

REICE
Revista Electrónica de Investigación en Ciencias Económicas
Abriendo Camino al Conocimiento

Área de Conocimiento de Ciencias Económicas y Administrativas
Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, Managua (UNAN-Managua)

Vol. 13, No. 25, enero – junio 2025

REICE ISSN: 2308-782X

<https://revistas.unan.edu.ni/index.php/reice>
revista.reice@unan.edu.ni

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Deferred taxes within Income Tax deductions

Fecha de recepción: mayo 05 de 2025

Fecha de aceptación: junio 30 de 2025

DOI: <https://doi.org/10.5377/reice.v13i25.23089>

Sayda Jenniffer Dávila García

Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, Managua (UNAN-Managua),
Managua, Nicaragua

E-mail: jdavila01072020@gmail.com

ORCID <https://orcid.org/0009-0008-2169-6162>



Derechos de autor 2025 REICE: Revista Electrónica de Investigación en Ciencias Económicas. Esta obra está bajo licencia internacional [Creative Commons Reconocimiento -No Comercial-Compartir-Igual 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/). Copyright (c) Revista Electrónica de Investigación en Ciencias Económicas de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, Managua (UNAN-Managua).

Resumen

Este artículo aborda la aplicación de los impuestos diferidos, como un principio fundamental en la contabilidad. Estos reflejan las diferencias temporarias entre la base contable y la base fiscal de los activos y pasivos. Las empresas que adoptan las NIIF para las PYMES reconocen y registran estas diferencias. Permite una mejor fidelidad y transparencia en sus Estados Financieros. El propósito de esta investigación es analizar los Impuestos Diferidos establecidos en las NIIF para las PYMES y los deducibles del IR establecidos en la legislación tributaria nicaragüense, profundizando en la contextualización del reconocimiento, la medición de los impuestos diferidos, distinguiendo los deducibles del IR anual sujetos a impuestos diferidos. Los resultados permitieron determinar que 24 numerales del artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria (LCT) generan diferencias permanentes, ya que su respuesta fue negativa. En consecuencia, estos gastos deben registrarse únicamente como parte del impuesto corriente, y las diferencias se reflejan en la conciliación fiscal. Asimismo, permite sostener que cada diferencia entre la normativa contable y la fiscal debe ser debidamente identificada y registrada, ya que su reconocimiento permite a los usuarios de los estados financieros tomar decisiones informadas.

REICE | 40

Palabras claves: Impuestos Diferidos, Sección 29 NIIF para Pymes, Impuestos a las Ganancias, Gastos, Deducibles.

Abstract

This article addresses the application of deferred taxes as a fundamental principle of accounting. Deferred taxes reflect the temporary differences between the accounting basis and the tax basis of assets and liabilities. Companies that adopt IFRS for SMEs recognize and record these differences, which enhances the accuracy and transparency of their financial statements. The purpose of this research is to analyze the deferred taxes established in the IFRS for SMEs and the income tax deductions set forth in Nicaraguan tax legislation, delving into the contextualization of the recognition and measurement of deferred taxes, and distinguishing the annual income tax deductions subject to deferred taxes. The results showed that 24 provisions of Article 39 of the Tax Coordination Law (LCT) give rise to permanent differences, as the response to these provisions was negative. Consequently, these expenses must be recorded solely as part of current tax, and the differences are reflected in the tax reconciliation. Furthermore, this supports the view that every difference between accounting and tax regulations must be properly identified and recorded, as their recognition enables users of financial statements to make informed decisions.

REICE | 41

Keywords: Deferred taxes, Section 29 NIIF for PYMES, Taxes to Earnings, Spent, Deductibles.

Introducción

La utilidad neta contable es el resultado financiero de una empresa, determinado por Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) u otros principios contables. Las NIIF establecen principios y directrices para estandarizar los registros de las actividades económicas, permitiendo su comparabilidad, desde la perspectiva económica, operativa y financiera. El resultado neto se obtiene restando todos los costos y gastos. Es decir, operativos, financieros, administrativos incluyendo los tributarios (IASB, 2016a).

REICE | 42

En contraste, la renta neta gravable determinada por normas tributarias es el resultado fiscal calculado según las legislaciones tributarias. Estas se diseñan con un enfoque recaudatorio. Inicia de la utilidad contable, aplicando ajustes fiscales, como la adición o eliminación de gastos considerados en la normativa tributaria. Su objetivo principal es establecer la base imponible para el pago del tributo.

La sección 29 de las NIIF para las PYMES relativa a los impuestos a las ganancias, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, en los sucesivos IASB, dispone que las diferencias entre la norma contable y la norma fiscal deben ser reconocidas y cuantificadas en las cuentas “Impuestos diferidos”, para dar información veraz a los usuarios de los Estados Financieros. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB], 2016a).

Esta sección también se establece el registro correcto de los activos y pasivos diferidos, reconocidos como diferencias temporarias; estas al no ser registradas pueden provocar distorsión en la presentación de estados financieros. (IASB, 2016a).

Enfatizando sobre el efecto de las diferencias entre los estados financieros y las normas tributaria, la sección 29 indica que: “es posible señalar que los activos y pasivos diferidos se generan a partir de las diferencias entre el valor según las bases financieras tributarias” (p. 120). Se señala que las diferencias que se registran, son las diferencias temporarias generadas cuando la legislación da la oportunidad de recuperar o liquidar un importe a futuro. (IASB, 2016a).

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

El Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN, 2010), emitió un pronunciamiento sobre la adopción y aprobación de las NIIF para las PYMES, como marco contable normativo, aplicable a las entidades que califiquen como tales, a partir del 1 de julio de 2011.

