

COST AND DEDUCTIBLE EXPENSES IN THE INCOME TAX: NICARAGUA CASE

COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: CASO NICARAGUA

Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo¹

RESUMEN

En este trabajo se identifican y analiza las reglas que dan eficacia a la deducción de costos y gastos relacionados con el Impuesto sobre la Renta declarado a la Autoridad Tributaria. La investigación es documental, el método es analítico - sintético, deductivo - inductivo y comparativo. Se concluye que la Ley de Concertación Tributaria es ambigua al no decir que entiende por costos y gastos; no señala los documentos justificativos necesarios para la deducibilidad y no indica el marco contable a seguir para el registro de las operaciones.

Palabras clave: Autoridad Tributaria, Costos y Gastos Deducibles, Impuesto sobre la Renta, Nicaragua

ABSTRACT

In this article, the rules that give efficacy to the reduction of costs and expenses related to the income tax field to the tax authority, are identified and analyzed. The research is documentary, the method is analytical – synthetic, deductive inductive, and comparative. It was concluded that the law named Ley de Concertación Tributaria is ambiguous since it doesn't define what is understood by cost and expenses. It doesn't mention the necessary supporting documents for the deductibility, nor does it indicate the accounting framework to be followed for the record of transactions purposes.

Keywords: Tax authority, Cost and deductible expenses, Income tax, Nicaragua

Doi: <http://doi.org/10.5281/zenodo.4890876>

¹ Doctor en Ciencias Sociales, Mención Gerencia, Universidad del Zulia; Maestro en Contabilidad y Auditoría, Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua; Licenciado en Derecho; Universidad Politécnica de Nicaragua (UPOLI); Licenciado en Contaduría Pública y Finanzas (UNAN). Auditor Externo y Asesor Legal. email: rillescas38@gmail.com

INTRODUCCIÓN:

En Nicaragua, el régimen tributario en cuanto a los aspectos adjetivos o procedimentales descansa en la Ley N° 562 o Código Tributario de la República de Nicaragua (2005) y su reforma contenida en la Ley N° 598 (2006), en cuanto a las normas que regulan la parte sustantiva estas se encuentran en la Ley N° 822 o Ley de Concertación Tributaria (2012) y su Reglamento que está contenido en el Decreto N° 01-2013 (2013).

En el primer cuerpo de normas se regulan las relaciones jurídicas entre la Administración Tributaria y los Contribuyentes, en lo pertinente a los tributos administrados por el Estado de Nicaragua, sin incluir los tributos aduaneros, municipales y contribuciones de seguridad social que se rigen por sus leyes específicas.

En el segundo cuerpo de normas se encuentran creados y regulados en su aplicación los tributos internos, entre ellos: El Impuesto sobre la Renta (IR), conocido como “Impuesto a las Ganancias”, en otras normas técnicas y legales; el Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuesto Selectivo al Consumo (ISC); Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles (IECC); Impuesto Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial (IEFOMAV); Impuestos de Timbres Fiscales y por último, los regímenes simplificados.

De estos impuestos interesa a la investigación las normas que rigen para el Impuesto sobre la Renta, mismas que están contenidas en la Ley N° 822 y su Reglamento, vigente en Nicaragua desde el año 2013. Estas normas establecen el Sistema Cедular o Analítico que categoriza las ganancias como Rentas del Trabajo, Rentas de Actividades Económicas y Rentas de Capital y Ganancias o Pérdidas de Capital.

Se anota que antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 822 o Ley de Concertación Tributaria, el Sistema de Renta, era el global, sintético o unitario y mediante él se gravaba el conjunto de rentas de una persona, fuese esta natural o jurídica.

En la Ley de Concertación Tributaria se encuentra la base normativa fundamental objeto de estudio dedicado a las Rentas de Actividades Económicas y en particular, lo relativo a la determinación de la base imponible del impuesto que la constituye la renta neta.

De acuerdo con el artículo 35 de la Ley N° 822 (2012), 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 Ley referida. Esas deducciones autorizadas lo constituyen los costos y gastos deducibles que señala el artículo 39 del marco normativo precitado.

El objetivo de esta investigación es identificar y analizar las reglas y condiciones que dan eficacia a la deducción de costos y gastos relacionados con el Impuesto sobre la Renta que el contribuyente declara a la Autoridad Tributaria y que en el caso de Nicaragua es la Dirección General de Ingresos (DGI).

