles o gastos diferidos;
14. Los derechos e impuestos que no sean acreditables por operaciones exentas de estos impuestos, en cuyo caso formarán parte de los costos de los bienes o gastos que los originen. En su caso, y cuando corresponda con arreglo a la naturaleza y función del bien o derecho, la deducción se producirá al ritmo de la depreciación o amortización de los bienes o derechos que generaron esos impuestos;
15. Los intereses, comisiones, descuentos y similares, de carácter financiero, incluyendo los de arrendamiento financiero, causados o pagados durante el año gravable a cargo del contribuyente, sin perjuicio de las limitaciones de deducción de intereses establecida en el artículo 48 de la presente Ley 81;
16. Hasta el equivalente a un diez por ciento (10%) de la renta neta calculada antes de este gasto, por transferencias a título gratuito o donaciones, efectuadas a favor de:
 - a. El Estado, sus instituciones y los municipios;
 - b. La Cruz Roja Nicaragüense y los Cuerpos de Bomberos;
 - c. Instituciones de beneficencia y asistencia social, artística, científica, educativa, cultural, religiosa y gremial de profesionales, sindicales y empresariales, a las que se le haya otorgado personalidad jurídica sin fines de lucro;
 - d. Las personas naturales o jurídicas dedicadas a la investigación, fomento y conservación del ambiente;
 - e. El Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción, creado mediante Ley N.º 370, "Ley Creadora del Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción", publicada en La Gaceta, Diario Oficial, N.º 23 del 1 febrero de 2001; y
 - f. Campañas de recolecta nacional para mitigar daños ocasionados por desastres naturales, siniestros y apoyo a instituciones humanitarias sin fines de lucro.
17. Los impuestos a cargo del contribuyente no indicados en el artículo 43 de esta Ley;
18. Las pérdidas por caducidad, destrucción, merma, rotura, sustracción o apropiación indebida de los elementos invertidos en la producción de la renta gravable en cuanto no estuvieran cubiertas por seguros o indemnizaciones; ni por cuotas de amortización o depreciación necesarias para renovarlas o sustituirlas;
19. Las pérdidas provenientes de malos créditos, debidamente justificadas. No obstante, el valor de la provisión acumulada de conformidad con los numerales 20 y 21 de este artículo, se aplicará contra estas pérdidas, cuando corresponda;
20. Hasta el dos por ciento (2%) del saldo de las cuentas por cobrar de clientes;

21. El incremento bruto de las provisiones correspondiente a deudores, créditos e inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irre recuperables en las instituciones financieras de acuerdo con las categorías y porcentajes de provisión establecida en las normas prudenciales de evaluación y clasificación de activos que dicten las entidades supervisoras legalmente constituidas;
22. Los cargos en concepto de gastos de dirección y generales de administración de la casa matriz o empresa relacionada que correspondan proporcionalmente al establecimiento permanente, sin perjuicio de que le sean aplicables las reglas de valoración establecidas en la presente Ley;
23. El pago por canon, conservación, operación de los bines, primas de seguro, y demás erogaciones incurridas en los contratos de arrendamiento financieros.
24. El autoconsumo de bienes de las empresas que sean utilizados para el proceso productivo o comercial de las mismas; y
25. Las rebajas, bonificaciones y descuentos, que sean utilizados como política comercial para la producción o generación de las rentas gravables

Caso práctico 1: Sobre gastos por investigación y desarrollo:

El tratamiento contable de los gastos de investigación se reconoce como activos intangibles. Para el tratamiento de estos gastos utilizaremos dos cuentas:

Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico. Contiene los gastos de investigación activados por la empresa, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial.

La imputación contable de estos gastos, en principio, son gastos del ejercicio, tanto si se realizan por parte de la empresa como si realizan por encargo a terceros, dando lugar a los siguientes asientos respectivamente:

Ejemplo 1: IBERICA S.A. ha incurrido en los siguientes gastos C\$ 10,000.00, asociados a la fase de investigación, abonados por bancos:

Por el registro de la compra de software		
Cuentas	Debe	Haber
Desarrollo de software	10,000.00	
Efectivo en caja y bancos		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Por la amortización de los gastos de investigación se realizará en 5 años – cuotas de $10.000/5 = 2.000$), por lo que la cuota de amortización para los 5 ejercicios siguientes se reflejará mediante el siguiente asiento:

Al inicio del año 2024 se inscribe en el Registro de la Propiedad Intelectual. el procedimiento es el siguiente:

Registros de gastos de investigación de desarrollo		
Cuentas	Debe	Haber
Amortización de Activo Intangible	2,000.00	
Amortización Acumulada de Activo Intangible		2,000.00
Sumas Iguales	C\$ 2,000.00	C\$ 2,000.00

Registro de inscripción de bienes intelectual		
Cuentas	Debe	Haber
Propiedad Intelectual	10,000.00	
Desarrollo de software		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Ejemplo 2: La empresa A.B.C. registra el invento de una maquinaria ecológica con lo cual podrá reducir los niveles de contaminación, pagando al Registro de la Propiedad Intelectual C\$ 10,000.00 por concepto del registro de la patente, pagando además a los abogados que se encargan de la realización del trámite la cantidad de C\$ 2,500.00

Importe del pago de derechos por la patente	C\$ 10,000.00
Honorarios de abogados	<u>2,500.00</u>
Valor histórico original o precio de costo	C\$ 12,500.00

El costo de los activos intangibles debe ser absorbido a través de la amortización, en los costos y gastos de los periodos que resulten beneficiados de ellos. La amortización deberá hacerse mediante un método racional, sistemático y consistente durante el término de vida útil estimada del bien intangible.

El intangible, cuyo término de vida está limitado por Ley, reglamento, contrato o por su misma naturaleza, debe amortizarse en un período no mayor a la vigencia establecida en el documento que los regula, por lo general mediante la aplicación del método de línea recta.

Tomando como base los datos propuestos anteriormente y considerando una vida legal establecida de 20 años, tendremos:

$$\text{Amortización} = \frac{\text{Valor histórico original}}{\text{Vida legal}}$$

$$\text{Amortización} = \frac{\text{C\$ } 12,500.00}{20 \text{ años}} = 625.00$$

CUENTAS SUJETAS A AMORTIZACIÓN CONTABLE Y FISCAL.

Gastos Preoperativos.

Son todos aquellos gastos que se realizan en la etapa preoperativos de una persona jurídica o natural que realiza actividades económicas, encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales e industriales, tales como adquirir equipos, organizar su administración y su producción, desarrollar los productos o servicios que planea vender, desarrollar su mercado, contratar su personal, etcétera. Entre ellos se encuentran: Gastos de Constitución, Gastos de organización y Gastos de Instalación.

Todos ellos se amortizan, la cual, representa la recuperación del costo de estos gastos disminuido de la base imponible.

Provisión para responsabilidad social.

Esta provisión se realiza cuando, en el futuro, la empresa esté obligada a desembolsar dinero por beneficios material en beneficio de sus trabajadores, como es el caso de bonos navideños, bonos escolares, subsidios para anteojos etc., siempre que sea de aplicación general para todos sus trabajadores a cargo de la empresa.

Desde un punto de vista financiero y tributario, este tipo de provisiones debe tratarse como un pasivo exigible, ya que, al representar una salida de fondos en el futuro, no pueden considerarse como cuentas que contribuyan a la autofinanciación de la empresa.

Son gastos deducibles las erogaciones efectuadas para prestar gratuitamente a los trabajadores Servicios y beneficios destinados a la superación cultural y al bienestar material de estos, siempre que, de acuerdo con política de la empresa, sean accesibles a todos los trabajadores en igualdad de condiciones y sean de aplicación general.

Ejemplo: IBERICA, S.A. designa un bono navideño por C\$ 500.00 para 100 trabajadores operarios, y de C\$ 300.00 para 20 trabajadores del personal administrativo.

Bonos para operarios $500 \times 100 = 50,000.00$
Bonos para administrativos $300 \times 20 = 6,000.00$

Registro de bonos navideños		
Cuentas	Debe	Haber
Gastos de ventas	10,000.00	
Provisiones para beneficios material de trabajadores		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Declaración Fiscal de Impuesto sobre la Renta periodo 2023	
Cuentas	Debe
Utilidad contable antes del IR	C\$ 200,000.00
Provisiones para beneficios material de trabajadores	(56,000.00)
Base imponible	144,000.00
Impuesto sobre la Renta 30%	43,200.00

Observación: El reconocimiento del gasto por beneficios material a los trabajadores permite a la empresa ahorrarse C\$16,800.00 ($56,000 \times 30\%$) de los C\$ 60,000.00 que debió haber pagado en base a la utilidad contable ($200,000 \times 30\%$).

Dentro de estas provisiones y dentro de las políticas empresariales de labor social se pueden clasificar como gastos los siguientes:

- Mantenimiento y reparación de viviendas
- Servicios médicos.
- Alimentación.
- Servicios de esparcimientos.
- Promoción cultural
- Promoción de educación continua o técnica

DEDUCCIÓN DE APORTES EN CONCEPTO DE PRIMA DEL ASEGURAMIENTO DE LOS TRABAJADORES

Son gastos deducibles los aportes en conceptos de primas o cuotas derivadas del aseguramiento colectivo de los trabajadores o del propio titular de las actividades hasta un diez por ciento (10%) de sus sueldos o salarios devengados o percibidos durante el período fiscal (numeral 7 artículo 39 LCT).

Ejemplo 1: Una entidad paga en concepto de salarios anual C\$ 300,000.00, y adquiere una póliza de seguro a sus trabajadores con una póliza por C\$ 45,000.00.

El monto deducible de la póliza en base al salario anual corresponde a C\$ 30,000.00 ($300,000.00 \times 10\%$)

Depuración de Gastos Deducibles y no Deducibles.	
Gastos por seguro	C\$ 45,000.00
Gasto deducible ($300,000 \times 10\%$) numeral 7 artículo 39 LCT	(30,000.00*)
Gastos en exceso no deducibles por seguro	15,000.00

Declaración Fiscal de Impuesto sobre la Renta período 2023	
Utilidad contable antes del IR	C\$ 200,000.00
Gastos en exceso no deducibles por seguro	15,000.00
Base imponible	215,000.00
Impuesto sobre la Renta 30%	C\$ 64,500.00

Observación: La empresa incremento el pago del impuesto en C\$ 4,500.00 ($30,000 \times 30\%$) de los C\$ 60,000.00 que debió haber pagado en base a la utilidad contable ($200,000 \times 30\%$).

Reparto de hasta el 10% de utilidades a los trabajadores.

Hasta un diez por ciento (10%) de las utilidades netas antes de este gasto, que se paguen a los trabajadores a título de sobre sueldos, bonos y gratificaciones, siempre que, de acuerdo con políticas de la empresa, sean accesibles a todos los trabajadores en igualdad de condiciones.

Cuando se trate de miembros de sociedades de carácter civil o mercantil, y de los parientes de los socios de estas sociedades o del contribuyente, solo podrá deducirse las cantidades pagadas en concepto de sueldo y sobre sueldo (numeral 8 artículo 39 LCT).

Ejemplo 2: La entidad paga a sus trabajadores a título de sobre sueldos C\$ 50,000.00, la utilidad antes de este gasto asciende C\$ 300,000.00.

Depuración de Gastos Deducibles y no Deducibles	
Utilidad contable	C\$ 300,000.00
Más Gastos por sobre sueldos	50,000.00
Base imponible	350,000.00
Límite del sobre sueldo 10%	35,000.00
Sobre sueldo pagados	(50,000.00)
Pago de sobresueldo en exceso	15,000.00

Declaración Fiscal de Impuesto sobre la Renta período 2023	
Utilidad contable antes del IR	C\$ 300,000.00
Gastos en exceso no deducibles por seguro	15,000.00
Base imponible	315,000.00
Impuesto sobre la Renta 30%	C\$ 94,500.00

Observación: La empresa incremento el pago del impuesto en C\$ 4,500.00 ($30,000 \times 30\%$) de los C\$ 90,000.00 que debió haber pagado en base a la utilidad contable ($300,000 \times 30\%$).

Indemnizaciones laborales a trabajadores:

Son gastos deducibles las indemnizaciones que perciban los trabajadores o sus beneficiarios, contempladas en la Ley No. 185, Código del Trabajo, publicado en La Gaceta, Diario Oficial No. 205 del 30 de octubre de 1996, que en el resto de la Ley se mencionará como Código del Trabajo, convenios colectivos y demás leyes (numeral 9 artículo 39 LCT).

Las provisiones es un pasivo cuya cuantía o fecha de ocurrencia son inciertas y debe reconocerse contablemente, después de tomar en cuenta toda la evidencia disponible. En cambio, la creación de reservas no es un gasto; representa la parte del capital ganado que es destinada por los propietarios para fines distintos al decreto de dividendos o a la capitalización de utilidades.

Podemos afirmar que el reconocimiento de las indemnizaciones laborales no son reservas, y de acuerdo con su naturaleza y técnica contable, se trata de provisiones para la cancelación de obligaciones futuras.

El artículo 45 del Código del Trabajo establece el reconocimiento de una indemnización por despido injustificado equivalente a: un mes de salario por cada uno de los primeros tres años de trabajo; veinte días de salario por cada año de trabajo a partir del cuarto año.

En ningún caso, la indemnización será menor de un mes, ni mayor de cinco meses. Las fracciones entre los años trabajados se liquidarán proporcionalmente.

Salario C\$ 7,000*30 = 210,000.00
 Salario C\$ 8,200*20= 164,000.00
 Total, salarios C\$ 374,000.00* 5 años de indemnización
 Indemnización para reconocer en el ejercicio fiscal: C\$ 1, 870,000.00

Registro de provisiones por indemnización de trabajadores		
Cuentas	Debe	Haber
Gastos de ventas	1,870,000.00	
Provisiones para indemnización de trabajadores.		1,870,000.00
Sumas Iguales	C\$ 1,870,000.00	C\$ 1,870,000.00

Declaración Fiscal de Impuesto sobre la Renta período 2023	
Utilidad contable antes del IR	C\$ 3,000,000.00
Provisiones para indemnización de trabajadores	(1,870,000.00)
Base imponible	1,130,000.00
Impuesto sobre la Renta 30%	C\$ 339,000.00

Observación: El reconocimiento del gasto por indemnización laboral a los trabajadores, la empresa se ahorró C\$ 561,000.00 (1, 870,000*30) de los C\$ 900,000.00 que debió haber pagado en base a la utilidad contable (3, 000,000*30%).

Depreciación contable y fiscal de activo fijos.

Las cuotas de depreciación para compensar el uso, desgaste, deterioro u obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes productores de rentas gravados, propiedad del contribuyente, así como la cuota de depreciación tanto de las mejoras con carácter permanente como de las revaluaciones (numeral 12 artículo 39 LCT).

Ejemplo de obsolescencia de activos:

Obsolescencia: Es la pérdida del valor de los bienes ocasionados por el adelanto tecnológico o científico.

Ejemplo 1: Obsolescencia económica:

Este procedimiento señala la existencia del deterioro del valor de un activo, se determina cuando el importe en libros es mayor al importe recuperable del activo.

Valor neto del activo	15,000.00
Costo del activo	20,000.00
Depreciación	5,000.00
Valor Recuperable	11,800.00
Deterioro del valor (15,000,00 - 11,800.00)	3,200.00

AJUSTES POR INFLACIÓN A LOS ACTIVOS FIJOS.

Así mismo, el mismo numeral de norma en estudio, dispone el reconocimiento de las revaluaciones de activos. La revalorización de activos fijos es una práctica contable que permite incrementar el valor en libros de los activos fijos a valores de mercado, también podemos decir, que es el proceso de aumentar su valor en libros en caso de grandes cambios en el valor justo de mercado. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) requieren que los activos fijos se registren al costo, pero permiten dos modelos para la contabilidad de los activos fijos, lo cuales son: el modelo del costo y el modelo de revaluación.

Registro de compra de activos (edificios)		
Cuentas	Debe	Haber
Edificios	200,000.00	
Efectivo en caja y Bancos		200,000.00
Sumas Iguales	C\$ 200,000.00	C\$ 200,000.00

Ejemplo 2: Revaluación de activos:

El primero de enero del 2023, una entidad compró un edificio por valor C\$ 200,000.00. Registra el edificio con el siguiente asiento.

El edificio tiene una vida útil de 20 años, y la empresa utiliza la depreciación en línea recta. La depreciación anual es, por lo tanto, $C\$ 200,000 / 20 \text{ años} = C\$ 10,000.00$. La depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2023 es $= C\$ 10,000 * 3 = C\$ 30,000.00$ y el valor en libros es de C\$ 200,000.00 menos C\$ 30,000.00 equivale a C\$ 170,000.00 su valor neto.

Supongamos que el 31 de diciembre de 2023, la compañía tiene la intención de cambiar al modelo de revaluación y lleva a cabo un ejercicio de revalorización que se estima el valor razonable, y que dicho valor razonable del edificio sea C\$ 190,000.00 al 31 de diciembre del 2023. El valor en libros a la fecha es de C\$ 170,000.00 y la cantidad a revaluar es de C\$ 190,000 .00, el ajuste de reevaluación será de C\$ 20,000.00. Se registra a través del siguiente asiento:

Registro de la revaluación de activos		
Cuentas	Debe	Haber
Edificios	20,000.00	
Superávit por revaluación		20,000.00
Sumas iguales	C\$ 20,000.00	C\$ 20,000.00

Depreciación después de la revaluación.

La depreciación en períodos posteriores a la revaluación se basa en la cantidad revaluada. En el caso del Ejemplo de la compra del edificio. La depreciación para el año 2023 será el nuevo valor contable dividido por la vida útil restante ($\$ 190,000.00 / 17$, que es igual a C\$ 11,176.00), en consecuencia, la depreciación ha incrementado en C\$ 1, 176.00 en relación con la depreciación antes de la revaluación de C\$ 10,000.00.

Ejemplo 3: Revaluación y Desvalorización de Varios Activos:

Activos	Caso 1 Terreno	Caso 2 Maquinaria	Caso 3 Vehículo
Costo de adquisición	5,000,000.00	3,000,000.00	4,000,000.00
Más: Ajustes por inflación	450,000.00	270,000.00	360,000.00
Total, ajustado	5,450,000.00	3,270,000.00	4,360,000.00
Más: Mejoras	50,000.00	0	0
Ajustes a las mejoras	4,500.00	0	0
Total, de mejoras ajustadas	54,500.00	0	0
Total, costo ajustado	5,504,500.00	3,270,000.00	4,360,000.00
Menos: Depreciación acumulada		654,000.00	436,000.00
Más: Ajuste Depreciación		58,860.00	39,240.00
Más: Depreciación del Período		327,000.00	218,000.00
Total, Depreciación Acumulada	5,504,500.00	1,039,860.00	693,240.00
Costo neto del bien	3,853,150.00	2,230,140.00	3,666,760.00
Avaluó catastral	- 1,651,350.00	2,676,168.00	2,566,732.00
Valorización (desvalorización)		446,028.00	- 1,100,028.00

Cuenta: Terreno

Registro de la desvalorización de activos		
Cuentas	Debe	Haber
Gasto por desvalorización de activo	1,651,350.00	
Déficit por desvalorización de activo		1,651,350.00
Sumas Iguales	C\$ 1,651,350.00	C\$ 1,651,350.00

Cuenta Maquinaria

Registro de la revalorización de activos		
Cuentas	Debe	Haber
Maquinaria	446,028.00	
Superavit por revalorización		446,028.00
Sumas Iguales	C\$ 446,028.00	C\$ 446,028.00

Nota: Esta provisión es deducible y la disminución del Activo afecta el patrimonio

Cuenta Vehículo

Registro de la desvalorización de activos		
Cuentas	Debe	Haber
Gasto por desvalorización de vehículo	1,100,028.00	
Déficit por desvalorización de vehículo		1,100,028.00
Sumas Iguales	C\$ 1,100,028.00	C\$ 1,100,028.00

Nota:

Las Valorizaciones aquí expuestas se llevan a la Declaración del Impuesto sobre la Renta. El ajuste del valor catastral versus el valor contenido en escritura o factura lo establece el numeral 2 del artículo 83 de la Ley de Concertación Tributaria.

PRESENTACIÓN EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA.