REICE | 43

Siendo relevante las NIIF, para 2012 el CCPN realizó un recordatorio sobre la adopción de las NIIF, exponiendo que los primeros Estados Financieros generados por las NIIF son aquellos que terminan en el periodo a junio 2012, y los siguientes periodos inmediatos (CCPN, 2010).

Importancia del impuesto diferido

El análisis preciso de los impuestos diferidos es fundamental tanto para la gestión financiera de una empresa, como para su cumplimiento fiscal. Por ello, en el proceso de registro y auditoría de cuentas, es esencial evaluar estos impuestos, ya que representan obligaciones tributarias o beneficios deducibles que se materializarán en el futuro.

Así las cosas, Las NIIF para las PYMES – sección 29 “Impuesto a las Ganancias” establece el marco para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar del Impuesto sobre la Renta, en los estados financieros. En el contexto del impuesto diferido el IASB es muy categórico en indicar que cualquier diferencia debe quedar registrada para la toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros. (IASB, 2016).

Normativa tributaria aplicable en Nicaragua

En este sentido la Ley de Concertación Tributaria (LCT) y el Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria (RLCT) regula los aspectos del impuesto sobre la renta para actividades económicas, incluyendo los deducibles, sujetos de estudio. Asimismo, en el Artículo 39 se detallan los gastos deducibles para la determinación de la base tributaria sobre la cual se determina el impuesto (Asamblea Nacional, 2012,2014, 2019).

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Durante el proceso de enseñanza se ha identificado carencias de insumos didácticos sobre este tema. Por tanto, el objetivo del presente artículo consiste en analizar los impuestos diferidos y los deducibles del IR, profundizando en contextualizar el reconocimiento y la medición de los impuestos diferidos, así como distinguir los deducibles del IR anual subyugados a Impuestos Diferidos.

REICE | 44

Se espera que este documento proporcione información de utilidad para los auditores de la Dirección General de Ingresos, que en el desarrollo de sus funciones realizan análisis a las cuentas de los Estados Financieros, incluyendo a los impuestos diferidos, sin menoscabo que pueda ser utilizado por los estudiantes de ciencias económicas.

Materiales y métodos

Esta investigación se ha desarrollado bajo un enfoque cualitativo, analítico y descriptivo, de tipo teórico. La búsqueda de la información se efectuó en la Biblioteca virtual Pablo Antonio Cuadra, utilizando palabras claves del estudio: “impuestos diferidos”, en esta búsqueda solamente dos plataformas dieron resultados que se detallan a continuación: Research 4life aplicando palabras claves: “impuestos diferidos”, mostró 51 resultados, no obstante, al filtrar por 5 años (2019-2024), el resultado se redujo a 18 artículos originales, al realizar la exploración de estos los artículos, se identificó que en algunos casos se duplican o tienen un enfoque diferente al que se pretende estudiar.

Después del análisis de los artículos se seleccionaron 5 que se relacionan con el objeto de estudio. También se incluyó a la bibliografía la normativa contable y la legislación tributaria nicaragüense, relevante para el estudio.

Resultados y discusión

Conceptos contables

Para realizar un adecuado manejo o cálculo de los impuestos diferidos, es necesario, recordar las diferentes definiciones de la determinación contable referidos a la determinación de las bases contables:

REICE | 45

Para IASB (2016), “el rendimiento es la relación entre los ingresos y los gastos de una entidad durante el periodo sobre el que se informa”, este rendimiento debe mostrarse en un solo estado financiero, en este caso el Estado de Resultado.

Para la normativa contable, los ingresos “son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa”. Es decir, los ingresos que las empresas tiene por sus actividades económicas que ejercen, esta aseveración se confirma con la ampliación, que al respecto realiza la normativa: “Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos, regalías y alquileres” (IASB, 2016, párrafo 2.23).

Por otro lado, la normativa contable refiere que “los gastos incluyen tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias”. Esta realiza el detalle de algunos gastos “los gastos que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación..., inventarios o propiedades, planta y equipo” (IASB, 2016, párrafo 2.26).

El resultado integral, los define como “la diferencia aritmética entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos que esta Norma clasifica como partidas de otro resultado integral” (IASB, 2016, párrafo 2.44).

Tomando en cuenta lo anteriormente descrito se puede definir, que el resultado financiero, es la diferencia que existe entre los ingresos y gastos obtenidos y generado en un período específico, procedentes de la actividad económica que ejerzan. El resultado se conoce como Utilidad Neta/Ganancia del año cuando la

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

diferencia es positiva; y la pérdida del período cuando la diferencia es negativa. Sobre esta ganancia se debe realizar el pago del impuesto correspondiente siendo una obligación tributaria para todo el que exprese una manifestación de riqueza.

Se muestra para efectos de ejemplificación la tabla 1 Estado de Resultado, determinado con base contable.

REICE | 46

Tabla 1. Estado de resultados

Empresa TODOS SABEMOS S.A	
Estado de Resultado	
Al 31 de diciembre 2024	
Resultado contable	Monto C\$
Ingresos por actividades ordinarias	C\$350,000,000.00
Costo de Ventas	C\$210,000,000.00
Ganancia Bruta	C\$140,000,000.00
Gastos de Venta	80,350,000.00
Gastos de Administración	14,300,000.00
Otros gastos	C\$10,000,000.00
Costos financieros	C\$350,000.00
Ganancia antes de impuesto	C\$35,000,000.00
Gastos por impuesto a la ganancia	C\$10,500,000.00
Ganancia del año (antes de conciliación)	C\$24,500,000.00

Nota. Este estado financiero ha sido elaborado para fines didácticos. Fuente: Elaboración propia

En la tabla 1 se expresa un estado financiero, con resultados contables. Posteriormente, se determina en efecto el impuesto a pagar, esto sin realización de la conciliación fiscal ni la determinación de las posibles diferencias que existen producto del registro contable con relación a la normativa tributaria.