La deducción incorrecta o inapropiada a la renta gravable de costos y gastos no autorizados o que no llenan los requisitos de forma y de fondo puede originar eventualmente que la Autoridad Tributaria observe o repare la cuenta con las consecuentes multas por las contravenciones e infracciones en las que haya caído el contribuyente.

La pregunta de investigación se formula de la siguiente manera: ¿Cuáles son las reglas y condiciones establecidas por la legislación nicaragüense, vigente al año 2017, para que el contribuyente pueda deducirse los costos y gastos relacionados con la renta neta de actividades económicas declaradas anualmente a la DGI?

La presente investigación es un estudio de caso, de tipo documental y aplicada, se utiliza el método analítico sintético, deductivo - inductivo, comparativo y el análisis crítico de la literatura jurídico contable y Sentencias del Tribunal Aduanero Tributario Administrativo de Nicaragua, conocido bajo las siglas TATA.

APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE COSTOS Y GASTOS

Tal como se ha expresado en la parte introductoria, el Impuesto sobre la Renta se calcula sobre la renta neta gravable, misma que se origina de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, el monto de las deducciones autorizadas por la Ley de Concertación Tributaria para el caso de Nicaragua. Esas deducciones autorizadas o elementos relacionados con la ganancia, se conocen en el lenguaje contable como “costos y gastos” en los cuales incurre el empresario o contribuyente para la generación de ingresos gravables y todo ello tiene como finalidad conocer la renta neta, utilidad o ganancia del período y determinar el porcentaje de participación que le corresponde en ella a los accionistas del ente económico y al Estado, todo de conformidad a un marco normativo impuesto por la Ley.

La renta neta, utilidad o ganancia del período es la medida del rendimiento en la actividad económica de la entidad. El Marco Conceptual contenido en las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, define a la ganancia como el importe residual que queda después de haber deducido de los ingresos los gastos y aclara que si el importe residual supera a los ingresos el resultado es una pérdida (2017, pág. A 57).

Nótese que un atributo de la renta neta es el de detraer de la renta bruta – llámese ingresos - una serie de deducciones a las cuales se les denomina desde el punto

de vista contable como “gastos”, este término incluye, como se ha escrito, los conceptos de costos de venta y pérdidas.

En cuanto a los costos y gastos que se deducen para determinar la renta neta cabe mencionar producto de la revisión del texto de la Ley de Concertación Tributaria y su Reglamento, que tanto el Poder Legislativo como el Ejecutivo, han omitido por alguna razón el realizar una definición de lo que debe entenderse por “costos” y “gastos”, motivo por el cual se debe recurrir a lo que la normativa contable establece como concepto para tales términos.

La fuente de criterios técnicos señalados por la Ley N° 822, artículo 44, son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas internacionales de Contabilidad, aun cuando en Nicaragua ninguna de las dos es vinculante jurídicamente, como si sucede en otros países en donde los marcos de referencia técnica tienen fuerza de Ley.

Continuando con la exposición conceptual se considera apropiado aclarar que el término “Costos”, de acuerdo a una lectura sistémica del Art. 39 de la Ley de Concertación Tributaria (2012), se interpreta su uso referido a los “Costos de Venta”, ya sea de bienes o de servicios, motivo por el cual el término a conceptualizar buscará un significado general bajo ese enfoque.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (2017, pág. A 45), reflejan el efecto financiero de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en cinco grandes categorías de acuerdo con sus características económicas. Los elementos de la situación financiera son: Activos, Pasivos y Patrimonio; los relativos a los resultados que miden el rendimiento, son: Ingresos y Gastos. Tal categorización de los elementos no incluye al “costo de ventas”, sino que lo deja como una partida de “gastos”, y lo define de la siguiente manera: “Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo (o grupo de activos para su disposición), excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias”.

La simple lectura lleva a observar que esta definición no es clara y requiere en primer lugar, delimitar lo que se entiende por “costos incrementales”. De acuerdo con la Tesis Doctoral de Alberto Martínez (2001, pág. 120), un coste incremental es un costo marginal de un único elemento productivo o un grupo de elementos...y que es/son necesario/s para prestar un determinado servicio.

Del concepto anterior puede colegirse que opera en este caso el principio de la causalidad del costo, es decir, que para que exista un ingreso debe existir un costo, teniendo como requisito esencial que se pueda establecer una relación de causa y efecto entre el ingreso / costo y esto permita su identificación con el servicio prestado o el bien vendido; su medición económica se determina por el

valor del activo del cual se ha dispuesto; mismo que puede ser monetario o no monetario en dependencia del tipo de activo.