Activos	Parcial	Neto
Terreno	C\$ 5,504,500.00	
Menos: Provisión por desvalorización	(1,651,350.00)	
Valor neto del activo		C\$ 3,853,150.00
Vehículos	4,360,000.00	
Menos: Depreciación	(693,240.00)	
Menos: Provisión por desvalorización	(1,100,028.00)	
Valor neto del activo		C\$ 2,566,760.00
Maquinaria	3,270,000.00	
Menos: Depreciación	(1,039,860.00)	
Valorizaciones	446,028.00	
Valor neto del activo		C\$ 2,676,168.00
Patrimonio		
Déficit por revalorizaciones	(2,751,350.00)	
Superávit por valorizaciones	446,028.00	
Disminución patrimonial		(2,305,322.00)

DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS CONTABLE Y FISCAL.

La Depreciación desde el Punto de Vista Tributario:

La Ley de Concertación Tributaria, establece en su artículo 45 “Para determinar las cuotas de amortización o depreciación a que se refiere la presente Ley, se seguirá el método de línea recta aplicado en el número de años que de conformidad con la vida útil de dichos activos se determinen en el Reglamento de la presente Ley (LCT)”.

Las diferencias entre el manejo contable y tributario de las depreciaciones afectan no solo las deducciones sino, los ajustes por inflación y además el control de los activos fijos y como consecuencia dan lugar a diferencias temporales que exige la sección 29 Impuesto a las ganancias, por lo que tendrá lugar al impuesto diferido.

Ejemplo 1: Depreciación en línea recta y depreciación fiscal:

La entidad adquirió un Edificio valorado en C\$ 1, 000,000.00. Su depreciación en línea recta de acuerdo con la NIIF para Pyme es a 15 años y la depreciación para efecto fiscal es a 10 años.

Años	Base NIIF	Base Fiscal	Diferencias	Impuesto por pasivo diferido
1	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
2	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
3	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
4	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
5	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
6	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
7	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
8	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
9	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
10	66,666,67	100,000.00	33,333.33	(9,999.99)
11	66,666,67		66,666,67	20,000.00
12	66,666,67		66,666,67	20,000.00
13	66,666,67		66,666,67	20,000.00
14	66,666,67		66,666,67	20,000.00
15	66,666,67		66,666,67	20,000.00
Totales	1,000,000.00	1,000,000.00	0	0

Podemos observar que producto de las diferencias entre la depreciación contable y tributaria surge una diferencia temporal negativa, originando un pasivo por impuesto diferido, la entidad ha reconocido C\$ 9,999.99 en concepto del Impuesto sobre la Renta, valor que será pagado a partir del onceavo año por la depreciación contable.

Ejemplo 2: Depreciación en línea recta y depreciación fiscal:

La entidad adquirió un vehículo por un valor de C\$ 500,000.00 que su depreciación contable es a 3 años, para efectos fiscal la depreciación es de 5 años.

Años	Base NIIF	Base Fiscal	Diferencias	Impuesto por activo diferido
1	C\$ 166,666,67	C\$ 100,000.00	C\$ 66,666.67	C\$ 20,000.00
2	166,666,67	100,000.00	66,666.67	20,000.00
3	166,666,67	100,000.00	66,666.67	20,000.00
4		100,000.00	(100,000.00)	30,000.00
5		100,000.00	(100,000.00)	30,000.00
Totales	500,000.00		0	0

Por diferencia entre los términos contables y fiscales, la entidad ha tributado de más, lo que da nacimiento a un activo por impuesto diferido, en el año 4 y 5 recupera los C\$ 60,000.00 que tributo de más en los años 1, 2 y 3.

Ejemplo 3: Depreciación de Arrendamiento Financiero:

Con fecha del 30 de junio del año 2023 se ha firmado un contrato de arrendamiento financiero sobre una máquina con valor de contado C\$ 500,000.00, costo financiero C\$ 200,000.00, duración del contrato 4 años.

Cuotas del arrendamiento financiero:

Cuentas	Año 2023	Año 2024	Año 2025	Año 2026
Cuota Financiera	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00
Recuperación de costos	125,000.00	125,000.00	125,000.00	125,000.00
Cuota anual	175,000.00	175,000.00	175,000.00	175,000.00

El coeficiente máximo de amortización, según tablas, del bien es del 15%.

Basándose en los datos anteriores, los gastos que figurarán en la contabilidad del sujeto pasivo serán:

Cuentas	Año 2023	Año 2024	Año 2025	Año 2026	Año 2026
Cuota Financiera	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00	
Amortización de costos	100,000.00	100,000.00	100,000.00	100,000.00	100,000.00
Cuota anual	150,000.00	150,000.00	150,000.00	150,000.00	100,000.00

Conforme a lo establecido en el numeral 23 del artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria y el acápite VI del numeral 3 del artículo 34 del Reglamento de la misma Ley.

A partir del ejercicio en que termine el contrato, puesto que el bien se encontrará totalmente amortizado contablemente ($125,000 \times 4 = 500,000$), pero la amortización fiscal continúa realizándose ($500,000/5 = 100,000.00$ años), las cuotas de amortización contable que se concedan (125,000.00, excepto el último año que serán 100,000) no constituirán gasto deducible a efectos fiscales (ya se han deducido), debiendo realizarse un ajuste positivo sobre el resultado contable.

DEPRECIACIÓN POR EXTENSIÓN DE VIDA DEL ACTIVO POR MEJORAS Y ADICIONES.

Ejemplo 4: Por extensión de vida:

La sociedad. ALBATROS. Posee una máquina cuyos datos son los siguientes. Al 1ro. de enero del 2023.

El 1ro. De julio del 2023 realiza una mejora sobre la máquina que significa aumentar la vida útil en tres años más. La mejora se realiza utilizando sus propios medios.

La factura por materiales asciende a C\$ 10,500.00 y el costo del personal se estima en C\$ 7,000.00 no se modifica el valor residual.

Cuadro I

Valor de adquisición	C\$ 120,000.00
Depreciación acumulada	80,000.00
Valor Residual	20,000.00
Cuota de depreciación	10,000.00
Vida útil restante	2 años
Vida útil inicial	10 años

Ilustración de los asientos contables:

Incorporación de mejoras y la depreciación de los años pendientes a depreciar.

Al 1ro. de julio 2023.

Registro contable por las mejoras		
Cuentas	Debe	Haber
Compras de enseres	10,500.00	
Proveedores		10,500.00
Sumas Iguales	C\$ 10,500.00	C\$ 10,500.00

A los que se les agregara el costo del personal, utilizando para tal operación, por el valor de C\$ 7,000.00.

Para que podamos incorporar como mayor valor del activo los costos incurridos en las mejoras, la norma estudiada en el numeral 3) del artículo 45 de la Ley de Concertación Tributaria dispone la extensión de la vida útil del activo, sin embargo, debemos considerar el principio de valoración contable:

- Aumento de su capacidad.
- Aumento de su productividad.
- Aumento de la vida útil.

En consecuencia, en nuestro caso, la extensión de la vida útil del activo la característica que cumpla para imputarse como mayor valor.

Por la tanto, ALBATROS capitalizara el costo de producción derivado de la operación, registrando.

Al 1° de julio 2023

Registro contable por las mejoras		
Cuentas	Debe	Haber
Maquinarias	17,500.00	
Proveedores		17,500.00
Sumas Iguales	C\$ 17,500.00	C\$ 17,500.00

Al final del año, la situación de la maquinaria antes de amortizar es la siguiente

Maquinaria deteriorada

Valor de adquisición	C\$ 120,000.00
Depreciación acumulada	(80,000.00)
Valor contable	40,000.00
Valor Residual	(20,000.00)
pendiente de depreciar	20,000.00
Vida útil restante (2 + 3)	5
Cuota de depreciación	4,000.00

Liquidación de las mejoras

Importe	C\$ 17,500.00
Vida Útil	4.5 años
Valor contable	3,888.89

La depreciación de este año es (6 meses) $(3,888.89/12 \times 6 \text{ meses}) = 1,944.44$

Cuota de depreciación	C\$ 4,000.00
Depreciación por los seis meses	1,944.44
Depreciación neta	5,944.44

Registro contable por la depreciación		
Cuentas	Debe	Haber
Depreciación acumulada	5,944.44	
Depreciación acumulada		5,944.44
Sumas Iguales	C\$ 5,944.44	C\$ 5,944.44

Al 31 de diciembre 2023

Al ejercicio siguiente la depreciación será:

Registro contable por la depreciación		
Cuentas	Debe	Haber
Depreciación acumulada	7,888.89	
Depreciación acumulada		7,888.89
Sumas Iguales	C\$ 7,888.89	C\$ 7,888.89

Depreciación Acelerada

Continuación del artículo 45 LCT.

Para los bienes de los exportadores acogidos a la Ley No. 382, Ley de Admisión Temporal para el Perfeccionamiento Activo y de Facilitación de las Exportaciones”, se permitirá aplicar cuotas de depreciación acelerada de los activos. En caso de que no sean identificables los activos empleados y relacionados con la producción de bienes exportables, la cuota de depreciación acelerada corresponderá únicamente al valor del activo que resulte de aplicar la proporción del valor de ingresos por exportación del año gravable entre el total de ingresos.

Los contribuyentes deberán llevar un registro autorizado por la Administración Tributaria, detallando las cuotas de depreciación, las que sólo podrán ser variadas por el contribuyente con previa autorización de la Administración Tributaria.

Ejemplo 1:

La empresa adquirió maquinaria para procesamiento de alimentos por un valor de C\$ 5, 000,000.00 sometida al sistema de depreciación acelerada, el bien tiene una vida útil de cinco años, pero se amortizará en un solo año.

En la siguiente tabla podemos observar tanto los gastos contables como fiscales y sus diferencias.

Años	Valoración Contable Valor en Libros	Valoración Fiscal Base Fiscal
1	1,000,000.00	5,000,000.00
2	1,000,000.00	0
3	1,000,000.00	0
4	1,000,000.00	0
5	1,000,000.00	0
Totales	5,000,000.00	5,000,000.00

Se puede observar, al final de la vida útil ambos criterios coinciden y ambos han amortizado lo mismo si bien de forma temporalmente distinta. En este caso se trata de una diferencia temporal negativa, porque el resultado fiscal es inferior al resultado contable por C\$ 4, 000,000.00 en el ejercicio en que surge la diferencia.

Recapitulación de la depreciación:

Diferencia en gastos deducibles	
Depreciación contable	C\$ 1,000,000.00
Depreciación fiscal	5,000,000.00
Diferencia en depreciación	4,000,000.00

Ejemplo 2: Depreciación acelerada en varios años:

Suponiendo que un bien cuyo costo es C\$ 4,000.00, tiene una vida útil de 5 años, pero por su naturaleza fiscal se debe amortizar en 15% que equivale a 7 años. En la siguiente tabla podemos observar tanto los gastos contables como fiscal y sus diferencias.

- 1. Determinación del valor contable correspondiente a cada uno en los cinco años de vida útil estimados:**

Años	Valor en libros		Gasto contable correspondiente al año
	Inicio	Final	
Año 1	C\$ 4,000.00	C\$ 3,200.00	C\$ 800.00
Año 2	3,200.00	2,400.00	800.00
Año 3	2,400.00	1,600.00	800.00
Año 4	1,600.00	800.00	800.00
Año 5	800.00	0	800.00
Total			4,000.00

- 2. Determinación de la base fiscal correspondiente a cada uno de los siete años de vida estimados, según normativa fiscal:**

Años	Base Fiscal		Gasto fiscal contable correspondiente al año (4,000.00 x 15%)
	Inicio	Final	
Año 1	C\$ 4,000.00	C\$ 3,400.00	C\$ 600.00
Año 2	3,400.00	2,800.00	600.00
Año 3	2,800.00	2,200.00	600.00
Año 4	2,200.00	1,600.00	600.00
Año 5	1,600.00	1,000.00	600.00
Año 6	1,000.00	400.00	600.00
Año 7	400.00	0	400.00
Total			C\$ 4.000.00

Como se puede observar, al final de la vida útil ambos criterios coinciden y ambos han depreciado lo mismo, si bien, de forma temporalmente distinta. En este caso se trata de una diferencia temporal negativa, porque el resultado fiscal es inferior al resultado contable en el ejercicio en que surge la diferencia.

Ajuste al costo de un activo por conversión monetaria.

Cuando los activos están sujetos a depreciación y contribuyan a la generación de renta se ajustarán de conformidad al procedimiento siguiente:

Préstamo Bancario para la Compra de Activos Fijos			
Descripción	Valor	Tipo de cambio	Total
Saldo al 01 de enero 2023	U\$ 200,000.00	36.5944	7,318,880.00
Saldo al 31 de diciembre 2023	200,000.00	36.6243	7,324,860.00
Ajuste por conversión monetaria			5,980.00

El nuevo costo del activo fijo será C\$ 7,324,860.00 en vez de 7,318,860.00 el ajuste por el valor de C\$ 5,980.00 corresponde por diferencias cambiarias, entre el saldo inicial y final.

Aplicación de la nueva depreciación

Al inicio del periodo		
Total de activo fijo	C\$ 4,900,000.00	Dividido en 5 años
Menos: Depreciación acumulada	980,000.00	
Activo netos	3,920,000.00	
Más: ajuste por corrección monetaria	5,980.00	
Nuevo valor del activo	3,925,980.00	Pendientes de amortizar 4 años
Nueva cuota anual de Depreciación	981,495.00	

Activos sustituidos.

Cuando los activos sean sustituidos, antes de llegar a su depreciación total, se deducirá una cantidad igual al saldo por depreciar para completar el valor del bien, o al saldo por amortizar, en su caso.

Retiro de activo fijo.

El tratamiento contable aceptado para el retiro de activos es el siguiente:

Al momento de que un activo es retirado de servicio debe abonarse su costo a la cuenta relativa y cancelarse la depreciación acumulada; el valor neto en libros más el costo de remoción y disposición, menos el valor de realización o de desecho arrojará una utilidad o pérdida que debe ser reflejada en los resultados del ejercicio.

LOS ACTIVOS PUEDEN RETIRARSE POR LAS SIGUIENTES RAZONES:

A. Por estar fuera de operación.

En estos casos, los activos en desuso deben transferirse a una cuenta de activos fuera de uso, valorándose a su valor de realización y reconociendo la utilidad o la pérdida por su retiro de la operación.

Ejemplo 1: Activo totalmente depreciado:

Supongamos el caso de un equipo totalmente depreciado cuyo costo de adquisición fue de C\$ 50,000.00; depreciación acumulada por C\$ 40,000.00 y un valor residual por C\$ 10,000.00. El valor de venta en C\$ 7,000.00.

Registro por la compra del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Equipo	50,000.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		50,000.00
Sumas Iguales	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00

Registro por la baja del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Equipo	50,000.00	
Depreciación acumulada		40,000.00
Valor residual de equipo		3,000.00
Equipo fuera de uso		7,000.00
Sumas Iguales	C\$ 50,000.00	C\$ 50,000.00

Registro contable de los efectos fiscales:

Desde el punto de vista fiscal, lo único necesario es registrar la deducción correspondiente al saldo pendiente de deducir actualizado de la inversión que ha dejado de ser útil, en las cuentas de orden abiertas para registrar la deducción de inversión.

Entrega a cambio de un nuevo activo:

Tratándose de automóvil, es usual entregar al proveedor de un vehículo usado como parte del precio de adquisición de uno nuevo. Ante tal circunstancia, debe compararse al valor neto en libros de activo fijo usado contra el precio con que lo acepta el proveedor y determinar la utilidad o pérdida que derive de la operación.

Ejemplo 2: Entrega de un bien usado por la adquisición de un activo nuevo

Compra de un automóvil cuyo precio es de C\$ 150,000.00. El proveedor toma a cuenta un vehículo usado cuyo costo de adquisición fue de C\$ 100,000.00, con un valor residual de C\$ 20,000.00 y de depreciación acumulada por C\$ 60,000.00, el bien es recibido por el valor de C\$ 45,000.00.

Registro por la compra del vehículo		
Cuentas	Debe	Haber
Equipo	150,000.00	
IVA crédito	22,500.00	
Depreciación acumuladas		60,000.00
Vehículo en dación en pago		45,000.00
Proveedores		67,500.00
Sumas Iguales	C\$ 172,500.00	C\$ 172,500.00

REGISTRO CONTABLE DE LOS EFECTOS FISCALES DE LOS BIENES USADOS

Al tomar en cuenta el proveedor como parte del precio el valor del vehículo usado, se considera que el activo fijo se enajenó. Recordemos que el Impuesto sobre la Renta, señala que, en caso de enajenación, debe determinarse la utilidad o pérdida derivada de la enajenación y considerarle como ingreso acumulable o deducción de inversiones, explicamos las razones por las que esto sucede.

En el caso que nos ocupa, el saldo, por depreciar (valor neto en libros) desde el punto de vista contable, es de C\$ 40,000.00, es decir, el resultado de disminuir el costo de adquisición de C\$ 100,000.00, con la depreciación acumulada de C\$ 60,000.00.

Fácilmente, el saldo por deducir puede ser una cantidad distinta y esta es la que deberá ser comparada con el valor en que el proveedor tomó el vehículo usado, es decir, C\$ 45,000.00 para determinar si existe utilidad o pérdida en la operación. En los siguientes esquemas señalo el registro, según se trate de un ingreso acumulable (utilidad) o de una deducción autorizada (pérdida)

- a. Si el saldo por deducir es C\$ 39,000.00 el resultado es C\$ 6,000.00 de utilidad, es decir C\$ 45,000.00 menos 39,000.00.

Registro por la compra del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Acumulación ingresos por utilidad en enajenación de activo fijo	6,000.00	
Ingresos contables por utilidad en enajenación de activo fijo		6,000.00
Sumas Iguales	C\$ 6,000.00	C\$ 6,000.00

- b. Si el saldo por deducir es C\$ 49,000.00, el resultado es C\$ 4,000.00 de pérdida, es decir, C\$ 45,000.00 menos C\$ 49,000.00.

Registro por la compra del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Deducción autorizada por pérdida en enajenación de activo fijo.	4,000.00	
Autorización de depreciación por pérdida en enajenación de activo fijo.		4,000.00
Sumas Iguales	C\$ 4,000.00	C\$ 4,000.00

Cuando un activo se retira de la operación por tramitarse su propiedad en el caso de venderlo, por ejemplo, debe cancelarse su valor en libros, comparar este contra el precio en que se enajenó y determinar el resultado de esta operación.

Ejemplo 3: Venta de activo fijo.

Se vende un edificio cuyo costo de adquisición fue de C\$ 5,000,000.00 con un valor residual de C\$ 1,000,000.00 y la depreciación acumulada por C\$ 3,000,000.00. El edificio se vende en C\$ 2,500,000.00.

Registro por la compra del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Construcciones	5,000,000.00	5,000,000.00
Efectivo y equivalente al efectivo	2,500,000.00	
Depreciación acumulada	3,000,000.00	4,000,000.00
Valor residual		1,000,000.00
Otros ingresos utilidad en venta AF		500,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,500,000.00	C\$ 10,500,000.00

Registro contable de los efectos fiscales.

El registro sería en los mismos términos del punto B) puesto que se trata de determinar la utilidad o la pérdida derivada de la venta (enajenación o transmisión de propiedad) de las construcciones y registrarlas en cuenta de orden como ingreso acumulable (utilidad) o deducción autorizada (pérdida)

Pérdida de activo fijo por caso fortuito o fuerza mayor.

A pesar de que en nuestras normas tributarias no se contempla particularmente en el caso de activo fijo, pérdida por caso fortuito o de fuerza mayor, entendemos que el total del valor neto en libros será una pérdida que tendrá que registrarse en otros casos para efectos fiscales, el saldo por deducir actualizado del activo fijo será una deducción autorizada, susceptible de registrarse en cuenta de orden como tal.

Conclusiones de la depreciación del activo fijo.

Primera: El concepto de un activo fijo en las normas tributarias coincide con el establecido en nuestras normas contables.

Segunda: La distribución del costo de adquisición de los activos fijos a los resultados del ejercicio se realiza con criterios y procedimientos distintos para efectos contables y fiscales.

Tercera : Desde el punto de vista contable, los retiros de activos fijos significan de los dados de baja en los registros contables a valores netos en libros, cuando se tramite su propiedad o se pierden por caso fortuito o fuerza mayor y registrar la utilidad o pérdida derivadas de dichos actos en otros ingresos o gastos, respectivamente; o mantenerlos dentro de la contabilidad con sus correspondientes valores de realización, si dichos activos se han depreciado totalmente y siguen en operación o se encuentran inutilizados.

Cuarta: Para efectos fiscales, lo conveniente es registrar los montos correspondientes a los ingresos acumulables o deducciones autorizados derivados del retiro del activo fijo a través de cuentas de orden, en virtud de que los montos de los mencionados ingresos o deducciones pueden diferir de las utilidades o pérdidas registradas en la contabilidad.