Conceptos tributarios

Para efectos de establecer las diferencias, se debe determinar conceptos tributarios que aportan a la determinación de la base fiscal, establecidos en la Ley de Concertación Tributaria, la cual se expone:

Los ingresos y gastos señalados en el artículo 36 de la legislación tributaria nicaragüense se denomina Renta Bruta: “El total de los ingresos devengados o

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

percibidos durante el período fiscal de cualquier fuente nicaragüense proveniente de las rentas de actividades económica” Asamblea Nacional (2012).

La misma normativa en su artículo 39 establece que “son deducibles los costos y gastos causados, generales, necesarios y normales para producir la renta gravable...”, Asamblea Nacional (2012). Con respecto al resultado neto, para efectos tributarios, dicta en el artículo 35 de la referida norma: “La renta neta será el resultado de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, el monto de las deducciones autorizadas por la presente Ley” Asamblea Nacional (2012).

Hasta este momento se manifiesta que, la diferencia entre la utilidad neta/Ganancia Neta, que determinan las normas contables y la Renta Neta la define la legislación tributaria. Para este estudio, el cual radica especialmente en los impuestos deducibles. Mientras que los deducibles para la determinación de la primera están basados en la norma contable, los deducibles para la determinación de la segunda son aquellos que están expresamente en la legislación tributaria.

A continuación, se exponen el resumen de los deducibles contenidos en la normativa tributaria que serán analizados para la determinación de diferencias entre la normativa contable y la fiscal y sus incidencias:

Tabla 2. Resumen de costos y gastos deducibles del IR- LCT-Art. 39

Art. No.	Costos y Gastos permitidos por ley (Deducibles)
2	Costo de ventas de los bienes y el costo de prestación de servicios;
3	Gastos por investigación y desarrollo, siempre que se deriven de unidades creadas para tal efecto;
4	Sueldos, los salarios, y cualquiera otra forma de remuneraciones por servicios personales prestados en forma efectiva;
5	Cotizaciones o aportes de los empleadores a cuenta de la seguridad social de los trabajadores en cualquiera de sus regímenes;
6	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;

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

-
- 7 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 o 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 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;**
 - 10 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 Pérdidas por operaciones cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera, ...;
 - 13 Las cuotas de amortización de activos intangibles o gastos diferidos;
 - 14 Derechos e impuestos **que no sean acreditables por operaciones exentas de estos impuestos**, ... 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 Intereses, comisiones, descuentos y similares, (financiero), causados o pagados durante el año gravable ..., sin perjuicio de las limitaciones de deducción de intereses establecida en el artículo 48 de la presente Ley;
 - 16 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...y demás entidades...;
 - 17 Los impuestos a cargo del contribuyente no indicados en el artículo 43 de esta ley;
 - 18 Pérdidas ...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 Pérdidas provenientes de malos créditos, debidamente justificada...;
 - 20 Hasta el 2% del saldo de las cuentas por cobrar de clientes;
 - 21 Incremento bruto de las provisiones (deudores, créditos e inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irrecuperables) en las instituciones financieras ... supervisadas;
-

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

-
- 22 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 Pago por canon, conservación, **operación de los bienes**, primas de seguro, y demás erogaciones incurridas en los contratos de arrendamiento financiero;
 - 24 Autoconsumo de bienes de las empresas que **sean utilizados** para el proceso productivo o comercial de las mismas;
 - 25 Rebajas, bonificaciones y descuentos, **que sean utilizados como** política comercial para la producción o generación de las rentas gravable.

Detalle de los deducibles que, pudieran generar diferencias temporarias

- 12 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...

Nota: Tomado de deducciones establecidas artículo 39 -Ley de Concertación Tributaria-en Asamblea Nacional, 2012, 2014, 2019 – (en negrita fuera de texto original, para resaltar).

Contextualización de diferencias permanentes

Este paso consiste en determinar la base contable y la base fiscal, misma que se procede a la contextualización de las diferencias permanentes de los gastos deducibles; que son aquellas que no generarán ninguna aplicación ni recuperación a futuro. En consecuencia, los gastos que deben ajustar para la determinación de la renta neta gravable del IR, quedan reflejados en la conciliación fiscal, para la determinación de la base imponible par el IR. Así lo expresa Vilchez (2019):

Las diferencias permanentes se presentan cuando, por ejemplo, la administración tributaria no acepta que se deduzca un gasto en particular y las diferencias temporarias se presentan cuando la administración tributaria no acepta que se deduzca un gasto en particular en el período actual de liquidación de impuestos, pero serán deducibles en períodos posteriores (p. 43).

Al respecto en la sección 29 de NIIF las para las PYMES se mencionan las diferencias permanentes expresando que “una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas”, (párrafo 29.6). Esto implica que se debe reconocer los

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

impuestos que se deriven de las ganancias obtenidas en el período, identificando los deducibles permitidos por ley.

Planteado desde la perspectiva de Cárdenas-Pañi et al., (2020): “Es importante que las empresas conozcan las consecuencias fiscales de los hechos económicos registrados a lo largo del ejercicio económico, pues éstos se liquidarán en el corto o largo plazo y afectarán las ganancias fiscales”(p.763).