Consistente con ese criterio el párrafo 99 de la Norma Internacional de Contabilidad 1, NIC 1, aclara que los gastos se reconocen en el resultado utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante. Y en el párrafo 103 de la citada norma se encuentra visible el desglose con relación a su función y le denomina el método de “función de los gastos” o del “costo de ventas”, haciendo una clara relación de causa y efecto al restar de los ingresos el costo de ventas y de esa manera determinar la ganancia bruta para posteriormente deducir o restar los otros tipos de gastos que comprenden los de distribución, administración y otros hasta llegar a la “ganancia antes de impuesto” (IFRS Foundation, 2017, págs. A 868 - 869).

Sobre este aspecto del principio de causa y efecto, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Nicaragua, anteriores (S/f, pág. 18), contenían en el párrafo 20 de la Declaración N° 2, el principio esencial de reconocimiento del gasto denominado “Asociación de Causa y Efecto”, que decía así: “Algunos costos se reconocen como gastos sobre la base de una presumida asociación directa con ingresos específicos”.

A manera de referencia y para tratar de ahondar en el término de “Costos”, es útil a la investigación el mencionar que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el Boletín A-11 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en ese país, párrafo 81 y 82, establecía que “las entidades incurren en costos para obtener ingresos. Los costos que tienen potencial para generar ingresos en el futuro se llaman activos. Los costos expirados, es decir que perdieron el potencial generador de ingresos, son los gastos y las pérdidas. Los gastos se distinguen de las pérdidas en que aquellos ayudaron a generar ingresos en el período actual y las pérdidas no” (2004, pág. 51).

En cuanto al término “Gastos”, las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (2017, pág. A 18), lo define como aquellos decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios.

Por su parte, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2009, pág. 20), en la definición de gastos incluye tanto a las pérdidas como a los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, entre ellos toma

como ejemplo los Costos de Ventas, los salarios y la depreciación. Esta Norma define a las “pérdidas” como disminuciones de los beneficios económicos que pueden o no surgir de las actividades ordinarias pero además, cumplen con la definición de gastos ya citada en el párrafo que precede. A manera de ejemplo se mencionan como pérdida las que provienen de siniestros, inundaciones, las provocadas por la venta de activos no corrientes y las que se generan por los tipos de cambio para aquellos pasivos expresados en moneda extranjera.

COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES

LO QUE DICTA LA LEY DE CONCERTACIÓN TRIBUTARIA

En este artículo se hace referencia al término “actividad generadora de renta”, al respecto y con el interés de dejar claro el significado al que se debe atender en la lectura del mismo, se incluye la siguiente definición: “Es el capital corporal e incorporal que, teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, como es el caso de las cosas, muebles e inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades (Instituto Pacífico, 2007, pág. 2).

Este término brinda las bases para la aplicación del principio de causalidad del gasto, entendido este principio por la relación existente entre el gasto y la fuente generadora de rentas gravadas o costos y gastos necesarios para mantener la fuente generadora de esas rentas gravadas.

El artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria (Asamblea Nacional, 2012), establece que son costos y gastos deducibles de la actividad generadora de renta, los siguientes: 1. Los gastos pagados y causados durante el año gravable en cualquier negocio o actividad afecta al impuesto; 2. Costo de ventas y costo de prestación de servicios; 3. Gastos de investigación y desarrollo; 4. Sueldos y salarios y demás remuneraciones por servicios personales prestados de forma efectiva; 5. Cotizaciones y aportes de los empleadores a cuenta de la seguridad social de los trabajadores en cualquiera de los regímenes; 6. Prestaciones gratuitas a los trabajadores siempre que sean accesibles a todos los trabajadores en igualdad de condiciones y sean de aplicación general; 7. Primas o cuotas del aseguramiento colectivo de los trabajadores o del propio titular de la actividad hasta un equivalente al 10 % de su sueldo; 8. Las indemnizaciones que reciban los trabajadores o sus beneficiarios cuando estén contemplados en el Código del Trabajo y convenio colectivo; 9. Costos por 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; 10. El resultado neto negativo de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera; 11. Las cuotas de depreciación por uso, desgaste, deterioro u obsolescencia de los bienes productores de rentas gravadas cuando son propiedad del contribuyente, así como de las mejoras con carácter permanente; 12. Las cuotas de amortización de activos intangibles o gastos diferidos; 13. Los derechos e impuestos que no sean acreditables por operaciones exentas de estos