Quinta: una vez más estamos ante la necesidad de registros adicionales dentro de la contabilidad para registrar los efectos fiscales. Dichos registros adicionales se hacen necesarios por la razón de que para la deducción de inversiones no coinciden para efectos contables y fiscales y, por consiguiente, tampoco las utilidades o pérdidas que derivan del retiro de activo fijo determinado para fines contables y fiscales.

DONACIONES PERMITIDAS

En qué consisten

Las donaciones sin ser una deducción propiamente dichas son aplicables para reducir el Impuesto sobre la Renta, si se llenan los requerimientos que las normas fiscales han establecidos.

Concepto de Donación

Según el artículo 2756 de nuestro Código Civil de la República de Nicaragua, la “donación” entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere de su libre voluntad gratuitamente la propiedad de una cosa a otra persona que la acepta.

La donación constituye una transferencia de dominio a título gratuito, que tratándose de donaciones a personas excluidas, para efectos fiscales, son hechos que constituyen ingresos; por lo tanto, la donación de bienes muebles será gravada por el Impuesto sobre la renta por incremento patrimonial, y adicionalmente no constituye gasto deducible para el contribuyente donante según numeral 16 del artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria.

En cambio, si la donación bienes muebles que constituyen activo fijo recae sobre las personas jurídicas autorizadas por la Ley, no se constituirán como ganancias de capital ocasionales y estarán excluidos de pagar impuesto por transmisión de bienes, sin embargo, tendrán que solicitar a la Administración de Renta la autorización de presentar la declaración de transmisión de bienes en cero. Así, para el donante será un gasto deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta. Artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria.

Marco conceptual

Son un medio que otorga el Estado al sector privado para este de apoyo a instituciones sin ánimo de lucro formalmente constituidas.

Marco legal vigente

La ley de concertación tributaria en el numeral 16 del artículo 39 establece el derecho al contribuyente de realizar donaciones hasta el diez por ciento (10%) de su base imponible a los trabajadores y las Instituciones sin fines de lucro:

Límite de la deducción

La reducción del contribuyente en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento (10%) de la utilidad gravable del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. En caso que la donación sea mayor al 10% el gasto no será deducible.

Cálculo de la limitación de utilidad gravable sin incluir las donaciones

Utilidad gravable		C\$ 130,000.00
Mas : Donación		50,000.00
Nueva base imponible		180,000.00
Límite de la donación	10%	
Donación deducible	13,000.00	
Donación en exceso	37,000.00	

Observaciones:

1. Solo se puede deducir en la declaración del Impuesto sobre la Renta la suma de C\$ 13,000.00
2. La deducción puede aplicarlas los obligados a presentar y pagar el Impuesto sobre la Renta, sean personas naturales y jurídicas
3. Se deben llevar como gastos no deducibles, en la conciliación fiscal la suma de C\$ 37,000.00

Efectos de la donaciones en la reducción del Impuesto sobre la Renta**Donación C\$ 15,000.00**

Conceptos	Impuesto con deducción	Impuesto sin deducción	Ahorro en impuesto	Porcentaje
Ingresos	C\$ 300,000.00	300,000.00		
Costos y gastos (sin incluir donaciones)	150,000.00	150,000.00		
Donaciones	15,000.00			
Base imponible	135,000.00	150,000.00		
Impuesto sobre la renta (30%)	40,500.00	45,000.00		
Impuesto a pagar	C\$ 40,500.00	C\$ 45,000.00	C\$ 4,500.00	30%

Capítulo V

ANÁLISIS DE LOS GASTOS ESTIMADOS

Además de los gastos necesarios, existen otros conceptos que, sin serlo, afectan el valor patrimonial de ciertos bienes o de la empresa, o son directamente desgravaciones que la ley autoriza a computar. Estas mermas de la base imponible, por su naturaleza, son las detalladas por la ley en forma taxativa, ya que su origen es la norma y no su entidad o el fin con el que se han efectuado.

Efecto fiscal de las provisiones

Existen varios servicios por los cuales no se realiza ningún tipo de pago mientras estos no se reciban, el treceavo mes, las vacaciones, provisión para cuentas incobrables, provisión por garantías, provisión por litigios fiscales y laborales, todas aquellas que cumplan con los principios de contabilidad generalmente aceptados o NIIF Para Pymes, deben quedar reflejados en el ejercicio fiscal donde se causaron en base al principio de prudencia y correlación de gastos e ingreso.

El numeral 1 del artículo 39 de LCT dispone: que entre otros serán deducibles: Los gastos pagados y los causados durante el año gravable en cualquier negocio o actividad afecta al impuesto.

Debemos opinar que cuando se refiere a gastos causados, entre ellos incluye Gastos estimados por pagar. Se incluye en esta cuenta el importe estimado de aquellos gastos que pertenecen al período corriente, cuando al cierre del ejercicio contable no se han recibido las facturas o documentos justificativos. Ej. Gastos de electricidad, teléfono, almacenaje, fletes y otros que por sus características son necesarios estimarlos para lograr el registro oportuno. Su saldo se cancelará contra Cuentas por Pagar cuando se reciban las facturas, registrando la diferencia resultante de la estimación contra cuentas de cancelación de cuentas por pagar o gastos de períodos anteriores, según corresponda.

Los gastos estimados por pagar no son sujetos de retención por naturaleza de los hechos no han sido pagados, las retenciones se causan al momento del pago no por el principio de causación y por pagar.

El artículo 29 del Reglamento de la Ley en su numeral 1 es muy ambiguo puede interpretarse de muchas maneras y crear confusión pudiendo ocasionar pagos innecesarios de impuesto.

El artículo en mención expresa lo siguiente: En relación con el numeral 1, los gastos debidamente causados, pero no pagados en el año gravable, deberán ser registrados contablemente en una cuenta de pasivo, de manera que cuando se paguen, se imputen a dicha cuenta. Cuando estos no fueren pagados en los dos períodos subsiguientes, deberán declararse ingresos del tercer período fiscal.

¿Qué quiere decir que los gastos causados, pero no pagados, se deben reconocer en una cuenta de pasivo? Acaso no es su naturaleza... ¿Cuáles son los gastos causados que al no pagarlos en los dos primeros dos años se deben reconocer en la cuenta de ingresos al tercer periodo? Como se puede observar, el artículo crea más incertidumbre que procesos de aplicación del artículo 39 de la misma ley.

Debemos de comprender que los gastos que se revierten al patrimonio son los gastos acumulados por pagar que se reconocieron en un periodo, pero que no se cancelaron, en consecuencia, se debe reconocer en resultados del ejercicio, pero no en la cuenta de ingresos devengados por no ser un ingreso derivado de la actividad económica según el artículo 13 de la LCT. Son decrementos de pasivos que incrementan el patrimonio en la cuenta de resultado.

Pero los pasivos financieros o pasivos legales tales como; indemnización laboral, préstamos por pagar, créditos comerciales, reparos fiscales y otros no se pueden revertir a una cuenta de ingresos porque sería causarles un perjuicio económico al configurarse una tributación confiscatoria del patrimonio de la entidad.

Los únicos pasivos financieros que se revierten son aquellos por designación legal de nuestro código civil como son:

Prescriben a los dos años los siguientes pasivos

- 1º. Las acciones por honorarios o emolumentos derivados de servicios profesionales y los honorarios de los árbitros; lo mismo que la acción que tengan los mandantes contra los abogados, para la rendición de cuentas relativas al negocio sobre que versó el mandato judicial.
- 2º. La acción de los directores de casas de educación y profesores particulares de cualquiera ciencia o arte para el cobro de honorarios o emolumentos.
- 3º. La acción del personal médico sanitario y parteras, por sus visitas, operaciones y medicamentos.
- 4º. Los sueldos, salarios, jornales u otras retribuciones por la prestación de cualquier servicio personal.
- 5º. La acción para exigir el valor de las obras que se ejecutaren por destajo.
- 6º. La acción de cualesquier empresario comerciante para exigir el precio de objetos vendidos a personas que no fueren revendedoras.
- 7º. La acción de los artesanos para reclamar el precio de su trabajo.
- 8º. La acción de los dueños de las casas de huéspedes para exigir el importe del hospedaje; y la de éstos y la de los fondistas, para exigir el precio de los alimentos que suministren.

Artículo 908 Código Civil

Prescriben a los tres años

Las acciones para pedir intereses, rentas, alquileres, arrendamientos o cualesquiera otras pensiones no cobradas a su vencimiento quedarán prescritas a los tres años, contados desde el vencimiento de cada una de ellas, siempre que el pago de dichas deudas sea estipulado por semestres o por otro período mayor que un semestre
Artículo 919 de código civil

Requisitos formales de las deducciones

La deducción de los costos y gastos mencionados en el artículo 39 de la presente Ley será aceptada siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes requisitos:

1. Que habiendo efectuado la retención se haya enterado el pago a la Administración Tributaria, el gasto será deducible en el periodo fiscal en que se cumpla el pago de las retenciones o contribuciones; y
2. Que cuente con los comprobantes de respaldo o soportes. (Artículo 42 LCT)

Como se puede desasir de la lectura del artículo los gastos no serán reconocidos solo si y solo si, el contribuyente haya efectuado la retención y no la haya enterado al fisco, hasta que cumpla con el entero de esta se hará deducible el gasto en cualquier periodo fiscal que lo realice. Obsérvese que no expresa que, no habiendo efectuado la retención, acto que insinúa el artículo 31 del Reglamento de la Ley.

Cuando el contribuyente no efectúa la retención por un gasto pagado, el ato se tipifica como omisión de retención por lo cual es sancionable mediante una multa por infracción tributaria. Así lo establece el artículo 67 de la misma ley que meridianamente expresa: Solidaridad por no efectuar la retención. Al contribuyente que no efectuare retenciones estando obligado a ello, se le aplicarán las sanciones contempladas en el Código Tributario.

Pensamos que la sanción establecida y referida al código tributario lo contiene el artículo 116 que al tenor dispone: Toda acción u omisión del cumplimiento de los deberes sustanciales del contribuyente que provoca un perjuicio pecuniario al fisco y que implica violación de leyes y reglamentos tributarios, constituye infracción Administrativa Tributaria, sancionable en la medida y alcances establecidos en este Código.

Así también, los hechos económicos como los gastos o el crédito fiscal del IVA en que los contribuyentes no consignen el número RUC o el número de cédula de identidad, no deben ser censurados por la Administración Tributaria. La base legal este contenido en el artículo 107 del código tributario que dispone:

La responsabilidad por la comisión de infracciones no trasciende de la persona del infractor, salvo las excepciones contenidas en este Código.

Únicamente son responsables de las infracciones administrativas tributarias los autores de las mismas.

Son autores de las infracciones administrativas y de los delitos tributarios quienes realicen el hecho u omisión por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. (Arto 107 CTR)

DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES POR OMISIÓN

Supongamos que una entidad realiza gastos por C\$ 10,000.00 más IVA y realiza el cierre fiscal al 31 de diciembre 2023 y el gasto no es registrado contablemente.

Solución

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del ejercicio 2022	10,000.00	
IVA crédito	1,500.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		11,500.00
Sumas Iguales	C\$ 11,500.00	C\$ 11,500.00

Supongamos que los hechos son similares, sin embargo, la entidad conoce que unas mercaderías son transportadas al puerto de corinto, sin embargo, es a la fecha del 29 de diciembre 2021 aún no llega, se espera que probablemente ingrese a territorio nicaragüense el 02 de enero del 2022 ya en puerto. ¿Puede reconocerlo en el ejercicio fiscal antes del cierre el inventario?

Solución

Cuentas	Debe	Haber
Mercancías en transito	10,000.00	
IVA crédito	1,500.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		11,500.00
Sumas Iguales	C\$ 11,500.00	C\$ 11,500.00

FACULTADES DE LA DGI EN RELACIÓN CON EL RECONOCIMIENTO DE GASTOS

Se trata del análisis del derecho que tiene la autoridad de aplicación a controlar el cómputo de este tipo de gasto.

La DGI puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad. En consecuencia, cumplido el requisito de vinculación, el gasto es deducible; pero algún nexo o límite de vinculación con la ganancia gravada debe existir y, en última instancia, esto es decisión de la autoridad competente: el Tribunal Tributario Administrativo y Aduanero (TATA) o la Corte Suprema de Justicia (CSJ).

Provisión por cuentas incobrables

Hasta el dos por ciento (2%) del saldo de las cuentas por cobrar de clientes (numeral 20 artículo 39LCT).

Recuperación de deudas de difícil cobro o deudas malas.

- Recuperación de Provisiones o Deudas malas:
- En el año en el cual se recupere total o parcialmente una deuda calificada como de dudoso o difícil cobro, procederá su recuperación, que para efectos fiscales implica una base imponible hasta la concurrencia del monto recuperado.
- Se deben hacer en el momento de recuperar una deuda en los registros contables correspondientes.
- El máximo del reconocimiento de la provisión para cuentas incobrables es del 2%

Ejemplo del cálculo de las provisiones contable y tributarias						
			Provisión fiscal %	Valores	Cuentas por cobrar 100% deducible	Totales
1	Cuentas por cobrar sin vencer	900,000.00				
2	Deudas en Convenio (+ 360 días)	60,000.00	2%	1,200.00		1,200.00
3	Cuenta por cobrar (pérdida)	20,000.00	100%		20,000.00	20,000.00
4	Deudas vencidas a más de 90 días	40,000.00	2%	800.00		800.00
5	Deudas vencidas a más de 180 días	15,000.00	2%	300.00		300.00
6	Deudas vencidas a más de 360 días	30,000.00	2%	600.00		600.00
7	Total, Cartera a 31 de dic./2022	1,065,000.00				
8	Provisión contable	(110,000.00)		2,900.00	20,000.00	
9	Neto Contable de la Cartera	955,000.00				
10	Valor deducible			2,900.00	20,000.00	22,900.00

Nota: La Provisión contable debe conciliarse con el máximo autorizado por la LCT, que en este caso es del 2% de provisión para cuentas incobrables, que debe tenerse en cuenta su efecto en la conciliación entre la Renta Contable y la Fiscal.

CONCILIACIÓN DE PROVISIONES DE CUENTAS INCOBRABLES.

Cuentas por cobrar	C\$ 1,065,000.00	
Provisión contable		C\$ 110,000.00
Provisión fiscal		(2,900.00)
Deudas pérdidas		(20,000.00)
Provisión en exceso		87,100.00

COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES

Artículo 46. Ley de Concertación Tributaria:

Para los efectos de calcular la renta de actividades económicas del período, se permitirá la deducción de pérdidas de períodos anteriores, conforme las siguientes regulaciones:

1. Sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 59 y 60 de la presente Ley, en todo caso, se autoriza, para efectos de la determinación de la renta neta, y el correspondiente cálculo del IR, la deducción de las pérdidas sufridas en el período fiscal, hasta los tres períodos fiscales siguientes al del ejercicio en el que se produzcan;
2. Las pérdidas ocasionadas durante un período de exención, o beneficio fiscal, no podrán trasladarse a los períodos en que desaparezca esta exención o beneficio; y
3. Las pérdidas sufridas en un año gravable se deducirán separadamente de las pérdidas sufridas en otros años gravables anteriores o posteriores, por ser éstas independientes entre sí para los efectos de su traspaso fiscal, el que debe efectuarse de forma independiente y no acumulativa.

Condiciones del Reconocimientos de Pérdidas.

- Los contribuyentes que gocen de excepción del pago mínimo definitivo no podrán compensar las pérdidas ocasionadas en el período fiscal en que se eximió este impuesto, conforme lo dispuesto del artículo 46 de la presente Ley, contra las rentas de períodos fiscales subsiguientes (segundo párrafo del numeral 8 del artículo 59 de LCT).
- En ningún caso, el traspaso de pérdidas de períodos anteriores podrá afectar el monto de pago mínimo definitivo cuando éste sea mayor que el IR anual (Arto. 60 de LCT).

RECONOCIMIENTO DE PERDIDAS DE EJERCICIO ANTERIORES

Las pérdidas registradas en periodos anteriores al ejercicio fiscal del 2023 se imputarán separadamente en otros ejercicios fiscales.

Ejemplo 1. Pérdidas de ejercicios anteriores:

En el ejercicio fiscal 2023 obtuvimos una ganancia por C\$ 800,000.00 la entidad tiene en sus registros las siguientes pérdidas de explotación sin deducir.

Cuadro I

Años de análisis	2020	2021	2022
Pérdidas de explotación	80,000.00	150,000.00	200,000.00

Año 2020: Registramos el activo corriente por la pérdida de explotación del ejercicio fiscal por estar en vigencia de los primeros tres años.

Registro por la compra del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar DGI	24,000.00	
subvención fiscal		24,000.00
Sumas Iguales	C\$ 24,000.00	C\$ 24,000.00

Cuadro II

Supongamos una ganancia de C\$ 800,000.00 en el año 2023 y aplicamos la pérdida de explotación del año 2020.

Liquidación del Impuesto sobre la Renta	Parcial	Valores
Base imponible del ejercicio fiscal 2022		C\$ 800,000.00
Pérdidas de explotación 2020	80,000.00	
Total, de pérdidas compensadas		80,000.00
Base imponible después de la compensación		720,000.00
Impuesto sobre la renta (30%)		216,000.00

SUGERENCIA DE CONTABILIZACIÓN.

Contabilización del impuesto sobre la renta del ejercicio 2023(800,000*30%)

Registro por la compra del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Gasto corriente por el IR	240,000.00	
Impuesto por pagar		240,000.00
Sumas iguales	C\$ 240,000.00	C\$ 240,000.00

Contabilizamos la cancelación del Impuesto líquido en base a la conciliación fiscal y contable.

Registro por la compra del activo		
Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	240,000.00	
Cuentas por cobrar DGI		24,000.00
Efectivo y equivalente al efectivo		216,000.00
Sumas Iguales	C\$ 240,000.00	C\$ 240,000.00

Como se observa en la contabilización el impuesto líquido a pagar, reconocemos el beneficio de compensación por pérdida de explotación.

Ejemplo de ajuste a la deducibilidad según artículo 41 de la Ley de Concertación Tributaria.

IBÉRICA S.A.
ESTADO DE RESULTADO
Del 1 de enero 2023 al 31 de diciembre 2023

Ingresos	C\$ 4,360,000.00
Costos	<u>1,308,000.00</u>
Utilidad bruta	3,052,000.00
Gastos de operación	
Gastos de ventas	800,000.00
Gastos administrativos	350,000.00
Gastos financieros	<u>135,000.00</u>
Total, gastos operativos	1,285,000.00
Utilidad antes del Impuesto	1,767,000.00
Impuesto sobre la renta	530,100.00

Anexo de otros Ingresos

Rentas de actividades económicas	C\$ 3,225,00.00
Ingresos no constitutivos de rentas	380,000.00
Rentas exentas	150,000.00
Rentas de capital	145,000.00
Ganancias de capital	<u>460,000.00</u>
Total, de ingresos	C\$ 4,360,000.00

NOTA: En estos supuestos los demás ingresos fueron sujetos de retenciones definitivas sin incluir los de renta de actividades económicas. El total de retenciones definitivas es de C\$ 45,000.00 y por rentas de actividades económicas las retenciones en la fuente de C\$ 64,500.00, los anticipos ascienden a C\$ 32,250.00.