REICE | 50

Esas diferencias permanentes dan como origen a un impuesto corriente, al respecto la norma contable refiere al impuesto corriente como “el impuesto a pagar por las ganancias del periodo actual y los periodos anteriores” (párrafo 29.4). También expresa que “una entidad medirá un pasivo (o activo) a los importes que se esperan pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación” (párrafo 29.6). Finaliza expresando “se reconocerá el gasto por impuesto en mismo componente del resultado integral total o en patrimonio (párrafo 29.35) (IASB, 2016).

En consecuencia, tomando en cuenta los deducibles del IR, los impuestos corrientes son aquellos que se determinan bajo estos deducibles y que, adicionalmente, no generarán una recuperación o disminución de la rentas gravable en futuro. Es decir, en términos fiscales no hay manera de recuperar a futuro el gastos que, según la ley se está permitido. Y el reconocimiento en este caso es la aplicación de la alícuota del impuesto el 30% para Nicaragua.

Por tanto, al momento de evaluar los deducibles del IR anual en Nicaragua, se deberá valorar: ¿Los Gastos no reconocidos o disminuidos por norma tributaria, pueden recuperarse a futuro? Si la respuesta es NO, significa que la diferencias son permanentes.

Distinguir diferencias permanentes

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Consecuentemente, realizando la distinción de los deducibles que están subyugados a los impuestos diferidos, se realiza una evaluación de los deducibles según la normativa, en este caso es importante reconocerlos y asociarlos cuidadosamente si existen diferencia o las posibles diferencias entre el registro contable y el deducible permitido por la ley, que pudieran generar o no un importe que sea probable recuperar o liquidar que da lugar a pagos fiscales.

REICE | 51

Después de realizar el recorrido de los deducibles, se puede expresar que 24 numerales pueden producir diferencias permanentes, y únicamente el numeral 12 del artículo 39, todos los demás deducibles pueden generar una diferencia permanente, de acuerdo a las respuestas de la pregunta directriz establecida como guía: ¿Los Gastos no reconocidos o disminuidos por norma tributaria, pueden recuperarse a futuro? La respuesta para estos numerales es “no”.

La anterior aseveración es bajo el análisis que todos estos deducibles tienen una condicionante bien explícita. Indican “siempre que...”, “de acuerdo a ...”, “hasta un %” entre otros, todo lo que este fuera de esa condicionante se vuelve un gasto no deducible permanente.

Se puede indicar, aun cuando en la mayoría de los deducibles pudieran no existir diferencia entre el registro contable y la normativa fiscal, estas se pueden generar, siempre que no se cumplan con las condicionantes de la normativa tributaria antes referida, convirtiéndolas en diferencias permanentes, por no ser recuperables a futuro. Para efectos didáctico se expresan las siguientes diferencias permanentes, que luego se expresarán en su reconocimiento contable y la conciliación fiscal:

1. Que el deducible no sea: general, necesario, ordinario, para la generación de renta o no haya generado un ingreso gravable. Como multas por C\$ 50,000.00.
2. Se excedan del porcentaje permitido por ley, cuando esta lo indique taxativamente. Seguro de vida pagado en exceso C\$ 10,000.00

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

3. Indemnizaciones pagadas, no contempladas en ningún documento legal y normativo, o su exceso. Por C\$ 100,000.00
4. No cumplan con las reglas de valoración. Gastos a relacionadas C\$ 1,000,000.00.

REICE | 52

Contextualización diferencias temporarias

Por su parte la contextualización de las diferencias temporaria de los gastos deducibles; se centra en lo siguiente: la IASB, (2016 b) establece que “Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal” (párrafo 29.12). Como consecuencia las diferencias temporarias, se genera un impuesto por pagar o por recuperar en periodos a futuros, generalmente como resultado de la evaluación de los importes en libros y los restrictivos o beneficios establecidos en la normativa tributaria.

Por tanto, cuando la base contable es menor a la base fiscal esto indica que la empresa pagará más impuestos en el futuro (párrafo 29.14), entonces se genera un pasivo por impuesto diferido. Cuando la base contable es mayor que la base fiscal indica que la empresa recuperará impuestos en el futuro (párrafo 29.16). Entonces se genera activo por impuesto diferido (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2016).

Identificadas estas diferencias, la empresa debe reconocer todo activo o pasivo, que la entidad espera recuperar o cancelar a futuro, siempre que sea probable dicha recuperación. El impuesto diferido que se derive debe presentarse en el estado de situación financiera no considerándolo como una partida corriente. De igual forma deberá revelarse la información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y el efecto financiero (IASB, 2016, párrafo 29.7 y 39). A continuación, se muestra el esquema para la determinación de impuestos diferidos:

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

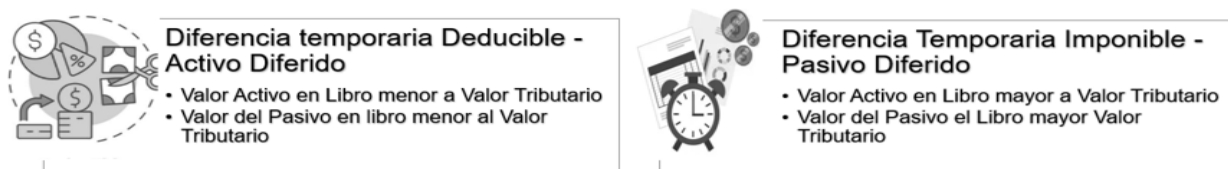


Figura 1. Esquema de determinación de impuestos diferidos

REICE | 53

Nota: Elaboración propia tomado de las NIIF para las PYMES (2017).