impuestos, en cuyo caso forman parte de los costos de los bienes o gastos que lo originan; 14. Los intereses, comisiones, descuentos y similares de carácter financiero, causados o pagados durante el año gravable a cargo del contribuyente; 15. Pérdidas por caducidad, destrucción, merma, rotura sustracción o apropiación indebida de los elementos invertidos en la producción de renta gravable, en cuanto no estuvieran cubiertos por seguros o indemnizaciones, ni por cuotas de amortización o depreciación necesarias para renovarlas o sustituirlas; 16. Las pérdidas provenientes de malos créditos, debidamente justificadas; 17. Hasta el 2 % del saldo de las cuentas por cobrar de clientes; 18. Los cargos en concepto de gastos de dirección y generales de administración de la casa matriz o empresas relacionadas que correspondan proporcionalmente al establecimiento permanente; 19. Las rebajas, bonificaciones y descuentos que sean utilizados como política comercial para la producción o generación de renta gravable; 20. Pérdidas de períodos anteriores, hasta los tres períodos fiscales siguientes al del ejercicio fiscal en el que se produzcan (Art. 46 de la Ley N° 822)

Sobre este artículo 39 de la Ley N° 822 y antes de entrar a detalle sobre el análisis de ciertos incisos del mismo, se observa lo siguiente: El precepto legal incluye como deducibles ciertos actos de liberalidad, como son: a. hasta un 10 % de utilidades netas antes del gasto del Impuesto sobre la Renta, que se paguen a los trabajadores a título de sobresueldo, bonos y gratificaciones, siempre que se acuerde como política de la empresa y sean accesibles a todos los trabajadores en igualdad de condiciones; b. las transferencias a título gratuito o donaciones que se hagan al Estado, sus instituciones y municipios; Cruz Roja nicaragüense; a las personas jurídicas sin fines de lucro que hayan obtenido su personalidad jurídica; al Instituto de Alcoholismo y Drogadicción y a las campañas de recolecta nacional para mitigar daños ocasionados por desastres naturales, siniestros y apoyo a instituciones humanitarias sin fines de lucro.

El incluir estos actos de liberalidad como costos y gastos deducibles es una debilidad en la técnica legislativa durante el proceso de formación de la ley por cuanto si bien es voluntad del legislador que sean deducibles, esos conceptos no pueden tenerse como un costo o un gasto por no cumplir con el concepto de los mismos aportado por la ciencia contable.

A continuación se emiten observaciones al artículo 39 de la Ley N° 822, conforme al orden de los incisos del artículo 39, dado en este artículo:

- Inciso 6), sobre las prestaciones gratuitas a trabajadores, convencionalmente se adoptan como criterios o principios para reconocimiento de estos gastos los siguientes: Generalidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.
- Inciso 10), sobre el reconocimiento de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera se colige de la lectura del inciso 1) del

artículo 39, que estas deducciones deben aplicarse en el ejercicio fiscal en el cual se devenguen.

- Inciso 11), sobre el reconocimiento de la depreciación de activos fijos, debe anotarse que la Ley N° 822 o Ley de Concertación Tributaria no establece categorías de activos fijos que pueden o no ser depreciados y deducibles del Impuesto sobre la Renta, es decir, a manera de ejemplo, no dice que la depreciación de un automóvil “Mercedez Benz” no sea deducible del Impuesto sobre la Renta, por ser un carro de marca/lujo, el requisito es que la compra esté registrada y documentada adecuadamente, que el gasto esté relacionado con la generación de renta gravada y que se apliquen las tasas máximas de depreciación autorizadas por la Ley y su reglamento de manera consistente. La suntuosidad del bien no está establecida como una causal de no deducibilidad del costo o gasto en relación al Impuesto sobre la Renta.
- Inciso 14), sobre el reconocimiento de gastos financieros causados o pagados por el contribuyente durante el ejercicio fiscal, la ley N° 822, artículo 48, preceptúa dos condiciones para la deducibilidad de los mismos: a. que se originen de deudas contraídas para generar renta gravable de actividades económicas, b. la tasa de interés reconocida es la que resulte de aplicar la tasa de interés activa promedio de la banca comercial, a la fecha de la obtención del préstamo, si fuera fija, y a la fecha de cada pago si fuera variable. De tal manera, el interés pagado por encima del interés permitido por la norma, debe considerarse como un gasto no deducible.
- Inciso 15), sobre el tratamiento por caducidad, destrucción, merma, rotura sustracción o apropiación indebida de los elementos invertidos en la producción de renta gravable, es decir, los inventarios, la Ley N° 822 no impone un límite o porcentaje deducible del faltante de inventario deducible como si ocurre en el caso de México, según se establece en el Art. 55, Fracción III, inciso c, 60 del Código Fiscal de la Federación Mexicana.