Liquidación de impuesto sobre la renta

Paso 1: Determinar la proporcionalidad de los ingresos en relación con los gravados, no gravados y exentos

Liquidación de ingresos proporcionales		
Conceptos	Valores	Valor porcentual
Rentas de actividades económicas	C\$ 3,225,000.00	74%
Ingresos no constitutivos de rentas	380,000.00	
Rentas exentas	150,000.00	
Rentas de capital	145,000.00	
Ganancias de capital	460,000.00	
Total, ingresos	4,360,000.00	

**LIQUIDACIÓN FISCAL DE LA BASE IMPONIBLE
POR AJUSTE A LA DEDUCIBILIDAD (artículo 41 LCT)**

Ingresos devengados gravados por actividad económica	C\$ 3,225,000.00
Costo de ventas (1,308,000*74%)	967,920.00
Utilidad bruta	2,257,080.00
Gastos de operación	
Gastos de ventas (800,000.00*74%)	592,000.00
Gastos administrativos (350,000.00*74%)	259,000.00
Gastos financieros (135,000.00*74%)	99,900.00
Total, gastos operativos	<u>950,900.00</u>
Utilidad antes del Impuesto	C\$ 1,306,180.00
Impuesto sobre la renta 30%	391,854.00
Anticipos del IR	32,250.00
Retenciones a cuenta del IR	32,250.00
Impuesto líquido a pagar	327,354.00

PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN

Asiento contable 1 Contabilización de los anticipos del IR

Cuentas	Debe	Haber
Anticipos del IR	32,250.00	
DGI acreedor		32,250.00
Sumas Iguales	C\$ 32,250.00	C\$ 32,250.00

Asiento contable 2 Por la compensación de los anticipos

Cuentas	Debe	Haber
DGI acreedor	32,250.00	
Retenciones en la fuente		32,250.00
Sumas Iguales	C\$ 32,250.00	C\$ 32,250.00

Reconocimiento de las retenciones definitivas Asiento contable 3

Cuentas	Debe	Haber
Gastos por ingresos extraordinarios	45,000.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		45,000.00
Sumas Iguales	C\$ 45,000.00	C\$ 45,000.00

Asiento contable 4 Reconocimiento del impuesto corriente por IR

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	530,100.00	
Impuesto por pagar		530,100.00
Sumas Iguales	C\$ 530,100.00	C\$ 530,100.00

**Contabilizando el impuesto líquido a pagar
Asiento contable 5**

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	391,854.00	
Impuesto por pagar		391,854.00
Sumas Iguales	C\$ 391,854.00	C\$ 391,854.00

**Al momento de la cancelación del impuesto
Asiento contable 6**

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	391,854.00	
Anticipos de IR		32,250.00
Retenciones a cuenta del IR		32,250.00
Efectivo y equivalente al efectivo		327,354.00
Sumas Iguales	C\$ 391,854.00	C\$ 391,854.00

Asiento contable 7

Por la cancelación del saldo del impuesto a pagar determinado sobre la base contable, registrado en asiento contable 4.

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	138,248.00	
Resultado del ejercicio		138,248.00
Sumas Iguales	C\$ 138,248.00	C\$ 138,248.00

Asumamos que, los hechos son los mismos, sin embargo, todos los costos y gastos de los ingresos extraordinarios se pueden identificar en cuentas de registros especiales.

PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN

**Asiento contable 1
contabilización de los anticipos del IR**

Cuentas	Debe	Haber
Anticipos del IR	32,250.00	
DGI acreedor		32,250.00
Sumas Iguales	C\$ 32,250.00	C\$ 32,250.00

Asiento contable 2
Por la compensación de los anticipos

Cuentas	Debe	Haber
DGI acreedor	32,250.00	
Retenciones en la fuente		32,250.00
Sumas Iguales	C\$ 32,250.00	C\$ 32,250.00

Reconocimiento de las retenciones definitivas al momento de las obtenciones de los ingresos extraordinarios.

Asiento contable 3

Cuentas	Debe	Haber
Gastos por ingresos extraordinarios	45,000.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		45,000.00
Sumas Iguales	C\$ 45,000.00	C\$ 45,000.00

Reclasificación de las retenciones definitivas por reconocimiento a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

Asiento contable 4

Cuentas	Debe	Haber
Retenciones definitivas a cuentas del IR	45,000.00	
Gastos por ingresos extraordinarios		45,000.00
Sumas Iguales	C\$ 45,000.00	C\$ 45,000.00

Asiento contable 5
Reconocimiento del impuesto corriente por IR

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	530,100.00	
Impuesto por pagar		530,100.00
Sumas Iguales	C\$ 530,100.00	C\$ 530,100.00

Asiento contable 7

Al momento de la cancelación del Impuesto sobre la Renta

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	530,100.00	
Anticipos de IR		32,250.00
Retenciones a cuenta del IR		32,250.00
Retenciones definitivas a cuentas del IR		45,000.00
Efectivo y equivalente al efectivo		420,600.00
Sumas Iguales	C\$ 530,100.00	C\$ 530,100.00

ASPECTO CONTABLE Y FISCAL DE PERDIDA EN UN ACTIVO PARA EMPRESAS QUE OBTIENEN RENTAS GRAVADAS, RENTAS EXENTAS, RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL

Ejemplo; supongamos que los ingresos anteriores son los mismos para el desarrollo de este caso. La entidad obtuvo una pérdida de capital por activo por C\$ 360,000.00.

Liquidación de impuesto sobre la renta

Paso 1: determinar la proporcionalidad de los ingresos en relación con los gravados, no gravados y exentos.

Liquidación de ingresos proporcionales		
Conceptos	Valores	Valor porcentual
Rentas de actividades económicas	C\$ 3,225,000.00	74%
Ingresos no constitutivos de rentas	380,000.00	
Rentas exentas	150,000.00	
Rentas de capital	145,000.00	
Ganancias de capital	460,000.00	
Total, ingresos	4,360,000.00	

En consecuencia, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 41 de la LCT la deducción permisible para efecto del Impuesto sobre la Renta es del 266,400.00 (360,000.00*74%)

Ejemplo del reintegro tributario del 1.5% para empresas exportadoras

Las entidades exportadoras de acuerdo con el artículo 273 gozan del beneficio del reintegro tributario del 1.5% sobre el valor FOB de exportación.

IBÉRICA S.A.
ESTADO DE RESULTADO
Del 1 de enero 2023 al 31 de diciembre 2023

Ingresos	C\$ 4,360,000.00
Costos	<u>1,308,000.00</u>
Utilidad bruta	3,052,000.00

Gastos de operación	
Gastos de ventas	800,000.00
Gastos administrativos	350,000.00
Gastos financieros	<u>135,000.00</u>
Total, gastos operativos	1,285,000.00
Utilidad antes del Impuesto	1,767,000.00
Impuesto sobre la renta	530,100.00

Realizaremos los asientos contables pertinente con sus efectos tributarios para esta entidad.

Asiento contable 1

Al momento de reconocer el reintegro tributario por el valor FOB de las exportaciones. $(4,360,000.00 * 1.5\%)$

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar DGI	65,400.00	
Subvención fiscal por beneficio tributario		65,400.00
Sumas Iguales	C\$ 65,400.00	C\$ 65,400.00

Asiento contable 2

Al momento de reconocer el pago del anticipo del IR

Cuentas	Debe	Haber
Anticipo del IR	43,600.00	
DGI acreedor por anticipo del IR		43,600.00
Sumas Iguales	C\$ 43,600.00	C\$ 43,600.00

Asiento contable 3
Al momento de compensar el anticipo del IR

Cuentas	Debe	Haber
DGI acreedor por anticipo del IR	43,600.00	
Cuentas por cobrar DGI		43,600.00
Sumas Iguales	C\$ 43,600.00	C\$ 43,600.00

Asiento contable 4
Reconocimiento del impuesto corriente por IR

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	530,100.00	
Impuesto por pagar		530,100.00
Sumas Iguales	C\$ 530,100.00	C\$ 530,100.00

Asiento contable 5
Cancelación del impuesto

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	530,100.00	
Anticipos sobre la Renta		43,600.00
Cuentas por cobrar DGI		21,800.00
Efectivo y equivalente al efectivo		464,700.00
Sumas Iguales	C\$ 530,100.00	C\$ 530,100.00

Ejemplo: Supongamos que los hechos son los mismos, sin embargo, la utilidad es de C\$ 100,000.00 Córdobas antes del IR.

Asiento contable 1

Al momento de reconocer el reintegro tributario por el valor FOB de las exportaciones. (4,360,000.00*1.5%)

Cuentas	Debe	Haber
Cuentas por cobrar DGI	65,400.00	
Subvención fiscal por beneficio tributario		65,400.00
Sumas Iguales	C\$ 65,400.00	C\$ 65,400.00

Asiento contable 2
Al momento de reconocer el pago del anticipo del IR

Cuentas	Debe	Haber
Anticipo del IR	43,600.00	
DGI acreedor por anticipo del IR		43,600.00
Sumas Iguales	C\$ 43,600.00	C\$ 43,600.00

Asiento contable 3
Al momento de compensar el anticipo del IR

Cuentas	Debe	Haber
DGI acreedor por anticipo del IR	43,600.00	
Cuentas por cobrar DGI		43,600.00
Sumas Iguales	C\$ 43,600.00	C\$ 43,600.00

Asiento contable 4
Reconocimiento del impuesto corriente por IR (ganancia contable
C\$ 100,000.00*30%)

Cuentas	Debe	Haber
Gastos corrientes por IR	30,000.00	
Impuesto por pagar		30,000.00
Sumas Iguales	C\$ 30,000.00	C\$ 30,000.00

Asiento contable 5
Cancelación del impuesto

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	30,000.00	
Anticipos sobre la Renta		30,000.00
Sumas Iguales	C\$ 30,000.00	C\$ 30,000.00

Asiento contable 6
Reversión del beneficio tributario por ser menor el impuesto a pagar que el reintegro tributario.

Cuentas	Debe	Haber
Subvención fiscal por beneficio tributario	21,800.00	
Cuentas por cobrar DGI		21,800.00
Sumas Iguales	C\$ 21,800,00	C\$ 21,800.00

En caso de que el reintegro tributario exceda del uno punto cinco por ciento (1.5%) el saldo resultante no será compensado ni devuelto al exportador, ni transferible al productor o fabricante.

IMPUESTOS DIFERIDOS

Introducción

El concepto de ganancia resulta objeto de controversia cuando confluyen intereses diversos. Tal es el caso de la ganancia contable y la ganancia fiscal, las cuales se determinan de manera diferente por la influencia de las normas tributarias en las normas contables, estas diferencias afectan a los inversionistas que están interesados en repartir dividendos y del Estado cuando adquiere una porción de ella como un dividendo preferencial a través del impuesto Sobre la Renta.

La regulación contable pudiera pensarse que brinda neutralidad para los diferentes usuarios de la información financiera. Sin embargo, diversos países han desarrollado reglas fiscales propias para determinar las ganancias, algunas veces incluso estableciendo normas con doble propósito: Balance contable y Balance fiscal y Nicaragua no es la excepción.

Con la tendencia mundial de converger hacia estándares internacionales de contabilidad, los temas de ganancia, impuesto a las ganancias, finanzas públicas, recaudo tributario, gestión fiscal, normas contables nacionales, normas contables internacionales, normas fiscales y normas de doble propósito, deben ser objeto de estudio de parte de los profesionales contables para conocer las reglas impositivas para determinar la ganancia basadas en la contabilidad financiera.

Las Normas Internacionales de Información Financieras para Pymes (NIIF para Pymes) no son un juego de legislación o una moda, sino un problema de **economía nacional**, que puede originar fuertes impactos en la recaudación tributaria (macro contabilidad) y en la estabilidad financiera de las empresas (micro contabilidad).

Este material contable y tributario está estructurado en dos planteamientos, el primero se centra en la contabilización e información financiera del impuesto a las ganancias de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias de la NIIF para las PYMES*. Y el segundo lo introduce a la relación entre la norma contable y nuestra norma tributaria, que en nuestro caso es la regulación del Impuesto sobre la renta en sus tres categorías establecidos en la Ley de Concertación Tributaria, como es, Rentas del Trabajo, Rentas de Actividades económicas, Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital.

La aplicación y el análisis del tratamiento contable y fiscal del Impuesto sobre la Renta está dirigido a desarrollar su comprensión de los requisitos y requerimientos contables y jurídicos para el reconocimiento de impuestos diferido, se desarrollan casos para cada concepto, incluye la realización de un caso integral de aplicación de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de NIIF para Pymes.

Impuesto a las ganancias

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 a un socio por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.

El impuesto a las ganancias es cobrado por las autoridades fiscales en relación con el ingreso obtenido por las entidades y las personas. En este contexto, ingreso es el importe neto que refleja el ingreso de actividades ordinarias imponible menos los gastos deducibles fiscalmente. En el párrafo 29.1, se define el impuesto a las ganancias a los fines de la Sección 29. Ganancia (o pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un periodo contable sobre la que se calculan los impuestos a pagar o recuperar, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal (organismos gubernamentales). La ganancia fiscal es igual al resultado fiscal menos los importes deducibles de dicho resultado. Estas reglas también rigen para la tasa impositiva (es decir, el porcentaje que se aplica a la ganancia fiscal para calcular la carga fiscal del periodo).

La Sección 29 se aplica al impuesto a las ganancias, el que hace referencia a los impuestos que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. Por consiguiente, no todos los impuestos estarán dentro del alcance de la Sección 29. No obstante, **dado que la ganancia fiscal no es lo mismo que la ganancia contable**, no es necesario que los impuestos se basen en una cifra exactamente igual a la de una ganancia contable para que se incluyan en la Sección 29. La ganancia fiscal no suele ser lo mismo que el resultado o el resultado integral total. A veces, determinar si un impuesto se considera “impuesto a las ganancias” o no requiere de juicio profesional, basado en los hechos y circunstancias particulares.

¿Se encuentran los incentivos fiscales dentro del alcance de la Sección 29?

La Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* especifica la contabilidad de todas las subvenciones del gobierno. En consecuencia, la Sección 29 no contempla dichas subvenciones, pero el párrafo 24.3 observa de forma específica que en la Sección 24:

“no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de beneficios que se materializan al calcular la ganancia o pérdida fiscal, o bien, que se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las depreciaciones aceleradas y las tasas impositivas reducidas. En la Sección 29 Impuesto a las Ganancias se especifica el tratamiento contable del impuesto a las ganancias”.

Las correcciones de valor de depreciaciones aceleradas apresuran el ritmo al que se da de baja el costo de una nueva partida de propiedades, planta y equipo contra el resultado fiscal (es decir, dichas correcciones implican que el activo se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que la tasa de depreciación cargada en los estados financieros a efectos de información financiera). El efecto es reducir el resultado fiscal (y con ello reducir el impuesto a las ganancias) en periodos anteriores (como se ilustra en el ejemplo 2). En la Sección 29, se especifica el tratamiento contable de dichos efectos en el impuesto a las ganancias.

Caso de aplicación 1: subvenciones de capital no reintegrables.

La sociedad “CARCACHE, S.A.” recibe una subvención del Estado nicaragüense para adquirir maquinaria, cubriendo la mencionada subvención el 100% del precio de adquisición de la máquina, que es de C\$ 20,000.00, córdobas. La vida útil de la máquina es de 10 años y se deprecia linealmente.

La fecha de concesión de la subvención es el 27 de diciembre de 2022 mientras que el cobro es el día 1 de febrero de 2023, fecha en la que se adquiere y se pone en condiciones de funcionamiento la máquina.

A 31 de diciembre de 2022 se sabe que el valor en uso de la máquina es de C\$ 16.066.67 Córdobas y que el valor razonable de la misma es de C\$ 16,500.00 córdobas teniendo además unos costos de venta de C\$ 500 Córdobas. Finalmente el 1 de julio de 2022 se vende la máquina por C\$ 19.000.00 Córdobas.

Se pide:

¿Cómo debe registrar “CARCACHE S.A.” la recepción de la subvención, compra de la máquina con su depreciación y la imputación de la subvención al resultado de la empresa en los años 2022 y sucesivos?

El día 27 de diciembre de 2022 se debe contabilizar la concesión de la subvención:

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo corriente	Cuentas por cobrar MHCP	20,000.00	
Pasivo no corriente	Ingresos diferidos por subvenciones de capital.		20,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 20,000.00	C\$ 20,000.00

El día 1 de febrero de 2022 se debe contabilizar el cobro de la subvención y la compra de la máquina:

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo no corriente	Efectivo y equivalente a efectivo	20,000.00	
Pasivo no corriente	Cuentas por cobrar MHCP		20,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 20,000.00	C\$ 20,000.00

Se compra el activo correspondiente

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo no corriente	Maquinaria	20,000.00	
Activo corriente	Cuentas por cobrar MHCP		20,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 20,000.00	C\$ 20,000.00

La vida útil de la máquina: 10 años, depreciación lineal.

Al día 31 de diciembre de 2022 corresponden 11 meses de depreciación.

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Gastos	Ingresos diferidos por subvenciones de capital	1,8333.33	
Ingresos	Subvenciones traslada a resultados		1,8333.33
	Sumas Iguales	C\$ 1,8333.33	C\$ 1,8333.33

El día 31 de diciembre de 2023, los apuntes contables serán:

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Gastos	Ingresos diferidos por subvenciones de capital	2,000.00	
Ingresos	Subvenciones traslada a resultados		2,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 2,000.00	C\$ 2,000.00

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Gastos	Depreciación de maquinaria	2,000.00	
Activo no corriente	Depreciación acumulada de maquinaria		2,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 2,000.00	C\$ 2,000.00

Resumen del deterioro:

Cuenta	Haber
Precio de adquisición	20,000.00
Depreciación acumulada	(3,833.33)
Valor en libros	16,166.67
Valor razonable menos costo de ventas	16,000.00
Valor en uso	
Importe recuperable (mayor de los anteriores)	16,066.67
Deterioro (diferencia valor en libros y recuperable)	100.00

La corrección tiene carácter de irreversible, dado que la máquina está íntegramente financiada por la subvención.

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Perdidas procedentes de maquinaria	100.00	
Activo no corriente	Maquinaria		100.00
	Sumas Iguales	C\$ 100.00	C\$ 100.00

Si el activo estuviera financiado en un porcentaje, por ejemplo, del 70%, el 30% no financiado iría a deterioro reversible y no se llevaría a resultados la subvención por ese importe, es decir, que se llevaría a resultados la subvención por el 70% que es la parte que cubre la inversión.

El 1 de julio de 2022, se vende la máquina por C\$ 19,000.00. Se debe depreciar medio año y debemos tener en cuenta que la vida útil restante era 8 años y 1 mes.

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Gastos	Depreciación de maquinaria	993.081	
Activo no corriente	Depreciación acumulada de maquinaria		993.081
	Sumas Iguales	C\$ 993.081	C\$ 993.081

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo corriente	Efectivo y equivalente a efectivo	19,000.00	
Activo no corriente	Depreciación acumulada de maquinaria	4,827.14	
Activo no corriente	Maquinaria		19,800.00
Activo no corriente	Beneficio en venta de maquinaria		4,027.14
	Sumas Iguales	C\$ 23,827.14	C\$ 23,827.14

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo no corriente	Ingresos diferidos por subvenciones de capital	16,066.67	
Ingresos	Subvenciones trasladada a resultados		16,066.67
	Sumas Iguales	C\$ 16,066.67	C\$ 16,066.67

Recuerda:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables constituyen ingresos diferidos imputados al pasivo no corriente, pero necesariamente se irán reconociendo en la cuenta de resultados como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

La recepción de una subvención, donación o legado permite a la empresa financiarse con los recursos obtenidos y es preciso conocer en qué empleará la empresa esa capacidad de financiación, para determinar su régimen de imputación a resultados. En el caso de que la subvención esté vinculada a la adquisición de un activo intangible, material e inversiones inmobiliarias se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la cuota de la depreciación efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Impuestos directos

Los impuestos directos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta, se liquidan a partir de un resultado contable, calculado de acuerdo con las normas tributarias vigentes.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponde al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen solo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuestos diferidos.

Impuesto diferido

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.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden a un importe que incluye el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas que, conforme a las leyes fiscales aprobadas o prácticamente aprobadas al final del periodo sobre el que se informa, se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos. Se reconoce una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

ACTIVO Y PASIVO POR IMPUESTO CORRIENTE

Impuesto Corriente

Impuesto corriente es la cantidad por 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.

CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO CORRIENTE

Pasivo por impuesto corriente

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores en la medida en que este pendiente de pago.

Activo por impuesto corriente

Cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y anterior mayor al impuesto a pagar por esos ejercicios.

Caso de aplicación 1: contabilización de impuesto corriente

La empresa "X" ha obtenido utilidad contable antes de IR de C\$ 160,000.00 Córdobas y tributa una Alícuota del 30%. Teniendo en cuenta que no le corresponden deducciones ni bonificaciones y que no se producen diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales, contabilice el gasto por el impuesto a partir de las siguientes retenciones y pago a cuenta:

- a) Anticipos de IR de C\$ 10,000.00 Córdobas
- b) Retenciones y pagos a cuenta de C\$ 24,000.00 Córdobas

Utilidad contable	C\$ 160,000.00
IR anual 30%	48,000.00
Anticipos de IR	10,000.00
Pagos a cuenta de IR	24,000.00
Gasto corriente por IR	14,000.00

Asiento contable 1: Contabilización del pasivo corriente por IR anual

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	48,000.00	
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		48,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 48,000.00	C\$ 48,000.00

Asiento contable 2: al momento de la cancelación del IR

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual	48,000.00	
Activo corriente	Cuentas por cobrar DGI Anticipos IR		34,000.00
Activo corriente	Efectivo en caja y equivalente a efectivo		14,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 48,000.00	C\$ 48,000.00

Caso de aplicación 3: Impuesto corriente con diferencias con gastos no deducible.