Subsecuentemente, según Cárdenas-Pañi et al. (2020) sostiene que “las diferencias temporarias imponibles son diferencias entre la base fiscal y la base contable y se reconocen en el resultado integral del periodo corriente dando lugar a cantidades imponibles” (p.265).

La comparación entre las bases fiscales y en libros, pueden generar diferencias temporarias imponibles y diferencias temporarias deducibles. El primero refiere que a futuro la empresa tendrá que realizar un pago de impuestos y la segunda corresponde que podrá disminuir el pago del impuesto:

Así el IASB (2016) establece que “una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente” (párrafo, 29.27-29).

Es importante, que la empresa reconozca esas diferencias existentes, y el valor que tiene registrado en libros, versus lo que la legislación tributaria establece, dando reconocimiento y valor que impacte en los resultados.

Cálculo

Efectuado el reconocimiento de las diferencias temporarias, se procede al cálculo, utilizando los elementos para la determinación del registro de activos y pasivos por impuestos diferidos, es la determinación del monto. Deberá efectuarse sobre las diferencias temporarias existentes, tomando las tasas impositivas del país. Deben también establecerse y especificarse en las notas a los estados financieros. (Rico et al., 2024, p.160).

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Los deducibles establecidos por la norma tributaria están basados en los principios de causalidad. Se reconocen siempre que en lo general sean causados, generales, necesarios y normales. Estos están en el Art. 39 de La ley de Concertación Tributaria que ha sido reformado tres veces. (Asamblea Nacional, 2014, 2012, 2019) Estos deducibles son los parámetros generales que la norma establece, siempre recordando el enfoque recaudatorio que vierte sobre estos numerales.

REICE | 54



Figura 2. Determinación de las diferencias entre las NIIF pymes y la Legislación Tributaria
Nota: Elaboración propia tomado de NIIF para las PYMES (2017).

Procedimiento cálculo de diferencias temporarias

El cálculo para la determinar las diferencias temporarias, se realiza basados en los párrafos 29.12, 29.15, 29.16 (IASB,2016)

1. Paso No. 1 – Calcular el valor en libros
2. Paso No. 2 -Calcular la Base fiscal
3. Paso No.3 – Calcular las diferencias temporarias (importe de Libros del activo (ILA) menos la base fiscal (BF), Importe en libros del pasivo (ILP)menos la base fiscal del pasivo (BFP)
4. Clasificar si es una Diferencia temporaria imponible (DTI) que dan lugar a un pasivo por impuestos diferidos, o Diferencia temporaria deducible (DTD) que dan origen a activo por impuesto diferido.
5. Aplicar el impuesto sobre las DTI o DTD.
6. Contabilizar.

Distinguir diferencias temporarias

Continuando con la identificación de los deducibles que generan diferencias temporarias, se procede de acuerdo con la pregunta directriz: ¿Los Gastos no reconocidos o disminuidos por norma tributaria, pueden recuperarse a futuro?

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Esta respuesta solo da positiva al deducible de gasto por depreciación, en vista que las NIIF para Pymes establece:

...Una diferencia temporaria imponible surge y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando la depreciación fiscal es acelerada. Si la depreciación fiscal no es tan rápida como la depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuestos diferidos (IASB,2016, párrafo 29.15 numeral b).

REICE | 55

Al respecto, se observan estas dos diferencias, la empresa puede decidir depreciarse a un periodo menor al establecido por la legislación tributaria, y la otra la depreciación acelerada permitida en el artículo 45 numeral 4 de Ley No 822- Ley de Concertación Tributaria (Asamblea Nacional, 2012).

Reconocimiento y registro de diferencias temporarias

Para expresar y demostrar este resultado a continuación, se propone un ejemplo:

La empresa ABC S.A, adquiere un equipo de transporte colectivo en el año 2024 por la cantidad de U\$ 27,000.00 equivalente a C\$ 988,856.10, según las políticas de la empresa este tipo de vehículo, lo deprecia a 3 años en línea recta. De acuerdo a lo expresado, la norma tributaria expresa en su artículo 12 de la Ley de Concertación Tributaria y el Artículo 34 numeral 2, literal a, se deprecia a 5 años. (Asamblea Nacional, 2012; Asamblea Nacional- Decreto Presidencia, 2013)

Determinación del activo o pasivo por impuesto diferido

a. Financieramente se calcula y se registra:

Valor de adquisición C\$ 988,856.10 años a depreciarse 3, esto indica que anualmente se deprecia un total de C\$ 197,771.22, el registro contable es el siguiente:

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Tabla 3. Registro de adquisición de vehículo de uso colectivo

Cuenta	Parcial	Debe	Haber
Equipo rodante		988,856.10	
Banco			988,856.10
Total		988,856.10	988,856.10

Registro: De Vehículo de uso colectivo para realizar recorrido de personal

Nota: Elaboración propia para efectos didácticos.

REICE | 56

Registro de depreciación del primer año de obtención del bien:

Tabla 4. Registro de depreciación

Cuenta	Parcial	Debe	Haber
Gasto de depreciación		329,618.70	
Depreciación de bienes			329,618.70
Total		329,618.70	329,618.70

Registro depreciación de vehículo de uso colectivo para realizar recorrido de personal

Nota: La tabla presenta ejemplo con fines didácticos. Fuente: Elaboración propia.

- b. Fiscalmente se calcula: Valor de adquisición C\$ 988,856.10 años a depreciarse 5, esto indica que anualmente se deprecia un total de C\$ 197,771.22.
- c. Aplicando lo anterior: Valor del activo-Base Fiscal del Activo = Se genera un Diferencia Temporal Deducible, que da origen a un Activo por impuesto Diferido.

Tabla 5. Determinación de las diferencias temporarias

Concepto	año 1	año 2	año 3	año 4	año 5
Valor en libro	988,856.10	659,237.40	329,618.70		
Depreciación contable	329,618.70	329,618.70	329,618.70		
Saldo Valor en Libros (saldo menos la depreciación anual)	659,237.40	329,618.70		-	
Valor fiscal	988,856.10	791,084.88	593,313.66	395,542.44	197,771.22
Depreciación fiscal	197,771.22	197,771.22	197,771.22	197,771.22	197,771.22
Saldo valor fiscal	791,084.88	593,313.66	395,542.44	197,771.22	-
Diferencia temporal (depreciación libros- depreciación fiscal)	131,847.48	131,847.48	131,847.48	-197,771.22	197,771.22
Alicuota aplicable del IR	30%	30%	30%	30%	30%
Activo por impuesto diferido	39,554.24	39,554.24	39,554.24	-59,331.37	-59,331.37

Nota. La tabla refleja el cálculo de diferencias temporarias. Fuente: Elaboración propia.

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

En la tabla No. 5 se muestra el resultado de las diferencias entre la normativa contable y la normativa fiscal. El valor del impuesto a recuperar distribuido en cinco años, por la adquisición del bien es de C\$ 296,656.83 (valor de adquisición 988,856.10 x 30% impuesto). Este registro de diferencias temporaria garantiza que anualmente tenga deducible que impacta en el impuesto de C\$ 59,331.37. En la tabla se muestra cómo es que se distribuye para efectos fiscales, ese reconocimiento.

REICE | 57

Tabla 6. Registro contable de las diferencias temporarias del primer año- al tercer año

Cuenta	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	39,554.24	
Ingreso por impuesto diferido (año 1)		39,554.24
Total	39,554.24	39,554.24
Registro: Exceso de depreciación por periodo menor al fiscal		

Nota: La tabla presenta ejemplo con fines didácticos. Fuente: Elaboración propia.

La tabla 6, refiere al registro de diferencias temporarias deducibles, que se generan en los tres primeros años de la depreciación. En los primeros tres años se registran C\$ 39,554.24, al tercer año acumulará C\$ 118,662.72 en la cuenta de activo por impuesto diferido. A partir del cuarto año será recuperable en los dos años siguientes, su registro se expresa en la tabla 7.

Tabla 7. Registro contable de las diferencias temporarias para los dos últimos años de depreciación fiscal

Cuenta	Debe	Haber
Gastos por impuestos diferidos	59,331.37	
Activo por impuesto diferido		59,331.37
Total	59,331.37	59,331.37
Registro: Reconocimiento para el año 4, de depreciación		

Nota: La tabla presenta ejemplo con fines didácticos. Fuente: Elaboración propia.

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

La tabla 7, se expresa el reconocimiento a futuro de una diferencia temporaria deducible, puesto que, a partir del cuarto año, puede aplicar las diferencias identificadas.

REICE | 58

Ejemplo del segundo caso- Diferencia de tiempos de depreciación:

La empresa ABC S.A, adquiere un equipo agroindustrial en el año 2024 por la cantidad de U\$ 40,956.41 equivalente a C\$ 1,500,000.00, según las políticas de la empresa este tipo de vehículo, lo deprecia a 5 años en línea recta. La empresa para efectos fiscales utiliza el derecho de la depreciación acelerada.

- El registro contable de la depreciación se calcula: Valor de adquisición C\$ 1,500,000.00, esto indica que anualmente se deprecia un total de C\$ 300,000.00.
- Fiscalmente se calcula: Un deducible completo del valor del activo por los C\$ 1,500,000.00.
- Aplicando lo anterior: Valor del activo-Base Fiscal del Activo = Se genera un Diferencia Temporaria imponible, que da origen a un pasivo por impuesto Diferido.

Tabla 8. Cálculo de las diferencias temporarias imponibles por depreciación acelerada

Concepto	año 1	año 2	año 3	año 4	año 5
Valor en libro	1,500,000.00	1,200,000.00	900,000.00	600,000.00	300,000.00
Depreciación contable	300,000.00	300,000.00	300,000.00	300,000.00	300,000.00
Saldo Valor en Libros	1,200,000.00	900,000.00	600,000.00	300,000.00	
Valor fiscal	1,500,000.00				
Depreciación fiscal	1,500,000.00				
Saldo valor fiscal	0.00				
Diferencia temporaria	-1,200,000.00	300,000.00	300,000.00	300,000.00	300,000.00
alícuota aplicable	30%	30%	30%	30%	30%
Activo por impuesto diferido	-360,000.00	90,000.00	90,000.00	90,000.00	90,000.00

Nota: La tabla presenta ejemplo con fines didácticos. Fuente: Elaboración propia.