IBERICA S.A. ha obtenido en el ejercicio 2023 un resultado antes de impuesto C\$ 100,000.00 Córdobas. Entre los gastos contabilizados se encuentra una sanción por C\$ 3,000.00 Córdobas, la alícuota es del IR es del 30% y los anticipos del IR 8,000.00 y retenciones por C\$ 4,000.00.

Se pide: Prepare la conciliación fiscal y elabore los asientos contables

Solución

Conciliación fiscal	
Resultado contable ante de impuestos	100,000.00
Diferencia permanentes (sanción DGI)	3,000.00
Base imponible	103,000.00
Impuesto sobre la renta 30%	30,900.00
Menos : Anticipos	(8,000.00)
Retenciones a cuenta de IR	(4,000.00)
Saldo para pagar	18,000.00

Asiento contable 1: Contabilización del pasivo corriente por IR anual

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	30,900.00	
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		30,900.00
	Sumas Iguales	C\$ 30,900.00	C\$ 30,900.00

Asiento contable 2: al momento de la cancelación del IR

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual	30,900.00	
Activo corriente	Cuentas por cobrar DGI Anticipos IR		12,000.00
Activo corriente	Efectivo en caja y equivalente a efectivo		18,900.00
	Sumas Iguales	C\$ 30,900.00	C\$ 30,900.00

Caso de aplicación 4: reconocimiento de activo corriente

Los hechos son los mismos del caso 3. Sin embargo la entidad calcula sus ganancias en C\$ 98,000.00 debido a la aparición de gastos sin retención enteradas en el mes de diciembre.

Asiento contable 1: Contabilización de la corrección de la estimación original del impuesto corriente a pagar:

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual	1,500.00	
Resultado	Gasto por impuesto corriente		1,500.00
	Sumas Iguales	C\$ 1,500.00	C\$ 1,500.00

Asiento contable 2: al momento de la cancelación del IR

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual	29,400.00	
Activo corriente	Cuentas por cobrar DGI Anticipos IR		12,000.00
Activo corriente	Efectivo en caja y equivalente a efectivo		17,400.00
	Sumas Iguales	C\$ 29,400.00	C\$ 29,400.00

Estimación original de C\$ 30,900.00 menos $(98,000.0 \times 30\%) =$ C\$ 1,500 de ajuste.
 $C\$ 98,000.00 \times 30\% = 29,400.00$

Caso de aplicación 5: Reconocimiento de activo corriente por exceso de pago en anticipos de IR

Una entidad grande contribuyente) paga en concepto de anticipos del IR el 30% en base a la ganancia contable del ejercicio fiscal de 2023 de C\$ 50,000.00. Al cierre fiscal del ejercicio fiscal la ganancia real es de C\$ 40,000.00.

Solución:

La entidad debe reconocer el impuesto corriente por C\$ 12,000.00 ($40,000 \times 30\%$) en consecuencia, la entidad tiene un activo corriente por el pago en exceso de impuesto.

Asiento contable 1: Contabilización del pago del anticipo sobre la renta

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo corriente	Anticipos del IR	15,000.00	
Activo corriente	Efectivo en caja y equivalente a efectivo		15,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 15,000.00	C\$ 15,000.00

Asiento contable 2: Contabilización del pago del anticipo sobre la renta

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo corriente	Gasto por impuesto corriente	12,000.00	
Activo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		12,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 12,000.00	C\$ 12,000.00

Asiento contable 3: Contabilización del pago del IR anual al ejercicio 2023

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual	12,000.00	
Activo corriente	Anticipos del IR		12,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 12,000.00	C\$ 12,000.00

La entidad reconoce un activo por impuesto corriente por exceso en el pago del Impuesto sobre la Renta.

Recuerda:

Que la correcta conceptualización de los ingresos y de los egresos significa un mayor incremento en el patrimonio contable y mayores ganancias para los socios de la entidad.

Impuesto corriente por pérdidas de ejercicio anteriores

Una pérdida fiscal surge en un periodo contable en que la "ganancia" fiscal es negativa (es decir, determinados ingresos o deducciones permitidas superan los permitidos o por haber obtenido un resultado contable negativo). Nuestra legislación tributaria en su artículo 46 LCT no establece si el derecho a deducir es "pérdida fiscal" o "pérdida contable" solo que el contribuyente tiene el derecho a deducir separadamente de las pérdidas ocasionadas en otros años gravables anteriores o posteriores, por ser estas independientes entre sí para los efectos de su traspaso fiscal, el que debe efectuarse de forma independiente y no acumulativa.

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo corriente, en el mismo periodo en el que se produce la pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

Si la entidad no puede compensar la pérdida con periodos anteriores o posteriores, la pérdida no se puede utilizar y, por lo tanto, no se reconoce ningún activo.

Caso de aplicación 6: Reconocimiento de activo corriente por pérdidas fiscal deducibles.

Una entidad presenta pérdidas acumuladas por C\$ 23,000.00 de diferentes ejercicios fiscales. Al finalizar el ejercicio fiscal 2018 obtiene una ganancia de C\$ 50,000.00.

Pérdida fiscales			
Descripción	2020	2021	2022
Pérdidas	C\$ 10,000.00	C\$ 5,000.00	C\$ 8,000.00
Ganancias			

Asiento contable 1: Contabilización del derecho por activo corriente por la pérdida de ejercicio anterior (10,000*30%)

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Activo corriente	Cuentas por cobrar a DGI por beneficio fiscal	3,000.00	
Resultado	Subvención fiscal		3,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 3,000.00	C\$ 3,000.00

Conciliación fiscal	
Resultado contable ante de impuestos	C\$ 50,000.00
Perdida de explotación	(10,000.00)
Base imponible	40,000.00
Impuesto sobre la renta 30%	12,000.00
Saldo que pagar	C\$ 12,000.00

Asiento contable 2: Contabilización del impuesto corriente

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	15,000.00	
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		15,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 15,000.00	C\$ 15,000.00

Asiento contable 3: Contabilización del impuesto corriente

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Cuentas por pagar a DGI por IR anual	15,000.00	
Pasivo corriente	Cuentas por cobrar a DGI por beneficio fiscal		3,000.00
Activo corriente	Efectivo en caja y equivalente a efectivo		12,000.00
	Sumas Iguales	C\$ 15,000.00	C\$ 15,000.00

Recuerda:

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en períodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo corriente, en el mismo periodo en el que se produce la pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

Para efectos de calcular la renta de actividades económicas del periodo, se permitirá la deducción de pérdidas de periodos anteriores, conforme el artículo 46 LCT.

ACTIVO Y PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO

Impuesto diferido

El tratamiento contable que se le da al patrimonio, a los ingresos, costos y gastos del contribuyente, cuando difiere considerablemente del tratamiento fiscal que la ley tributaria contempla.

El impuesto diferido se clasifica en dos elementos de los estados financieros, como lo es, activo por impuesto diferido y pasivo por impuesto diferido.

Reconocimiento del impuesto diferido

Se reconoce un activo o pasivo por impuesto diferidos por el impuesto a recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o suceso pasados. El impuesto nace de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y 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 pasados.

¿Cuándo se producen el activo y el pasivo por impuesto diferido?

- A. Normalmente por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.
- B. En otros casos:

Ingresos y gastos, registrados directamente en el patrimonio neto que no se computen en la base imponible, como sucede con las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros no socios, siempre que lo mismo difiera de los tributos a efectos fiscales.

Diferencias temporarias

Por la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera nacen las diferencias temporarias. Estas se clasifican en dos temporales y temporarias.

Las diferencias temporales se originan de las cuentas de resultados y las diferencias temporarias de las cuentas del estado de situación financiera

Definición: son aquellas derivadas de la diferente valoración (contable y fiscal) atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan la incidencia en la carga fiscal futura.

TIPOS DE DIFERENCIAS TEMPORALES

Diferencias temporarias imponible

Aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar (o menores cantidades a devolver) por impuesto en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

Caso de aplicación 8: Reconocimiento de una diferencia temporaria imponible

Una entidad adquiere un bien inmueble valorado en C\$ 10,000.00, estimándose su vida útil en 4 años. Contablemente, se deprecia siguiendo el método línea recta, mientras que fiscalmente, siguiendo el método de la suma de dígito. La ganancia antes de IR para los ejercicios 2023 C\$ 8,500.00, 2024 C\$ 9,500.00, 2025 C\$ 12,500.00, 2026 C\$ 15,500.00 córdobas.

Determinación del impuesto corriente				
Años	Depreciación contable	Depreciación fiscal	Diferencia temporaria	IR anual 30%
1	2,500.00	(4,000.00)	- 1,500.00	- 450.00
2	2,500.00	(3,000.00)	- 500.00	- 150.00
3	2,500.00	(2,000.00)	500.00	150.00
4	2,500.00	(1,000.00)	1,500.00	450.00
Total	0	0	0	0

Determinación del impuesto corriente				
Período	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Utilidad contable	C\$ 8,500.00	C\$ 9,500.00	C\$ 12,500.00	C\$ 15,500.00
Diferencia fiscal	(1,500.00)	(500.00)	500	1,500.00
Diferencia contable				
Bas imponible	7,000.00	9,000.00	13,000.00	17,000.00
Impuesto sobre la renta	C\$ 2,100.00	C\$ 2,700.00	C\$ 3,900.00	C\$ 5,100.00

Asiento contable 1: Contabilización del impuesto corriente (8,500*30%) año 1.

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	2,550.00	
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		2,100.00
Pasivo no corriente	Pasivo por impuesto diferido		450.00
	Sumas Iguales	C\$ 2,550.00	C\$ 2,550.00

Asiento contable 1: Contabilización del impuesto corriente (9,500*30%) año 2

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	2,850.00	
Pasivo corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		2,700.00
Pasivo no corriente	Pasivo por impuesto diferido		150.00
	Sumas Iguales	C\$ 2,850.00	C\$ 2,850.00

Asiento contable 1: Contabilización del impuesto corriente y reversión del pasivo por impuesto diferido (12,500*30%) año 3

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	3,750.00	
Pasivo corriente	Pasivo por impuesto diferido	150.00	
Pasivo no corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		3,900.00
	Sumas Iguales	C\$ 3,900.00	C\$ 3,900.00

Asiento contable 1: Contabilización del impuesto corriente y reversión del pasivo por impuesto diferido (15,500*30%) año 4

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	4,650.00	
Pasivo corriente	Pasivo por impuesto diferido	450.00	
Pasivo no corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		5,100.00
	Sumas Iguales	C\$ 5,100.00	C\$ 5,100.00

Diferencias temporarias deducibles

Aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar (o mayores cantidades a devolver) por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

Caso de aplicación 9: Reconocimiento de una diferencia temporaria deducible

La entidad contabiliza un deterioro de créditos por operaciones comerciales, teniendo como ganancia contable C\$ 50,000.00 Córdobas. La provisión para cuentas incobrable a efectos fiscal asciende a C\$ 7,000.00 y la contable a C\$ 10,000.00 Córdobas.

Determinación del impuesto corriente			
Activos	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia
Deterioro de valor	C\$ 10,000.00	C\$ 7,000.00	C\$ 3,000.00

Determinación del impuesto corriente	
Período	2023
Utilidad contable	C\$ 40,000.00
Diferencia fiscal	3,000.00
Diferencia contable	0
Bas imponible	43,000.00
Impuesto sobre la renta	12,900.00

Asiento contable 1: Contabilización del impuesto corriente (40,000*30%)

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	12,900	
Pasivo no corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		12,900.00
	Sumas Iguales	C\$ 12,900.00	C\$ 12,900.00

Asiento contable 2: Contabilización del impuesto diferido (3,000*30%)

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Activo por impuesto diferido	900.00	
Pasivo no corriente	Impuesto diferido		900.00
	Sumas Iguales	C\$ 900.00	C\$ 900.00

Valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio (o base fiscal de dicho elemento).

Es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación tributaria vigente. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal, aunque carezca de valor contable y, por lo tanto, no figure reconocido en el balance.

Posiciones fiscales inciertas

El párrafo 29.24 de la NIIF para pymes establece que surge incertidumbre con respecto al tratamiento fiscal adecuado de las partidas.

En estos casos, puede haber dudas sobre si el tratamiento adoptado por la entidad al preparar la declaración fiscal será respaldado en última instancia por investigaciones de la autoridad fiscal pertinente. Estos tipos de incertidumbre suelen denominarse “posiciones fiscales inciertas”.

Cuando la gerencia tenga dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado, la entidad deberá considerar esto en la medición del impuesto corriente y diferido, a menos que carezca de importancia relativa.

Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la entidad de información que estuviese anteriormente disponible.

Caso de aplicación 10: Reconocimiento de una posición incierta

Una entidad presenta una ganancia contable de C\$ 3,000.00 y presenta en su resultado por gastos de beneficios de empleados por C\$ 3,000.00 y gastos por entrenamiento por C\$ 900.00. El juicio profesional del contador Tributaria es que la Administración puede censurar el 20% del total de los gastos.

Determinación del impuesto corriente	
Periodo	2023
Utilidad contable	C\$ 3,000.00
Más gastos contables	3,900.00
Menos gastos ponderados	(3,120.00)
Bas imponible	3,780.00
Impuesto sobre la renta 30%	C\$ 1,134.00

Asiento contable 1: Contabilización del impuesto corriente (3,780*30%)

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	1,134.00	
Pasivo no corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		1,134.00
	Sumas Iguales	C\$ 1,134.00	C\$ 1,134.00

Propuesta sugerida

Asiento contable 1: Contabilización del impuesto corriente (3,000*30%)

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	900.00	
Pasivo no corriente	Cuentas por pagar a DGI por IR anual		900.00
	Sumas Iguales	C\$ 900.00	C\$ 900.00

Asiento contable 2: Contabilización del impuesto corriente por posición fiscal incierta (780*30%)

Clasificación	Cuenta	Debe	Haber
Resultado	Gasto por impuesto corriente	234.00	
Pasivo no corriente	IR por posición fiscal incierta		234.00
	Sumas Iguales	C\$ 234.00	C\$ 234.00

PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDO

Se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporarias imponibles.

Excepción

No se reconocerá si la diferencia temporaria imponible ha surgido por:

- a). El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Combinación negocios: operación en que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

- b). Inversiones en dependientes, asociados y negocios conjuntos si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

Activos por Impuesto Diferidos

Principio de prudencia.

Solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla esta condición se reconocerán activos por impuestos diferidos.

- a). Diferencia temporaria deducible
- b). Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales
- c). Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Excepciones:

- a. Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afecto ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, no se reconocerá un activo por impuesto diferido.
- b. Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por inversiones en dependientes, asociadas o negocios conjuntos, sólo se reconocerá un activo por impuesto diferido si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

Fecha fin del ejercicio

La empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos reconocidos y aquellos que no haya reconocido anteriormente.

Baja de un activo: Procederá a dar de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación.

Alta de un activo: Registrará cualquier activo de esta naturaleza anteriormente no reconocido, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO

Pasivo/activo por impuesto corriente:

Se valoran por las cantidades que se esperan pagar o recuperar de las autoridades fiscales de acuerdo con las normas tributarias vigentes o pendientes de su publicación a fecha de cierre del ejercicio fiscal.

Pasivo/activo por impuesto diferido:

Se valoran a los tipos de gravamen esperados para el momento de su reversión, según la normativa vigente o aprobada y pendiente de su publicación en la fecha de cierre del ejercicio fiscal, y de acuerdo con la forma que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

Observación

Los activos y pasivos por impuesto diferidos no deben ser descontados

Modificación de la Ley Tributaria:

Cuando no se prevea una modificación de los tipos de gravamen del Impuesto sobre la Renta la entidad dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuestos diferido.

GASTO (INGRESOS) POR IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS

El gasto (ingreso) por impuesto sobre las ganancias del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por impuesto diferido.

Registro contable

Se corresponderá con la cancelación de las retenciones en la fuente y pagos a cuenta de este impuesto, así como el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto corriente.

Cuenta: Gasto o ingreso por impuesto corriente

Se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Cuenta: Gasto o ingreso por impuesto diferido

Así como en su caso:

Reconocimiento e imputación a “pérdidas y ganancias” del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

No obstante, se reconocerán activos/pasivos por impuesto corriente y diferido, si se relacionan con una transacción o suceso que hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto. Contrapartida (con cargo o abono)

Modificación de la legislación tributaria o evolución de la situación económica de la empresa.

Implique una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán; ingresos o gasto por impuesto diferido, excepto: en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas de patrimonio neto.

Caso particular

Todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido a causa de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos.

El gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica (con signo adecuado).

- A. Importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas reconocidas o aplicadas en el ejercicio y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores reconocidas o aplicadas en el ejercicio.

- B. Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como en su caso por el reconocimiento e imputación a la cuenta de “pérdidas y ganancias” del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilada a subvenciones.
- C. Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

Ejercicio N° 1: Impuesto devengado con diferencias permanentes

IBERICA S.A., ha obtenido en el ejercicio 2023 un resultado antes de impuesto C\$ 100,000.00 Córdobas. Entre los gastos contabilizados se encuentra una sanción por C\$ 3,000.00 Córdobas la alícuota es del IR es del 30% y los anticipos del IR C\$ 8,000.00 y retenciones por C\$ 4,000.00.

Se pide: prepare la conciliación fiscal y elabore los asientos contables.

Solución

Conciliación fiscal	
Resultado contable ante de impuestos	100,000.00
Diferencia permanentes (sanción DGI)	3,000.00
Base imponible	103,000.00
Impuesto sobre la renta 30%	30,900.00
Menos : Anticipos	(8,000.00)
Retenciones a cuenta de IR	(4,000.00)
Saldo que pagar	18,000.00

Asiento 1: Reconocimiento del gasto devengado del IR anual

Cuenta	Debito	Crédito
Gasto corriente por IR	30,000.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		30,000.00
Sumas Iguales	C\$ 30,000.00	C\$ 30,000.00

Asiento 2: Reconocimiento del incremento del gasto por IR. (3,000.00 *30%)

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto corriente por IR	900.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		900.00
Sumas Iguales	C\$ 900.00	C\$ 900.00

Asiento 3: Liquidación y pago del IR

Cuenta	Débito	Crédito
Pasivo por impuesto corriente IR anual	30,900.00	
Anticipos de IR		8,000.00
Retenciones a cuenta de IR		4,000.00
Efectivo y equivalente a efectivo		18,900.00
Sumas Iguales	C\$ 30,900.00	C\$ 30,900.00

Al no haber diferencias temporales no se contabilizarán ningún activo ni pasivo fiscal, ya que tanto las diferencias permanentes como las deducciones a cuenta del mismo impuesto devengado.

Ejercicio N° 2: Contabilización del impuesto corriente

La empresa PMA. S.A. ha obtenido una base imponible en el IR de C\$ 60,000.00 Córdobas y tributa a un tipo impositivo del 30%. Teniendo en cuenta que no se producen diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales, contabilice el gasto por el impuesto a partir de las siguientes retenciones y pago a cuenta:

- a) Anticipos de IR C\$ 10,000.00 Córdobas
- b) Retenciones y pagos a cuenta de C\$ 5,000.00 Córdobas

Solución

Asiento 1: reconocimiento del gasto devengado del IR anual

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto corriente por IR	18,000.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		18,000.00
Sumas Iguales	C\$ 18,000.00	C\$ 18,000.00

Asiento 2: Liquidación y pago del IR

Cuenta	Débito	Crédito
Pasivo por impuesto corriente IR anual	18,000.00	
Anticipos de IR		10,000.00
Retenciones a cuenta de IR		5,000.00
Bancos		3,000.00
Sumas Iguales	C\$ 18,000.00	C\$ 18,000.00

Ejercicio N° 3: Contabilización del impuesto diferido

La empresa IBERICA.S.A contabiliza un deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales de C\$ 13,500.00 Córdobas (supongamos que sobre un total de créditos de C\$ 90,000.00 Córdobas), teniendo un beneficio antes de impuestos y sin considerar el deterioro de C\$ 50,000.00 Córdobas. La pérdida por deterioro deducible a efectos fiscales, por tratarse de saldos con una morosidad de más de 6 meses de 10,800.00, Córdobas. Al año siguiente, el beneficio antes de impuestos es de 60,000 Córdobas y se cumplen las condiciones para la deducción fiscal del total del deterioro contabilizado el año anterior.