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

En la tabla 8, se muestra el cálculo de las diferencias temporarias imponibles, en el primer año se registra el monto extra que se aplicó de acuerdo a la normativa tributaria. Del segundo hasta el quinto año que de acuerdo a su norma contable forma parte del deducible, deberá realizar el ajuste para no duplicar ese deducible en los años subsiguientes. Primero se realiza su registro contable de la depreciación contable:

REICE | 59

Tabla 9. Registro de depreciación contable del bien

Cuenta	Debe	Haber
Gasto de depreciación	300,000.00	
Depreciación de bienes		300,000.00
Total	300,000.00	300,000.00

Registro: Depreciación de Vehículo de uso colectivo para realizar recorrido de personal

Nota: La tabla presenta ejemplo con fines didácticos. Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 9, se muestra el registro contable de la depreciación del bien que fue sujeto para efectos fiscales a depreciación acelerada. Como se observa el proceso de su depreciación contable no es afectado. Ahora bien, para efectos de reconocer y registrar el exceso del deducible por la condición de depreciación acelerada se muestra:

Tabla 10. Registro contable de la depreciación acelerada y la aplicación

Cuenta	Debe	Haber
Gastos por impuestos diferidos	1,200,000.00	
Pasivo por impuesto diferidos		1,200,000.00
Total	1,200,000.00	1,200,000.00

Registro: Por aplicación de depreciación acelerada.

Nota: La tabla presenta ejemplo con fines didácticos. Fuente: Elaboración propia.

Una vez reconocido el pasivo por impuesto diferido, cada año deberá reconocerse en la conciliación fiscal, donde se muestre que se está agregando al impuesto de las ganancias del periodo, la cuota de depreciación que contablemente lo integran.

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Tabla 11. Registro contable de la depreciación acelerada y la aplicación al quito año

Cuenta	Debe	Haber
Banco -impuestos diferidos	300,000.00	
Pasivo por impuesto diferidos		300,000.00
Total	300,000.00	300,000.00

Registro: Reconocimiento del segundo año al año 5to de la depreciación

Nota: La tabla presenta ejemplo con fines didácticos. Fuente: Elaboración propia.

REICE | 60

Este registro muestra el reconocimiento la obligación a futuro. Por un beneficio obtenido basado en un reconocimiento de depreciación del valor del bien en un mismo año.

Conciliación fiscal

Existiendo diferencias entre la normativa contable y la legislación tributaria, estas se deben expresar en la conciliación fiscal. Al respecto, Chávez (2020) expone:

Si los estados financieros en un país se utilizan también como punto de partida o de referencia para el cálculo del impuesto a la renta, entonces es a través de la herramienta conciliación tributaria, en donde –una vez ya obtenida la utilidad o pérdida contable producto de la aplicación cabal de las NIIF– se realizan ajustes extracontables para la declaración del impuesto a la renta (p.127).



Figura 2. Diferencias entre NIIF y Resultado Fiscal

Nota: Elaboración propia: tomado de IASB y Legislación Tributaria.

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Al respecto se reafirma que cualquier diferencia entre la norma contable y la legislación fiscal, debe quedar expresada en la Conciliación Fiscal de cada año. Esta sirve de soporte y referencia para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en su realización de la declaración fiscal. Al respecto reafirma Chávez (2020): “La conciliación tributaria es una herramienta complementaria que sirve para transformar a los resultados contables en resultados fiscales” (p.128).

REICE | 61

Evidentemente para no tributarizar la contabilidad, siempre deberá identificarse estas diferencias.

Tabla 12. Conciliación fiscal

Conciliación fiscal IR anual 12/2024	
Ganancia antes de impuesto tabla 1	35,000,000.00
Más diferencias permanentes	
Gastos que no generaron renta gravable (Multas)	50,000.00
Exceso en seguros de vida	10,000.00
Excesos en indemnización de personal	100,000.00
Exceso de gastos a relacionada	1,000,000.00
Total, diferencias permanentes	1,160,000.00
Diferencias temporarias	
Diferencia temporaria deducible (aplicación en exceso)	
tabla 5	39,554.24
Diferencia temporaria imponible (Reconocimiento de depreciación acelerada) tabla 8	-1,200,000.00
Total, diferencias temporarias	-1,160,445.76
Base para el cálculo fiscal	35,000,445.76
Impuestos para el primer año	10,500,133.73

Fuente: Elaboración propia.

En la conciliación se muestra cómo se ajusta la norma contable hasta llegar a las obligaciones de la legislación fiscal. En la tabla No.1 se observa como la base contable identificaba una ganancia de C\$ 35. Millones, a medida que se analizan las diferencias temporarias se expresan como esta se modifica hasta determinar la base fiscal sobre la cual se pagaran los impuestos.

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

Para el segundo año la conciliación fiscal con respecto a las diferencias temporarias se expresa:

REICE | 62

Tabla 13. Conciliación fiscal para el segundo año de referencia de las diferencias temporarias

Conciliación fiscal IR anual 12/2025		
Ganancia antes de impuesto tabla1		35,000,000.00
Diferencias temporarias		
Diferencia temporaria deducible (aplicación en exceso)		
Tabla 6	39,554.24	
Diferencia temporaria imponible (Reconocimiento depreciación acelerada)		
Tabla 9	300,000.00	
total, diferencias temporarias		339,554.24
Base para el cálculo fiscal		35,339,554.24
impuestos para el segundo año		10,601,866.27

Nota: Se presenta la tabla para efectos didácticos. Fuente: Elaboración propia.

Para el quinto año se expresa:

Tabla 14. Conciliación fiscal expresada al quinto año.

Conciliación fiscal IR anual 12/2028		
Ganancia antes de impuesto tabla 1		35,000,000.00
Diferencias temporarias		
Diferencia temporaria deducible (aplicación en exceso)		
Tabla 7	-59,331.37	
Diferencia temporaria imponible (Reconocimiento depreciación acelerada) tabla 11		
	300,000.00	
total, diferencias temporarias		240,668.63
Base para el cálculo fiscal		35,240,668.63
impuestos para el segundo año		10,572,200.59

Nota: La tabla muestra una ejemplificación. Fuente: Elaboración propia.

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

En esta conciliación fiscal se representa como se reconocen en el quinto año, las diferencias temporarias deducible y las diferencias temporarias imponibles. Se comprueba como estas impactan en la base fiscal para la determinación de la obligación tributaria.

REICE | 63

Conclusión

Tras el análisis realizado —desde la identificación de la ganancia contable hasta la determinación de la base fiscal— fue posible reconocer tanto diferencias temporarias como permanentes en los gastos deducibles del Impuesto sobre la Renta. Este estudio se llevó a cabo conforme a lo establecido en la Sección 29 de las NIIF para las PYMES. A partir de la interpretación de dicha norma, se formuló una pregunta clave para facilitar la identificación de las diferencias: ¿Los gastos no reconocidos o disminuidos por la normativa tributaria pueden recuperarse en el futuro?.

Con base en esta pregunta, se determinó que 24 numerales del artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria (LCT) generan diferencias permanentes, ya que su respuesta fue negativa. En consecuencia, estos gastos deben registrarse únicamente como parte del impuesto corriente, y las diferencias se reflejan en la conciliación fiscal.

Asimismo, se identificó un numeral que genera una diferencia temporaria. Este tipo de gasto puede dar lugar a un activo o pasivo fiscal diferido, dependiendo de si representa un beneficio o una obligación futura. Las demás deducciones, al responder negativamente a la pregunta directriz, se clasifican como diferencias permanentes, siempre que se registren en periodos distintos a los establecidos por la normativa tributaria. Estas diferencias no se revierten en el tiempo, pero sí pueden originar una deuda o beneficio fiscal en el futuro inmediato.

En cuanto a las diferencias temporarias, se evidenció que una depreciación contable acelerada respecto a la permitida por la legislación tributaria genera una diferencia deducible. Esto implica que el exceso no reconocido en el presente será

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

deducible en ejercicios futuros. Por otro lado, cuando se aplica una depreciación acelerada desde el punto de vista fiscal, se origina una diferencia temporaria imponible, ya que se deduce el costo total del bien en el presente, pero en los años siguientes la depreciación contable genera una obligación fiscal diferida.

REICE | 64

En resumen, cada diferencia entre la normativa contable y la fiscal debe ser debidamente identificada y registrada, ya que su reconocimiento permite a los usuarios de los estados financieros tomar decisiones informadas. La conciliación fiscal actúa como el puente entre la base contable y la base fiscal, reflejando de forma clara y estructurada todas estas diferencias

Referencias bibliográficas

- Asamblea Nacional. (2012). *Ley 822, Ley de Concertación Tributaria-1. Artículo 39; numerales 1-11 y 13-14 y 16-25, La Gaceta Diario Oficial No.241, 2012. 10214–10277.*
- Asamblea Nacional. (2014). *Ley 891, Ley de Concertación Tributaria. Artículo 39; numeral 12, La Gaceta-Diario Oficial No.240, 2014.*
- Asamblea Nacional. (2019). *Ley 987, Ley de Concertación Tributaria. Artículo 39; numeral 15, La Gaceta Diario Oficial No.41,2019. 2088–2147.*
- Asamblea Nacional. *Decreto Presidencial No. 01-2013 Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria, La Gaceta Diario Oficial No. 12, 2012. 561-596*
- Asamblea Nacional. *Decreto Presidencial No. 08-2019 Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria, La Gaceta Diario Oficial No. 53, 2019. 2733-2745*
- Cárdenas-Pañi, M. E., Narváez-Zurita, C. I., Erazo-Álvarez, J. C., & Torres-Palacios, M. M. (2020). Conciliación de impuestos a las ganancias: Un estudio bajo la normativa fiscal y normativa contable. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía*, 5(10), 757. <https://doi.org/10.35381/r.k.v5i10.715>
- Chávez, L. A. (2020). NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las Administraciones tributarias. *Revista de Derecho Fiscal*, 17, 115–145. <https://doi.org/10.18601/16926722.n17.04>

Impuestos diferidos en los deducibles del Impuesto sobre la Renta

- Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN). (2010). *Adopción de la “Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades” (NIIF para Pymes)*.
- Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN). (2012). *Recordatorio formal para la adopción de NIIF*.
- Consejo de Normas Contables (IASB); (2016a). *Norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades (NIIF para las PYMES)*. IFRS Foundation.
- Consejo de Normas Contables (IASB); (2016b). *Norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades (NIIF para las PYMES)*. IFRS Foundation.
- López Balmaceda, T. K., & Soto Guzmán, F. H. (2019). *Revista Activos, Cómo revelan las sociedades los impuestos diferidos en sus estados financieros*.
- Rico, J. D., Galviz, D. F., & García Gutiérrez, S. A. (2024). Requerimientos de las NIIF en el impuesto diferido en las PYMES. En *Tendencias en la investigación universitaria. Una visión desde Latinoamérica. Volumen XXIII* (pp. 149–162). Fondo Editorial Universitario Servando Garcés de la Universidad Politécnica Territorial de Falcón Alonso Gamero / Alianza de Investigadores Internacionales S.A.S. ALININ. <https://doi.org/10.47212/tendencias2024vol.xxiii.11>
- Vílchez Olivares, P. A. (2019). *Cumplimiento Normativo sobre Impuesto a las Ganancias Reportados por empresas bursátiles bajo NIIF*. *Quipukamayoc*, 27(53), 41–48. <https://doi.org/10.15381/quipu.v27i53.15984>