Solución

Depuración contable	
Resultado contable ante de impuestos	50,000.00
Deterioro de los créditos por operaciones comerciales	13,500.00
Deterioro de cartera deducible	(10,800.00)
Utilidad antes de impuesto	52,700.00
Impuesto sobre la renta 30%	15,810.00
Utilidad neta	36,890.00

Conciliación fiscal	
Resultado contable ante de impuestos	50,000.00
Más :diferencia entre deterioro contable y fiscal	2,700.00
Base imponible	52,700.00
Impuesto sobre la renta 30%	15,810.00

Asiento 1: reconocimiento del gasto devengado del IR anual

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto corriente por IR	15,810.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		15,810.00
Sumas Iguales	C\$ 15,810.00	C\$ 15,810.00

Asiento 2: reconocimiento del impuesto diferido

Cuenta	Débito	Crédito
Activo por impuesto diferido	810.00	
Impuesto diferido		810.00
Sumas Iguales	C\$ 810.00	C\$ 810.00

Cuenta	Débito	Crédito
Pasivo por impuesto corriente IR anual	15,810.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		15,810.00
Sumas Iguales	C\$ 15,810.00	C\$ 15,810.00

Asiento 3: Al momento de cancelar el IR anual a pagar

Al año siguiente, el impuesto a pagar lo obtendríamos:

Conciliación fiscal	
Resultado contable ante de impuestos	C\$ 60,000.00
Menos :gasto fiscal no contable	(2,700.00)
Base imponible	57,300.00
Impuesto sobre la renta 30%	17,190.00

Asiento 1: Reconocimiento del gasto devengado del IR anual

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto corriente por IR	17,190.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		17,190.00
Sumas Iguales	C\$ 17,190.00	C\$ 17,190.00

Asiento 2: Al momento de cancelar el IR anual y el activo por impuesto diferido.

Cuenta	Débito	Crédito
Impuesto diferido	810.00	
Activo por impuesto diferido		810.00
Efectivo y equivalente al efectivo		
Sumas Iguales	C\$ 810.00	C\$ 810.00

Asiento 3: Al momento de cancelar el IR anual a pagar

Cuenta	Débito	Crédito
Pasivo por impuesto corriente IR anual	17,190.00	
Efectivo y equivalente al efectivo		17,190.00
Sumas Iguales	C\$ 17,190.00	C\$ 17,190.00

Ejercicio N° 4: Diferencia temporaria imponible

La sociedad Medina S.A., ha obtenido en el ejercicio 2023 un resultado antes de impuestos de C\$ 100,000.00 Córdoba, habiéndose producido una diferencia temporaria negativa por depreciaciones fiscalmente aceleradas de C\$ 16,000 Córdoba (el valor inicial del activo de 100,000.00 Córdoba, su depreciación contable es de C\$ 40,000.00 Córdoba mientras que la depreciación fiscal deducible es de 56,000 Córdoba). Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio por C\$ 10,000.00 Córdoba y tipo impositivo del 30%.

Solución:

Para obtener las diferencias temporarias deberíamos hacer los siguientes cálculos:

Valor contable del activo (100,000 - 40,000)	C\$ 60,000.00
Base fiscal del activo (100,000 - 56,000.00)	44,000.00
Diferencia temporal	16,000.00

El impuesto a pagar lo obtendríamos de la siguiente forma:

Conciliación fiscal		
	Ganancia contable	C\$ 100,000.00
(-)	Diferencia temporaria imponible	(16,000.00)
(=)	Base imponible	84,000.00
	IR anual 30%	25,200.00
(-)	Anticipos y retenciones a cuenta	(10,000.00)
	Impuesto a pagar	15,200.00

Asiento 1: por el impuesto corriente a pagar

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto corriente por IR	25,200.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		15,200.00
Anticipos y retenciones a cuenta		10,00.00
Sumas iguales	C\$ 25,200.00	C\$ 25,200.00

Asiento 2: por el pasivo de la diferencia temporaria imponible

Cuenta	Débito	Crédito
Pasivo por impuesto corriente IR anual	4,800.00	
Impuesto diferido		4,800.00
Sumas iguales	C\$ 4,800.00	C\$ 4,800.00

Ejercicio N°5: Diferencia temporaria deducible

La sociedad Moneda S.A. ha obtenido en el ejercicio 2023 un resultado antes de impuestos de C\$ 100,000.00 Córdoba, dándose una diferencia temporaria deducible por deterioro de créditos comerciales no deducibles fiscalmente por C\$ 30,000 Córdoba. Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio por C\$ 10,000 Córdoba y tipo impositivo del 30%.

Solución:

Para obtener las diferencias tendríamos que hacer los siguientes cálculos:

Solución:

Depuración contable y fiscal del pasivo	
Valor contable del pasivo	30,000.00
Base fiscal (30,000 - 30,000)	0
Diferencia temporaria	30,000.00

Los C\$ 30,000 córdobas del pasivo serán deducibles en el futuro y, por lo tanto, lo no deducible es 0, siendo esta su base fiscal. Así, el impuesto a pagar lo obtendríamos:

Conciliación fiscal		
	Ganancia contable	100,000.00
(+)	Diferencia temporaria deducible	30,000.00
(=)	Base imponible	130,000.00
	IR anual 30%	39,000.00
(-)	Anticipos y retenciones a cuenta	(10,000.00)
	Impuesto a pagar	29,000.00

Asiento 1: Por el impuesto corriente a pagar

Cuenta	Débito	Crédito
Gastos corriente por IR	39,000.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		29,000.00
Anticipos y retenciones a cuenta		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 39,000.00	C\$ 39,000.00

Asiento 2: por el activo de la diferencia temporaria deducible

Cuenta	Débito	Crédito
Activo por impuesto diferido deducible	4,800.00	
Impuesto diferido		4,800.00
Sumas Iguales	C\$ 4,800.00	C\$ 4,800.00

Ejercicio N° 6: Base imponible negativa

La sociedad "X" ha obtenido en el ejercicio 2023 unas pérdidas de 100,000.00 Córdobas, no habiendo ninguna diferencia entre contabilidad y fiscalidad. Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio han sido de C\$ 10,000 Córdobas y el tipo impositivo del 30%.

Solución:

Impuesto a recuperar

Conciliación fiscal		
	Ganancia contable	(100,000.00)
(=)	Base imponible	(100,000.00)
	IR anual 30%	(30,000.00)
(-)	Anticipos y retenciones a cuenta	(10,000.00)
	Impuesto a recuperar	10,000.00

Asiento 1: Contabilización del reconocimiento del activo corriente por perdidas de ejercicio fiscal

Cuenta	Débito	Crédito
Cuentas por cobrar DGI por beneficio fiscal	30,000.00	
Subvención por beneficio fiscal		30,000.00
Sumas Iguales	C\$ 30,000.00	C\$ 30,000.00

Asiento 2: Registramos el saldo a favor en concepto de anticipos y retenciones a cuenta del IR anual.

Cuenta	Débito	Crédito
Cuentas por cobrar DGI por anticipos	10,000.00	
Anticipos y retenciones a cuenta		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

EJERCICIO N° 7: Ganancias en resultados por revalorización de activo financiero.

La sociedad COPYMAS. S.A. Ha obtenido durante el ejercicio 2023 un resultado antes de impuestos de C\$ 90,000.00 Córdobas, habiéndose revalorizado en C\$ 10,000 Córdobas un activo financiero disponible para la venta que estaba contabilizado en C\$ 20,000.00

El tipo impositivo es del 30% y se han realizado retenciones y pagos a cuenta por 10,000 córdobas.

Solución

En este otro caso, la ganancia por revalorización no pasara por la cuenta de resultados sino que afectara al patrimonio neto, por lo que no tendrá que tributar hasta que no se vendan los títulos. Surgiría una diferencia temporaria.

Depuración contable y fiscal del pasivo	
Valor contable del activo	C\$ 30,000.00
Base fiscal del activo	20,000.00
Diferencia temporaria	10,000.00

Con la base fiscal, (deducible en el futuro) es menor que su valor contable, surge una diferencia temporaria imponible en el futuro por su efecto impositivo. Si registramos el efecto impositivo correspondiente en el momento en el que se realiza la revalorización del activo financiero, tendremos lo siguiente:

Asiento contable 1: Por la revalorización del activo

Cuenta	Débito	Crédito
Activo no corriente disponible a la venta	10,000.00	
Ganancia de capital por revalorización de activo		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Asiento contable 2: Por el efecto impositivo de la diferencia temporaria:

Cuenta	Débito	Crédito
Impuesto diferido	3,000.00	
Pasivo por impuesto diferido		3,000.00
Sumas Iguales	C\$ 3,000.00	C\$ 3,000.00

Asiento contable 3: Por la imputación al patrimonio neto:

Cuenta	Débito	Crédito
Ganancia en activo no corriente para la venta	10,000.00	
Ajuste por valorización en activos financieros		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Asiento contable 4: Por el ajuste en activos financieros:

Cuenta	Débito	Crédito
Ajuste por valorización en activos financieros	3,000.00	
Impuesto diferido		3,000.00
Sumas Iguales	C\$ 10,000.00	C\$ 10,000.00

Conciliación fiscal		
	Ganancia contable	C\$ 90,000.00
(-)	Diferencia temporaria	0
	IR anual 30%	27,000.00
(-)	Anticipos y retenciones a cuenta	10,000.00
	Impuesto a pagar	C\$ 17,000.00

Asiento 1: por el impuesto corriente a pagar:

Cuenta	Débito	Crédito
Gastos corriente por IR	27,000.00	
Pasivo por impuesto corriente IR anual		17,000.00
Anticipos y retenciones a cuenta		10,000.00
Sumas Iguales	C\$ 27,000.00	C\$ 27,000.00

CONCILIACIÓN FISCAL

Justificación

La conciliación fiscal parte de la necesidad de conciliar términos contable y términos tributarios partiendo de la utilidad contable para llegar a determinar la base imponible del impuesto sobre la renta. La importancia de preparar las conciliaciones fiscales permite al profesional contable determinar un impuesto más razonable y no pagar más impuesto innecesario.

Es un hecho que las conciliaciones parten de un valor conocido y a través de elementos que llamaremos conciliatorios se llega a un valor desconocido o también con dos valores conocidos pero diferente, se busca encontrar los elementos conciliatorios, esto último se aplica casi siempre en las conciliaciones bancarias normales, donde se conoce el saldo en banco y el saldo en libros, estos dos valores se corroboran hallando las partidas conciliatorias.

En los impuestos suele ocurrir estas circunstancias pero la más frecuente es hallar la base imponible partiendo de la utilidad contable o el patrimonio; los aspectos conciliatorios se revelarían por las normas fiscales vigentes en nuestro país o por régimen fiscal específico de cada actividad económica.

Los elementos que las normas tributarias incluye o excluye fiscalmente con relación a los elementos de la base contable se convierten en partidas conciliatorias. Por eso, existiendo contabilidad todas las declaraciones tributarias que se presenten son susceptibles de tener conciliaciones. Por ejemplo, en la declaración del impuesto sobre la renta no todos los ingresos son gravados, y todos los costos y gastos son deducibles.

En relación con los ingresos tenemos los artículos 34, 35, 36, 37, 38 de la ley de concertación tributaria regula las exclusiones de rentas, la base imponible de la renta, la renta bruta, exclusiones de la renta bruta y la integración de la renta de capital, ganancia y pérdida de capital.

El artículo 39, 40, 41, 42 y 43 de la Ley de Concertación Tributaria hace alusión a los gastos deducibles y no deducibles y sus requisitos, los ajustes conciliatorios en relación a la corrección monetaria y fiscal por activos y pasivos, de todas las operaciones de resultado deben ser conciliados en base a la norma contable.

La preparación de las conciliaciones nace de la necesidad de explicar las diferencias que pueden surgir entre la información contable y la fiscal, en nuestro país predominan las normas tributarias sobre las contables y, además por la obligación de tener en cuenta que la Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF/NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF / MIPYME), determinan el ámbito de aplicación de cada uno de ellos, las normas que afectan la determinación de la base imponible debe ser respetado y además por el deber de conservar su independencia, es decir, que cada base debe cumplir lo propio, lo fiscal en lo fiscal y lo contable en lo contable, situación que es necesario reconocer y diferenciar, toda vez que las normas fiscales buscan apoyo en la contabilidad y su información sirve para fundamentar las cargas tributarias.

Diferencia entre los ingresos contables e ingresos fiscales.

Los ingresos contables se reconocen por medio del método del devengado que parcialmente está en armonía con el artículo 13 de la LCT ya que este artículo establece que son rentas los ingresos devengados y percibidos, así también establece que los ingresos anticipados, depósitos, anticipos a cuenta de ventas no se consideran ingresos gravados para efectos del IR. Ver también el arto 8 del Reglamento de la misma Ley.

Diferencia entre los egresos contables y egresos deducibles.

Contablemente se reconocen los egresos por el método causado o pagados, en este sentido el artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria establece los mismos precepto igual que a los principios contables, sin embargo también existen límites para ciertos gastos que no son considerados deducibles para efectos del IR, sin embargo esto no significa que los gastos han dejado de ser reconocido contablemente.

Efecto contable de los gastos no deducibles en la base imponible.

Es común que muchos contables apliquen el criterio de la Administración Tributaria de sumar los gastos no deducibles a la base imponible incrementando el pago del Impuesto sobre la Renta innecesariamente. Pero la sección 29 Impuesto a las ganancias Niif para Pymes establece en su párrafo 29.24 surgen incertidumbres con respecto al tratamiento fiscal adecuado de las partidas. En estos casos, puede haber dudas sobre si el tratamiento adoptado por la entidad al preparar la declaración fiscal será respaldado en última instancia por investigaciones de la autoridad fiscal pertinente. Estos tipos de incertidumbre suelen denominarse “posiciones fiscales inciertas”.

Cuando la gerencia tenga dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado, la entidad deberá considerar esto en la medición del impuesto corriente y diferido, a menos que carezca de importancia relativa.

Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la entidad, de información que estuviese anteriormente disponible.

En los procesos de fiscalización los gastos no deducibles no deben incrementar la base imponible.

Es muy recurrente que la Administración tributaria por medio de sus fiscales realice revisiones a las declaraciones del IR anual y censure ciertos gastos que a criterio del fiscal no son deducibles, esta disminución en los gastos deducibles incrementa la base imponible, sin embargo, pensamos que esta censura es ejecutada con cierto sesgo pro-recaudador para obligar a los contribuyente pagar más IR que el que pago por su utilidad económica.

Un gasto no deducible no puede ser un elemento del hecho generador del impuesto sobre la renta, el arto 10, 13 y 35 de la LCT establece que el hecho generador del IR es la ganancias no los egresos. Así también nuestro código tributario en su arto 12,116,134 establece que cuando el contribuyente viola la ley y los reglamentos de carácter tributario será sujeto de una sanción por infracción tributaria.

Por ello se recomienda antes de presentar la declaración del Impuesto sobre la renta hay que conciliar la renta contable de la renta fiscal y, el patrimonio contable del fiscal.

La importancia de la conceptualización del egreso.

Una de las grandes debilidades del profesional contable es la de conceptualizar el egreso de acuerdo con su naturaleza y norma tributaria. La censura de los gastos surge porque siempre los gastos no van bien explicados o clasificados sin son para generar la renta o son necesarios para mantener la fuente generadora de renta se debe tener presente que un gasto censurado afecta los dividendos de los socios una correcta conceptualización garantiza una declaración y pago de impuesto justo, ni más ni menos.

Las tres (3) Conciliaciones más comunes.

- Conciliación entre la Corrección Monetaria Contable y la Fiscal
- Conciliación entre la Utilidad Contable y la Renta Fiscal
- Conciliación entre el Patrimonio Contable y el Fiscal

Conciliación entre la corrección monetaria contable y fiscal.

Cuando las partidas de los Estados Financieros se ajustan por inflación, las diferencias entre cuentas de balance contables y cuentas patrimoniales fiscales dan lugar a diferencias entre las cuentas de corrección monetaria contables y fiscales. Esa diferencia tendrá efecto directo sobre el saldo de la cuenta corrección monetaria y fiscal y en la mayoría de los casos sobre la base para el cálculo del impuesto de renta.

Esta conciliación tiene un efecto inmediato en el Estado de Resultado, toda vez que la corrección monetaria es una cuenta de resultados.

El artículo 30 del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria expresa un tipo de conciliación sobre rentas no gravadas, rentas exentas o rentas a sujetas retenciones definitivas aplicando la proporcionalidad a los costos y gastos, pero no toma esa cuenta otros resultados económicos derivados de actividades económica, solo la establecida en arto 30 del Reglamento. Hace obligatoria su conciliación en forma independiente. Esto no es algo salido de inflexión ni mucho menos, es algo que consulta la realidad contable de cualquier partida que tenga una importancia relativa en los Estados Financieros.

Conciliación entre la Utilidad Contable y la Renta Fiscal

Cuando hay diferencias entre las partidas del Balance General y del Estado de Resultados Contable y Fiscal, hay necesidad de hacer la conciliación entre la utilidad contable y la renta fiscal.

Agregamos las cuentas de balance, particularmente las que se ajustan por inflación, porque generan diferencia en las cuentas corrección monetaria fiscal con relación a la corrección monetaria contable, que es una cuenta de resultados y que merece una conciliación separada dada su importancia.

Es obvio que una diferencia entre estos dos conceptos da lugar a una diferencia en el impuesto, a no ser que sean de carácter contrario y se compensen. Como ya se había expresado, el primer acercamiento a esta conciliación es la provisión de impuestos que se hacen mes a mes con el fin de incluir en el Estado de Resultados de períodos intermedios, el gasto por impuesto de renta.

Las partidas conciliatorias pueden ser de dos fuentes. La primera, son aquellas partidas que se consideran diferencias permanentes cuyo efecto sólo opera para un período; es el caso de gastos no deducibles, establecidos en la ley, por ejemplo, los costos y gastos que provienen de rentas exentas o de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y aquellas que en razón al no cumplimiento de los requisitos establecidos, no podrán deducirse, ni en el período de su ocurrencia, ni en ningún otro.

La otra fuente de las partidas conciliatorias son las diferencia temporales hoy temporarias a la luz de la Norma Internacional (NIC 12 y sección 29 NIIF MYPIME), que pueden afectar varios períodos subsiguientes y ocurren porque su aplicación se hace en tiempos indistinto para la parte contable y fiscal; es decir. Son diferencias que desaparecen con el tiempo, por lo tanto su efecto aplica a varios períodos.

El caso típico, es cuando despreciamos los activos contablemente en línea recta y fiscalmente en forma acelerada. Esto genera diferencias no sólo en el estado contable frente al fiscal, sino en las cuentas de activos por la depreciación acelerada; también se puede mencionar el caso de las provisiones contables que no son fiscales como la causación de algunos impuestos que sólo son deducibles en el momento en que se paguen o las ventas a plazos registrados por causación en lo contable y por el movimiento de caja en lo fiscal.

Estas diferencias temporales tienen su efecto directo sobre el gasto impuesto como registro en lo contable. En lo fiscal el pasivo por impuesto de renta, será diferente al gasto contable, diferencia que será conciliada con el impuesto diferido, débito o crédito. Al fin de cuentas los impuestos que se paguen en exceso o en defecto en razón a las diferencias temporales se reviertan.

Conciliación entre el patrimonio contable y fiscal.

Cuando se hace esta conciliación es porque hay diferencias entre las cifras del balance general y las cifras patrimoniales presentadas para efectos fiscales. Cuando una de estas diferencias está ajustada por inflación, habrá repercusión sobre la cuenta corrección monetaria fiscal, que es una cuenta de resultados.

Puede ocurrir que ante la venta de un bien aparezca un costo diferente en la parte fiscal por efectos de reajuste o exoneraciones; estas diferencias obviamente repercuten sobre el Estado de Resultado Fiscal.

Cada partida del balance contable debe confrontarse con las partidas del balance fiscal, teniendo en cuenta que en lo tributario el patrimonio está representado por la diferencia entre el Activo y el Pasivo, en tanto que en lo contable el patrimonio obedece a un concepto diferente basado en la partida doble.

Ya lo habíamos expresado, los reajustes fiscales, las exenciones, los avalúos catastrales, en lo fiscal; las provisiones no deducibles, las valorizaciones, el impuesto diferido en lo contable, son partidas conciliatorias que deben reflejarse en cuentas de orden fiscal.

Veamos el siguiente ejemplo

LA EXPORTADORA. S.A.
Estado de situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2023

Activo		
Corriente		C\$ 16,148,120.00
Caja y bancos	C\$ 3,500,000.00	
Cuentas por cobrar	5,070,000.00	
Impuestos anticipados	478,120.00	
Inventarios	4,500,000.00	
IVA acreditable	2,600,000.00	
No corriente		C\$ 19,359,597.00
Edificios	C\$ 7,000,000.00	
Maquinarias	9,059,597.00	
Mobiliario y Equipo	2,400,000.00	
Vehículos	900,000.00	
Pasivo		
corriente		C\$ 10,742,315.10
Préstamo bancario C/P	700,000.00	
Proveedores	500,000.00	
Impuesto por pagar	9,542,315.10	
No corriente		
Préstamo bancario L/P		C\$ 2,000,000.00
Capital		C\$ 22,765,401.90
Capital autorizado y pagado	2,000,000.00	
pérdida acumulada	1,500,000.00	
Utilidad del ejercicio	22,265,401.90	
Suma total de pasivo y capital		C\$ 19,499,756.10

LA EXPORTADORA S.A.	
ESTADO DE RESULTADOS	
Del 01 de enero al 31 de diciembre 2023	
Ventas	C\$ 47,890,976.00
Menos: Devoluciones ,rebajas y descuentos	78,976.00
Ventas Netas	47,812,000.00
Costo de Ventas	19,124,800.00
Utilidad Bruta en Venta	28,687,200.00
Gastos de Administración	5,879,000.00
Gastos de Ventas	5,383,800.00
Utilidad en operación	17,424,400.00
Más: Otros Ingresos	18,305,000.00
Menos: Otros Egresos por ingresos extraordinarios	4,576,250.00
Utilidad antes de Corrección Monetaria	31,153,150.00
Ganancias cambiarias	654,567.00
Utilidad antes de Impuestos	C\$ 31,807,717.00
Impuesto de Renta	9,542,315.10
Utilidad Neta	22,265,401.90

DETALLE DE INGRESOS EXTRAORDINARIOS		
Arto.	Descripción	Valores
34 LCT	Indemnización por responsabilidad civil	C\$ 1,176,000.00
15 y 38 LCT	Dividendos recibidos de socios	5,500,000.00
15 y 38 LCT	Ingresos en ventas de activos	4,600,000.00
15 y 38 LCT	Ingresos por subarriendo	2,850,000.00
15 y 38 LCT	Ingresos por intereses recibidos del extranjero	2,979,000.00
15 y 38 LCT	Ingresos por intereses recibido en territorio nacional	1,200,000.00
36 LCT	Ganancias cambiarias	654,567.00
	TOTAL DE INGRESOS EXTRAORDINARIOS	18,959,567.00

DETALLES DE EGRESOS		
Arto.	Descripción	valores
43. 11) LCT	Multas ,Intereses o sanciones pagados a entidades oficiales como e INSS, DGI, DGA y Alcaldías etc.	65,000.00
39. 15) y 48 LCT	Gastos financieros , Intereses y otros mayor a la tasa del BCN	120,000.00
43.7) LCT	Retenciones en la fuente asumidas por terceros	32,000.00
43.7) CT	Autotraslación del IVA asumida por terceros	15,000.00
39 .16) LCT	Donaciones a entidades diferentes a las señaladas en el numeral 16 del arto 39 LCT.	800,000.00
39 .1) LCT	Sanción por consignación inoportuna de las cesantías.	12,000.00
39.25) LCT	Provisiones para devoluciones y descuentos en ventas condicionadas	75,000.00
39 .12) LCT	Provisión de Gastos (por desvalorización y exceso de ajuste por inflación en Activos Fijos)	50,000.00
39.6) LCT	Provisión para prestaciones y beneficios materiales y sociales de los trabajadores	600,000.00
39.12) LCT	Provisión por disminución del valor en el mercado de Inventarios	85,000.00
43.1) LCT	Costos y Gastos de períodos anteriores	70,000.00
43.2) LCT	Impuestos ocasionados en el exterior	90,000.00
39.6) LCT	Gastos de recreación, esparcimiento y similares a los trabajadores	105,000.00
39.4) LCT	Salarios de ventas	750,000.00
39.4) LCT	Salarios de administración	350,000.00
43.8) LCT	Gastos de para familiares de socios	150,000.00
39.20) LCT	Provisión para cuentas incobrables	300,000.00
43.10) LCT	Impuesto por terreno baldíos	55,000.00
39.25) LCT	Bonificaciones en mercancías	45,000.00
39.6) LCT	Trasporte para empleados	25,000.00
39.6) LCT	Provisión prestaciones laborales	250,000.00
39.9) LCT	Provisión para indemnización laboral	1,200,000.00
39.1) LCT	Consumo de energía	180,000.00
39.1) LCT	Servicios profesionales	65,000.00
39.1) LCT	Combustible	380,000.00

39.1) LCT	Servicio de telefonía	36,000.00
39.4) LCT	Horas extras	240,000.00
39.15) LCT	Comisiones sobre ventas	178,000.00
39.5) LCT	Inatec	23,000.00
43.8) LCT	Alquileres de casa de socios sin relación laboral	250,000.00
39.17) LCT	Impuesto municipal	630,000.00
39.11) LCT	Pérdidas cambiarias	450,000.00
39.12) LCT	Depreciación acumulada	2,500,000.00
39.5) LCT	Aporte patronal al seguro social	176,000.00
39.1) LCT	Servicio de internet	60,800.00
43.5) LCT	Donación a equipo de futbol del barrio	180,000.00
43.8) LCT	Seguro de vidas para socios	320,000.00
39.15) LCT	Pagos de intereses	350,000.00
	Total	11,262,800.00

CUADRO 1:

DETALLE DE GASTOS NO DEDUCIBLES		
Arto 43 LCT	Descripción	Valores
	Multas ,Intereses o sanciones pagados a entidades oficiales como INSS, DGI, DGA y Alcaldías etc.	C\$ 65,000.00
	Donaciones a entidades diferentes a las señaladas en el numeral 16 del arto 39 LCT.	800,000.00
	Gastos financieros, intereses y otros mayor a la tasa del BCN	120,000.00
	Retenciones en la fuente asumidas por terceros	32,000.00
	Autotraslación del IVA asumida por terceros	15,000.00
	Sanción por consignación inoportuna de las cesantías.	12,000.00
	Costos y Gastos de períodos anteriores	70,000.00
	Impuestos ocasionados en el exterior	90,000.00
	Gastos de para familiares de socios	150,000.00
	Impuesto por terreno baldíos	55,000.00
	Alquileres de casa de socios sin relación laboral	250,000.00
	Donación a equipo de futbol del barrio	180,000.00
	Seguro de vidas para socios	320,000.00
	Otros Egresos por ingresos extraordinarios	4,576,250.00
	TOTAL DE GASTOS NO DEDUCIBLES	C\$ 6,735,250.00

DEPURACIÓN DE INGRESOS CONTABLE Y TRIBUTARIOS**Cuadro 2:**

Depuración de renta bruta, exclusión de renta y exclusión de renta bruta	
Descripción	Ingresos
Total de ingresos Contables	C\$ 66,771,567.00
(+/-) Rentas Excluidas, Rentas bruta Excluidas	
Ingresos excluidos de rentas	
Indemnización por responsabilidad civil	(1,176,000.00)
Ingresos excluidos de renta bruta	
Dividendos recibidos de socios	(5,500,000.00)
Ingresos de Renta brutas	
Ganancias cambiarias	654,567.00
Ingresos de origen extranjeros	
Ingresos por intereses recibidos del extranjero	(2,979,000.00)
Rentas de ganancia y rentas de capital	
Ingresos en ventas de activos	(4,600,000.00)
Ingresos por subarriendo	(2,850,000.00)
Ingresos por intereses recibido en territorio nacional	(1,200,000.00)
Total de Renta bruta gravable	C\$ 49,121,134.00

DEPURACIÓN CONTABLE Y TRIBUTARIA DE LOS COSTOS Y GASTOS

Cuadro 3:

DETALLE DE GASTOS NO DEDUCIBLES		
Arto 43 LCT	Descripción	Valores
	Total de costos y gastos	C\$ 34,963,850.00
	Menos: Gastos no deducibles	
	Multas ,Intereses o sanciones pagados a entidades oficiales como e INSS, DGI, DGA y Alcaldías etc.	65,000.00
	Donaciones a entidades diferentes a las señaladas en el numeral 16 del arto 39 LCT.	800,000.00
	Gastos financieros , Intereses y otros mayor a la tasa del BCN	120,000.00
	Retenciones en la fuente asumidas por terceros	32,000.00
	Autotraslación del IVA asumida por terceros	15,000.00
	Sanción por consignación inoportuna de las cesantías.	12,000.00
	Costos y Gastos de períodos anteriores	70,000.00
	Impuestos ocasionados en el exterior	90,000.00
	Gastos de para familiares de socios	150,000.00
	Impuesto por terreno baldíos	55,000.00
	Alquileres de casa de socios sin relación laboral	250,000.00
	Donación a equipo de futbol del barrio	180,000.00
	Seguro de vidas para socios	320,000.00
	Otros Egresos por ingresos extraordinarios	4,576,250.00
	TOTAL DE COSTO Y GASTOS DEDUCIBLES	C\$ 28,228,600.00

Cuadro 4:

Determinación de la base imponible	
Ingresos constitutivos de renta	C\$ 49,121,134.00
Costos y Gastos no Deducibles	28,228,600.00
Base Imponible	20,892,534.00
Impuesto sobre la Renta	6,267,760.20

Cuadro 5:

LA EXPORTADORA. S.A. Conciliación Fiscal Al 31 de diciembre de 2023	
Utilidad contable	C\$ 22,265,401.90
Perdida de explotación	1,500,000.00
Renta líquida	20,765,401.90
Más: Gastos no Deducibles (cuadro 2)	6,735,250.00
Menos: Ingresos no gravables y excluidos de renta (cuadro 1)	18,305,000.00
Base imponible	9,195,651.90
Impuestos por pagar (30%)	2,758,695.57

Cuadro 6:

LA EXPORTADORA. S.A. CONCILIACIÓN ENTRE EL PATRIMONIO CONTABLE Y FISCAL Al 31 de diciembre de 2023		
Detalle	Año 2022	Año 2023
Activo		C\$ 35,507,717.00
Pasivo		12,742,315.10
Patrimonio neto	2,000,000.00	22,765,401.90
Menos		
Patrimonio al 30 de junio 2022		2,000,000.00
Incremento patrimonial 2023		20,765,401.90
Más : GASTOS NO DEDUCIBLES (cuadro 2)		6,735,250.00
Menos: INGRESOS NO GRAVABLES Y EXCLUIDOS DE RENTA(cuadro 1)		18,305,000.00
Base imponible		9,195,651.90
Impuesto por pagar (30%)		2,758,695.57

Si el resultado fiscal de acuerdo con la declaración presentada por el contribuyente para el periodo 2023 no fuera igual a la base imponible del ejercicio fiscal de **C\$ 9,195,651.90** sería objeto de revisión por parte de la Administración Tributaria, por ello es recomendable depurar las cuentas contables con las de orden fiscal.

**Sugerimos este registro contable de las diferencias entre lo contable y lo fiscal
Al 31 de diciembre 2023**

Es importante señalar que este procedimiento es en base a la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias. En Nicaragua a partir del 01 de julio del 2011 se implementarán la NIIF PARA PYMES, estos traerán como consecuencia aplicar la sección 29 de Impuesto a las Ganancias NIIF PARA PYMES.

(1)

En primer lugar debemos reconocer el activo corriente por la pérdida del ejercicio anterior, $(1,500,000 \times 30\%)$

Detalle	Debe	Haber
Activo Corriente	C\$ 450,000.00	
Impuesto a las ganancias (impuesto corriente)		C\$ 450,000.00
Sumas Iguales	C\$ 450,000.00	C\$ 450,000.00

(2)

Registrando el impuesto por pagar con base en la utilidad contable del periodo Fiscal 2023. $(22,265,401.9 \times 30\%) = 6,679,620.57$

Detalle	Debe	Haber
Gastos por impuesto sobre la renta	C\$ 6,679,620.57	
Impuesto por pagar		C\$ 6,679,620.57
Sumas Iguales	C\$ 6,679,620.57	C\$ 6,679,620.57

(3)

Registro de la diferencia permanente por C\$ 6,735,250.00 en la contabilización del impuesto, derivados de los gastos no deducibles originados en el periodo 2023. $(6,735,250.00 \times 30\%) = 2,020,575.00$

Detalle	Debe	Haber
Impuesto sobre la Renta	C\$ 2,020,575.00	
Ingreso/Gasto impuesto diferido		C\$ 2,020,575.00
Sumas Iguales	C\$ 2,020,575.00	C\$ 2,020,575.00

(4)

Registro de la disminución del pago del IR por ingresos de C\$ 18, 305,000.00 en la contabilización del impuesto, derivados de las exclusiones de rentas, exclusión de renta bruta. (C\$ 18, 305,000.00* 30%) 5, 491,500.00

Detalle	Debe	Haber
Impuesto sobre la Renta	C\$ 5,491,500.00	
Ingreso/Gasto impuesto diferido		C\$ 5,491,500.00
Sumas Iguales	C\$ 5,491,500.00	C\$ 5,491,500.00

Gastos corriente IR		Impuesto por Pagar	
2) 6, 679,620.57	5, 491,500.00 4)	4) 5, 491,500.00	6, 679,620.57 2)
3) 2, 020,575.00		1) 450,000.00	2, 020,575.00
3)		5, 941,500.00	8, 700,195.57
8, 700,195.57	5, 941,500.00		2, 758,695.57
2, 758,695.57			

Activo Corriente por IR	
1) 450,000.00	450,000.00 1)

PROCESO PARA LIQUIDAR Y DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para iniciar un proceso de liquidación y determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, se debe tener pleno dominio en las normas tributarias vigentes y en los fundamentos y normas de contabilidad. El proceso debe iniciar a partir de los siguientes análisis:

1. Análisis de las cuentas de balance

- a. Activo
- b. Pasivo
- c. Patrimonio

2. Análisis de las cuentas de resultados

- a. Ingresos
 - b. Egresos
 - c. Resultado
- ### **3. Determinación de la base imponible**
- a. Base imponible
 - b. Impuesto sobre la renta
 - c. Anticipo del IR
 - d. Anticipo del PMD
 - e. Retenciones a cuenta del 2%
 - f. Retenciones 1.5% por compras de tarjetas de débitos y de crédito
 - g. Reintegro tributario
 - h. Saldo para pagar
 - i. Saldo a favor

1. Análisis de las cuentas de balance

a. Activos

Por cada elemento de las cuentas de balance en la cual se presenta los valores registrados, en los estados financieros y se analizará lo contable de lo fiscal para la identificación de los ajustes correspondientes y consignarlos en la declaración del IR anual del correspondiente ejercicio. Las propuestas de los ajustes es según a la experiencia del autor, no tiene por que ser rígido, puede ser flexible de acuerdo con el sector económico de la entidad.

CUENTAS	Contable	Fiscal
Ingresos y equivalente al efectivo	XXXXX	
Menos: Cuentas por cobrar de años anteriores	XXXXX	
Ingresos pasivos diferidos	XXXXX	
Préstamos por entidades financieras	XXXXX	
Igual: Ingresos devengados de contado		XXXXX
Mas: Ventas de crédito del ejercicio fiscal		XXXXX
Tota ingresos devengados y percibidos		XXXXX

CUENTAS	Contable	Fiscal
Cuentas por cobrar	XXXXX	
Menos: Cuenta por cobrar de ejercicio anterior	XXXXX	
Provisión fiscal cuentas incobrables	XXXXX	
Deudores diversos	XXXXX	
Igual: Ventas del crédito del ejercicio fiscal		XXXXX
La determinación de la cuenta debe coincidir con el determinado en el efectivo.		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Inventarios	XXXXX	
Mas: Inventario inicial	XXXXX	
Bonificaciones de mercancías	XXXXX	
Menos: Mermas	XXXXX	
Desmedro	XXXXX	
Bonificaciones de mercancías	XXXXX	
Obsolescencia tecnológica		
Productos dañados		
Productos vencidos		
Bienes sustraídos		
Igual: Inventario Final		XXXXX

CUENTAS	Contable	Fiscal
IVA Credito	XXXXX	
Anticipos de IR	XXXXX	
Anticipos de PMD	XXXXX	
Renciones en la fuente a cuenta del anticipo	XXXXX	
Anticipos de clientes	XXXXX	
Anticipos Para Justificar	XXXXX	
Estas cuentas de carácter impositivas no se deben revelar ni presentar en el Declaración del Impuesto sobre la renta, suponen un incremento en los activos, sin embargo, no tienen ningún efecto patrimonial. Recomendamos reconocerlas o reclasificarlas en cuentas de orden.		0

CUENTAS	Contable	Fiscal
Terrenos	XXXXX	
Mas: Plusvalía	XXXXX	
Valor neto en libro	XXXXX	XXXXX
Nota: Los gastos que originan el mantenimiento del terrenos baldíos no son deducibles.		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Edificios	XXXXX	
Menos: Valor de terrenos	XXXXX	
Depreciación del ejercicio fiscal		
Igual: Valor neto en libros		XXXXX
Nota: Los gastos por mantenimiento de edificios son deducibles, sin embargo, las mejoras permanentes incrementan su valor y el de la depreciación.		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Activos inmobiliarios	xxxxx	
Mas: Superavit	xxxxx	
Menos: Deficit		
Depreciación del ejercicio fiscal	xxxxx	
Igual: Valor neto en libros		xxxxx
Nota: Los gastos por mantenimiento de bienes inmueble son deducibles, sin embargo, las mejoras permanentes incrementan su valor y el de la depreciación. La depreciación acelerada es autorizada solo para los exportadores.		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Parque vehicular	xxxxx	
Mas: Superávit	xxxxx	
Menos: Déficit	xxxxx	
Depreciación acumulada		
Igual: Valor neto en libros		xxxxx
Nota: Los gastos por mantenimiento de vehículos inmueble son deducibles, sin embargo, las mejoras permanentes incrementan su valor y el de la depreciación. La depreciación acelerada es autorizada solo para los exportadores.		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Otros bienes inmobiliarios	xxxxx	
Mas: Superávit	xxxxx	
Menos: Déficit	xxxxx	
Depreciación acumulada		
Igual: Valor neto en libros		xxxxx
Nota: Los gastos por mantenimiento de bienes inmueble son deducibles, sin embargo, las mejoras permanentes incrementan su valor y el de la depreciación. La depreciación acelerada es autorizada solo para los exportadores.		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Otros bienes mobiliarios	XXXXX	
Nota: Los bienes y derechos que se consideran activos fijos son de varios tipos. Este apartado sirve para incluir los edificios, terrenos, maquinaria, material de oficina o derechos de patente. Otros elementos que se pueden incluir los bonos o las acciones de empresas filiales o participadas.		

b. Pasivos

CUENTAS	Contable	Fiscal
Cuentas y documentos por pagar	XXXXX	
Menos: Saldo inicial del ejercicio anterior	XXXXX	
Servicios de fletes por pagar	XXXXX	
Servicios de logísticas aduaneros por pagar	XXXXX	
Proveedores extranjero por pagar		XXXXX
Igual: Compras al crédito a proveedores nacionales		XXXXX
Total de cuentas y documentos por pagar a proveedores		XXXXX
Igual: Valor neto en libros		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Dividendos por pagar a no residentes en el país	XXXXX	
Mas: Dividendos pagados a no residentes en el país	XXXXX	
Dividendos por pagar a Residentes en el país	XXXXX	
Dividendo pagados a residentes en el país	XXXXX	
Total dividendos por pagar		XXXXX

CUENTAS	Contable	Fiscal
Mas: Intereses por financiamiento por pagar	XXXXX	
Instituciones de desarrollo	XXXXX	
Agentes no financieros	XXXXX	
Restos de instituciones financieras	XXXXX	
Total de intereses por pagar		XXXXX
Los pagos de interés deben estar vinculados con la generación de rentas, debidamente respaldado y soportados por el contribuyente.		

c. Patrimonio

CUENTAS	Contable	Fiscal
Patrimonio neto	xxxxx	
Menos: Patrimonio neto del ejercicio anterior	xxxxx	
Igual: Incremento patrimonial del año actual	xxxxx	
Menos: Utilidad del ejercicio	xxxxx	
Mas: Gastos no deducibles	xxxxx	
Menos: Ingresos no gravables	xxxxx	
Pérdida de explotación	xxxxx	
Igual: Base Imponible		xxxxx

2. Resultados del ejercicio

a. Ingresos

CUENTAS	Contable	Fiscal
Ingresos devengados	xxxxx	
Menos: Descuento sobre ventas	xxxxx	
Devoluciones sobre ventas	xxxxx	
Igual: Ventas devengadas netas		xxxxx
Los ingresos determinados deben coincidir con el cuadro N° 1 que explica la obtención de los ingresos por el medio de lo ingresos en efectivo y equivalente al efectivo.		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Ingresos Fiscales	XXXXX	
Ingresos por medio de tarjetas de créditos y débito	XXXXX	
Ingresos transados en bolsa agropecuaria	XXXXX	
Ingresos por alquileres o arrendamientos	XXXXX	
Ingresos por exportación	XXXXX	
Ingresos gravados con retenciones definitivas	XXXXX	
Ingresos por comisiones	XXXXX	
Ingresos por otros oficios	XXXXX	
Ingresos por título valores	XXXXX	
Ingresos no gravables	XXXXX	
Igual: Renta bruta gravable		XXXXX
<p>Esta clasificación de ingresos está en correspondencia a un mismo sujeto del Impuesto sobre la Renta, sea persona natural o persona jurídica, es decir, en el formulario del IR anual se detalla este desglose, para conocer el total de la renta bruta gravable. Recomendamos, observar en la depuración de los ingresos contables de los tributarios la determinación de la renta bruta gravable.</p> <p>Para tener la certeza de los ingresos obtenidos y declarado mensual por medio del IVA y de los anticipos del IR, es necesario utilizar como indicadores los anticipos del IR, anticipos del PMD, retenciones por medio de tarjeta de crédito y débitos, reintegros tributarios. Utilizando la fórmula de regla de tres: $\text{Anticipos} \times 100 / \text{la alícuota del anticipo}$. El resultado será de ingresos declarados durante el año y estos no deben ser diferentes a los declarados en el IR anual.</p>		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Costos de ventas		
Inventario inicial	xxxxx	
Mas: Compras totales	xxxxx	
Menos: Devoluciones sobre compras		
Inventario final	xxxxx	
Igual: Costo de venta fiscal		xxxxx
<p>Recomendamos que al total del IVA crédito le resten el IVA por servicios y otorgamiento de usos de bienes. Determinar las compras gravadas mediante la regla de tres simple: IVA crédito por compras gravadas *100/15. La diferencia debe estar compuesta de compras o prestación de servicios no gravados con el IVA. Realizar la misma prueba con las retenciones en la fuente por compras de bienes y servicios.</p>		

CUENTAS	Contable	Fiscal
Gastos de administración	xxxxx	
Mas: Gastos por Servicios Profesionales, Técnicos y otros Oficios	xxxxx	
Gastos por sueldos, salarios y demás compensaciones	xxxxx	
Gastos por aporte patronal al INSS	xxxxx	
Gastos por depreciación de activos fijos	xxxxx	
Gasto por financiamiento nacional	xxxxx	
Costos y Gasto por Rentas de Capital y Ganancias y Pérdida de Capital.	xxxxx	
Gastos de ventas	xxxxx	
Gastos financieros	xxxxx	
Menos: Costos y gastos no deducibles	xxxxx	
Igual: Costos y gastos deducibles		xxxxx
<p>Para efectos impositivos las deducciones fiscales autorizadas se detallan conforme este cuadro, sin embargo para efectos contables, los gastos son gastos, sin embargo, debemos de clasificarlos en el formulario del IR anual de la manera indicada y sumarle los gastos de ventas, más los gastos administrativos y gastos financieros. Es importante tener presente que el objetivo de la Administración Tributaria es hacer análisis exógena y cruzar con los reportes que el contribuyente informa mensual. Si encuentran contradicho serán sujeto a fiscalizar.</p>		

MÉTODO PATRIMONIAL

La inteligencia Fiscal para declarar correctamente el IR

Método patrimonial

El análisis de las declaraciones fiscales son métodos para detectar los errores en los ingresos, aun cuando la contabilidad pueda ser bien llevada. Pese a que existen muchos métodos indirectos de aplicación, centraremos nuestro aprendizaje en los métodos abajo señalados:

El método que más se usa en la determinación de la renta imponible. Es el basado en el incremento patrimonial del contribuyente durante el período terminado, se usa con más frecuencia cuando:

1. NO LLEVA CONTABILIDAD.
2. LA CONTABILIDAD NO ESTA DISPONIBLE.
3. LA CONTABILIDAD ES INADECUADA.
4. SE LIMITA A PROPORCIONAR INFORMACION DE SU CONTABILIDAD.
5. RAZONES O SOSPECHAS DE QUE NO TODOS LOS INGRESOS SE HAN CONTABILIZADOS.

Este método consiste en realizar un análisis comparativo de un período a otro, a fin de determinar los aumentos y disminuciones que afecta el patrimonio del contribuyente durante el periodo fiscalizado, ajustado por los ingresos no gravables y gastos no deducibles, lo que da como resultado la renta neta gravables.

a) PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR EL INCREMENTO PATRIMONIAL.

Se determina el patrimonio neto del periodo fiscal actual en relación al anterior, sumando todo el activo y restando a este el pasivo, luego el patrimonio del ejercicio anterior se resta del patrimonio, si el resultado obtenido es positivo, este será el INCREMENTO PATRIMONIAL, para el periodo analizado. Recomendamos hacer énfasis en el patrimonio inicial.

b) DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE

Al incremento patrimonial obtenido anteriormente se le suman los gastos no deducibles y se le restan los ingresos no gravables y el resultado obtenido constituirá la RENTA IMPONIBLE. Salvo prueba en contrario.

En conclusión, el método efectivo que aplica la Administración Tributaria para controlar la base imponible es el método de control patrimonial. Este método consiste en que el patrimonio del presente año se compara con el patrimonio del año anterior, y la diferencia debe coincidir con la renta declarada por el contribuyente, si no coincide se considera incremento patrimonial no justificado constitutivo de renta.

Ejemplo 3: patrimonio contable inicial

Un contribuyente inicia operaciones económicas con los siguientes saldos iniciales: efectivo en caja y banco C\$ 10,000.00, inventario C\$ 5,000.00, IVA crédito C\$ 750.00 para un total de capital de trabajo inicial de C\$ 15,750.00

CONTRIBUYENTE S.A.
Balance de Situación Financiera inicial

Efectivo en caja y banco	C\$ 10,000.00
Inventario	5,000.00
Crédito fiscal	750.00
Total, de activos	15,750.00

Patrimonio

Capital inicial	15,750.00
-----------------	-----------

Durante el ejercicio fiscal se realizaron las siguientes operaciones

1. Se realizan compras C\$ 8,000.000 más IVA crédito
2. Se realizaron ventas por C\$ 7,500.00 más Traslacion de IVA
3. Se compra al crédito un camión por C\$ 5,000.00 más IVA crédito, se concedió una prima de C\$ 1,500.00
4. Se pagan salarios por C\$ 3,000.00
5. Se paga el Inss patronal 21%
6. Se venden C\$ 3,000.00 más IVA
7. Se reconoce la depreciación en línea recta por el vehículo adquirido
8. Se compran al crédito C\$ 10,000.00 más IVA
9. Se realizan ventas por C\$ 5,000.00 más IVA
10. Se abona al banco C\$ 1,000.00 por vehículo

**CONTRIBUYENTE S.A.
ESTADO DE RESULTADO
Al 31 de diciembre del 2023**

Ingresos por ventas	C\$ 15,500.00
Costo de ventas	6,900.00
Utilidad bruta	8,600.00

Gastos operativos

Salarios	C\$ 3,000.00
Inss patronal	630.00
Depreciación	83.33
Total, gastos	<u>3,713.33</u>
Ganancia contable	4,886.67
Impuesto sobre la renta 30%	1,466.00
Utilidad neta	3,420.70

CONTRIBUYENTE S.A.
Balance de Situación Financiera inicial
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2023

Activos corrientes	
Efectivo y equivalente al efectivo	C\$ 6,745.00
Inventario	16,100.00
Cuentas por cobrar	5,750.00
IVA crédito	4,200.00
Total, activos corrientes	C\$ 32,795.00

Activo no corriente

Propiedad, planta y equipos	5,000.00
Depreciación acumulada	<u>(83.33)</u>
Total, activos no corrientes	4,916.67

Total activo **37,711.67**

Pasivo corriente

Proveedores	11,500.00
Préstamos a corto plazo	3,250.00
Traslación de IVA	2,325.00
Total, pasivo no corriente	17,075.00

Total, pasivos **17,075.00**

Patrimonio

Capital inicial	15,750.00
Utilidad del ejercicio	<u>4,886.67</u>
Total, patrimonio	20,636.67
Total, patrimonio más pasivo	37,711.67

DATOS GENERALES			
A	Número RUC :	Apellidos y Nombre o Razón Social:	
	Actividad económica:		
PATRIMONIO CONTABLE			
B	1. Efectivo en caja y bancos	1	6,745.00
	2. Cuentas y documentos por cobrar	2	5,750.00
	3. Inventarios	3	16,100.00
	4. Terrenos	4	-
	5. Edificios	5	
	6. Otros Activos Inmobiliarios	6	-
	7. Total Activo Inmobiliario (Renglones 4+5+6)	7	28,595.00 -
	8. Parque Vehicular	8	4,916.67 -
	9. Otros Bienes Mobiliarios	9	
	10. Total Activos Mobiliarios (renglón 8+9)	10	33,511.67
	11. Otros activos	11	4,200.00
	12. Total Activos (suma de renglones 1+2+3+7+10+11)	12	37,711.67
	13. Cuenta y documentos por pagar	13	17,075.00
	30. Total pasivos (suma de renglones 13 + 28 + 29)	30	17,075.00
31. Patrimonio neto (renglón 12-30)	31	20,636.67	

CALCULO DE LA RENTA GRAVABLE RENTA DE ACTIVIDADES ECONOMICAS		
43. Ingresos por Ventas de Bienes y Prestaciones de Servicio (Sector Comercial)	43	15,500.00
61. Ingresos por Tarjeta de Credito/debito		
62. Ingresos No Gravables		
63. Total Renta Bruta Gravable		15,500.00

64. Costo de Ventas de Bienes y Prestaciones Servicio	64	6,900.00
68. Gastos de Ventas	68	3,000.00
72. Gasto por aporte al INSS	72	630.00
73. Gastos por depreciación de activos fijos	73	83.33
83. Total Costos y Gastos deducibles (renglones 64+67 +68+69+70+71+72+73+78+79+80+81+82)	83	10,613.33
84. Deducciones Extraordinarias	84	
85. Gastos no deducibles	85	
86. Total deducciones (renglón 83 + 84)	86	10,613.33
87. Renta neta gravable (renglón 63 - 86)	87	4,886.67

CALCULO DEL IR RENTA ACTIVIDADES ECONOMICAS			
E	88. IMPUESTO SOBRE LA RENTA	88	1,466.00

CONTRIBUYENTE S.A.
Conciliación entre el patrimonio Contable y Fiscal

DETALLE	PERIODOS	
	Inicial	2023
ACTIVO	15,750.00	37,711.67
MENOS:		
PASIVO	0	17,075.00
PATRIMONIO NETO INICIAL	15,750.00	20,636.67
PATRIMONIO NETO INICIAL		15,750.00
INCREMENTO PATRIMONIAL 2023 MÁS GASTOS NO DEDUCIBLES (asumidos que ascienden a :)		4,886.67
MENOS: Ingresos no gravables (asumidos que ascienden a:)		
RENTA IMPONIBLE		

El método del patrimonio pretende medir de forma indubitable el incremento patrimonial obtenido al momento del cierre contable y tributario, por lo general corresponde a la base imponible liquidada y determinada. Según se observa en la declaración del Impuesto sobre la Renta en la casilla N° 31 el patrimonio se declara por C\$ 20,636.67 que restando el patrimonio inicial de C\$ 15,750.00 el incremento patrimonial asciende a C\$ 4,886.67. En consecuencia, el contribuyente no puede presentar una base imponible que la determinada en el formulario del respectivo impuesto.

En caso de que el patrimonio no coincide con la ganancia contable, el contribuyente será sujeto a fiscalizar de acuerdo con las facultades de la Administración Tributaria. Sin ánimos de ser reiterativos, el método del incremento patrimonial es el más usado por la inteligencia fiscal para controlar la ganancia obtenida del contribuyente y obligarlo a que pague correctamente el impuesto.

Incremento y disminuciones del patrimonio contable y fiscal.

Contablemente, por diferencia de normas contables versus normas tributarias, el patrimonio contable puede incrementar por aplicar ingresos no gravables o ingresos sujetos a retenciones definitivas, como también, por el reconocimiento de depreciación aceleradas o beneficios fiscales compensatorios para el pago del impuesto. En cambio, la disminución del patrimonio contable se origina por el reconocimiento de gastos no deducibles e impuestos diferidos.

El patrimonio fiscal incrementa por el reconocimiento de los gastos no deducibles, por impuestos diferidos. Superavit, y efectos inflacionarios.

Ejemplo 4: análisis patrimonial en relación con los y no gravables y gastos no deducibles.

Contando con el balance inicial del ejercicio pasado, las operaciones son las siguientes.

Compras C\$ 30,000.00 más IVA al crédito

Recuperación de cuentas por cobrar C\$ 5,000.00

Abono a camión C\$ 1,000.00

Se adquiere otro vehículo por C\$ 8,000.00 se concede una prima de C\$ 2,000.00

Se realiza venta por C\$ 15,000.00 más IVA al contado

Se realiza otra venta por C\$ 10,000.00 más IVA el 50% al contado y la diferencia al crédito.

Se pagan salario por C\$ 6,000.00 más INSS patronal

Se reconocen gastos de servicios no deducibles C\$ 3,000.00

Se obtuvieron ingresos no gravables por C\$ 5,000.00

**CONTRIBUYENTE S.A.
ESTADO DE RESULTADO
Al 31 de diciembre del 2023**

Ingresos por ventas	C\$ 30,000.00
Costo de ventas	10,000.00
Utilidad bruta	20,000.00

Gastos operativos

Salarios	C\$ 6,000.00
Otros gastos	3,000.00
Inss patronal	1,260.00
Depreciación	216.66
Total, gastos	<u>10,476.66</u>
Ganancia contable	9,523.34
Impuesto sobre la renta 30%	2,857.00
Utilidad neta	6,666.38

CONTRIBUYENTE S.A.
Balance de Situación Financiera inicial
Del 1 de enero al 31 de diciembre 2023

Activos corrientes	
Efectivo y equivalente al efectivo	C\$26,279.00
Inventario	36,100.00
Cuentas por cobrar	6,500.00
VA crédito	9,900.00
Total, activos corrientes	C\$ 78,779.00
Activo no corriente	
Propiedad, planta y equipos	13,000.00
Depreciación acumulada	<u>(300.00)</u>
Total, activos no corrientes	12,700.00
Total, activo	91,479.00
Pasivo corriente	
Proveedores	46,000.00
Préstamos a corto plazo	9,450.00
Traslación de IVA	6,075.00
Gastos acumulados por pagar	1,260.00
Total, pasivo no corriente	62,785.00
Total, pasivos	62,785.00
Patrimonio	
Capital inicial	15,750.00
Utilidad retenida	3,420.69
Utilidad del ejercicio	<u>9,523.34</u>
Total, patrimonio	28,694.00
Total, patrimonio más pasivo	91,479.00

CONCILIACIÓN FISCAL

Utilidad contable	C\$ 9,523.34
Menos: Ingresos no gravables	5,000.00
Mas: Gastos no deducible	3,000.00
Igual: Base Imponible	7,523.34
Impuesto sobre la renta 30%	2,257.00

CONTRIBUYENTE S.A.
Conciliación entre el patrimonio Contable y Fiscal

DETALLE	PERIODOS	
	2022	2023
ACTIVO	37,711.67	91,479.00
MENOS:		
PASIVO	17,075.00	62,785.00
PATRIMONIO NETO 2022	20,636.67	28,694.00
Menos: PATRIMONIO NETO 2022		20,636.67
INCREMENTO PATRIMONIAL 2023		8,057.33
MÁS GASTOS NO DEDUCIBLES		
Impuesto sobre la renta año 2021		1,466.01
Gastos no deducibles		3,000.00
MENOS: Ingresos no gravables		5,000.00
Ingresos no gravables		
RENTA IMPONIBLE		7,523.34

La determinación de la base imponible en la conciliación fiscal entre la base contable y la base fiscal debe coincidir con la determinación de la base imponible de la conciliación entre el patrimonio contable y la fiscal. En caso contrario, será sujeto de fiscalización.

Efectos en la declaración tributaria del IR anual 2023.

DATOS GENERALES			
A	Número RUC :	Apellidos y Nombre o Razón Social:	
	Actividad económica:		
PATRIMONIO CONTABLE			
B	1. Efectivo en caja y bancos	1	26,279.00
	2. Cuentas y documentos por cobrar	2	6,500.00
	3. Inventarios	3	36,100.00
	4. Terrenos	4	-
	5. Edificios	5	
	6. Otros Activos Inmobiliarios	6	-
	7. Total Activo Inmobiliario (Renglones 4+5+6)	7	
	8. Parque Vehicular	8	12,700.00
	9. Otros Bienes Mobiliarios	9	
	10. Total Activos Mobiliarios (renglón 8+9)	10	
	11. Otros activos	11	9,900.00
	12. Total Activos (suma de renglones 1+2+3+7+10+11)	12	91,479.00
	13. Cuenta y documentos por pagar	13	62,785.00
	30. Total pasivos (suma de renglones 13 + 28 + 29)	30	62,785.00
31. Patrimonio neto (renglón 12-30)	31	28,694.00	
CALCULO DE LA RENTA GRAVABLE RENTA DE ACTIVIDADES ECONOMICAS			
43. Ingresos por Ventas de Bienes y Prestaciones de Servicio (Sector Comercial)	43	25,000.00	
61. Ingresos por Tarjeta de Credito/debito			
62. Ingresos No Gravables		5,000.00	
63. Total Renta Bruta Gravable		25,000.00	

64. Costo de Ventas de Bienes y Prestaciones Servicio	64	10,000.00	
68. Gastos de Ventas	68	6,000.00	
72. Gasto por aporte al INSS	72	1,260.00	
73. Gastos por depreciación de activos fijos	73	216.66	
83. Total Costos y Gastos deducibles (renglones 64+67+68+69+70+71+72+73+78+79+80+81+82)	83	17,476.66	
84. Deducciones Extraordinarias	84		
85. Gastos no deducibles	85	3,000.00	
86. Total deducciones (renglón 83 + 84)	86	17,476.66	
87. Renta neta gravable (renglón 63 - 86)	87	7,523.34	
CALCULO DEL IR RENTA ACTIVIDADES ECONOMICAS			
E	88. IMPUESTO SOBRE LA RENTA	88	2,257.00

Sugerencias de registros contables

Proponemos que para efectos contables se reconozca en un registro contable cada operación de ajuste fiscal en relación con los estados financieros.

Registro contable N° 1

Reconocemos el efecto impositivo de la ganancia contables de C\$ 9,523.34*30%

Cuentas	Debe	Haber
Gasto corriente por IR	2,857.00	
Impuesto por pagar		2,857.00
Sumas Iguales	C\$ 2,857.00	C\$ 2,857.00

Registro contable N° 2

Reconocemos el efecto impositivo por el ingreso no gravable de C\$ 5,000.00*30%

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	1,500.00	
Gasto corriente por IR		1,500.00
Sumas Iguales	C\$ 1,500.00	C\$ 1,500.00

Registro contable N° 3

Registramos contablemente el efecto impositivo por los gastos no deducibles por
C\$ 3,000.00*30%

Cuentas	Debe	Haber
Gasto corriente por IR	900.00	
Impuesto por pagar		900.00
Sumas Iguales	C\$ 900.00	C\$ 900.00

Registro contable N° 4

Registramos contablemente el efecto impositivo por los gastos no deducibles por
C\$ 7,523.34*30%

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto por pagar	2,257.00	
Impuesto por pagar		2,257.00
Sumas Iguales	C\$ 2,257.00	C\$ 2,257.00

Conclusiones :

Las conciliaciones fiscales son herramientas muy útiles para demostrar ante la Administración Tributaria las variaciones del patrimonio contable en relación con el patrimonio fiscal. Sugerimos siempre realizarlas para soportar y respaldar la declaración del IR anual.

Práctica Fiscal y Contable por: Manuel Antonio Carcache (Consultor Tributario)
Revisión de Texto: Manuel Alberto Carcache y Mario Humberto González
Diseño y diagramación: AGN. Designer