DEDUCIBILIDAD COMO ESTÍMULO A LA INVERSIÓN NO INCLUIDA EN LA LEY

En Colombia, de acuerdo con López, C; Aguilera, A; Collazos, C; Gómez, E & Rizo, G (2009, pág. 159), la ley tributaria permite al deducción en la determinación del impuesto a las ganancias, de un porcentaje de anual de las inversiones en activos fijos que están destinados a las mejoras de los procesos productivos, expresan los autores que ese aspecto un incentivo del gobierno para estimular la inversión con miras a la reconversión industrial y al crecimiento de la capacidad productiva de las empresas. La ley N° 822, según se desprende del artículo 39 ya referenciado, no contempla este tipo de beneficio fiscal.

La legislación nicaragüense no incluye como costos y gastos deducibles aquellas erogaciones que están relacionadas con la Responsabilidad Social Empresarial (RSE), particularmente, aquellos desembolsos de efectivo relacionados con actos que van dirigidos a actividades en pro de la salud de las comunidades que directa

o indirectamente se ven o pudieran verse afectadas por la industria, o bien, afectan al medio ambiente y que en cierta forma cumplen con el principio de causalidad, es decir, de manera razonable contribuyen, aun no siendo indispensables, a la generación de renta o mantenimiento de la fuente que genera renta (Benites, 2017, pág. 100).

REGLAS Y CONDICIONES DE RECONOCIMIENTO DE LOS COSTOS Y GASTOS

En Nicaragua, el Impuesto sobre la Renta de Actividades Económicas se encuentra regulado en las disposiciones del Capítulo III de la Ley de Concertación Tributaria o Ley N° 822 (Asamblea Nacional, 2012).

Las reglas y condiciones de reconocimiento y/o deducibilidad de costos y gastos están reguladas en los artículos 39 al 49 de la ley referida y 30 al 36 del Reglamento de la Ley N° 822 (Gobierno de Reconciliación y Unidad Nacional Unida Nicaragua Triunfa, 2013). A continuación se consideran y analizan en el orden establecido en la norma cada una de las reglas y condiciones de reconocimiento o deducibilidad de los costos y gastos.

BASE DE REGISTRO CONTABLE O SISTEMA DE IMPUTACIÓN DE GASTOS

Dispone el artículo 30 de la Ley N° 822, que las rentas de actividades económicas pueden ser devengadas o percibidas por los contribuyentes. Con lo cual se tiene por sentado que las bases para la determinación y registro contable de la renta son las del devengo y la del efectivo. Esta norma guarda armonía con la base de reconocimiento de los costos estipulada en el artículo 39, de la Ley N° 822, que establece que son deducibles los costos y gastos pagados y causados durante el año gravable.

Los “gastos causados” deben entenderse como aquellos que han sido contabilizados sobre la Base de Acumulación o del Devengo, misma que reconoce los efectos de las transacciones y demás sucesos cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero o su equivalente) y registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2016, pág. 246).

En cuanto a la frase “gastos pagados”, se asume que esta está referida a la Base Contable del Efectivo, misma que reconoce las transacciones y hechos sólo cuando el efectivo (incluyendo el equivalente al efectivo), es recibido o pagado por la entidad (Federación Internacional de Contadores, IFAC, 2003, pág. 10).

La Ley N° 882 o Ley de Concertación Tributaria no establece ninguna norma especial para imputar los costos y gastos de las empresas constructoras como si lo establece, a manera de ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, que establece que los gastos se reconocen con referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del período sobre el cual se informa, conocido como el método del porcentaje de terminación (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2016, pág. 54). Esta es una variante del método de lo “pagado” y del “devengo”.

PERÍODO FISCAL ORDINARIO, PERÍODOS FISCALES ESPECIALES Y TRASPASO DE PÉRDIDAS

Período fiscal ordinario. El artículo 39 de la Ley N° 822, preceptúa que los gastos deducibles son los gastos pagados y causados durante el año gravable en cualquier negocio o actividad afecta al impuesto (Asamblea Nacional, 2012). Con esto el legislador establece que el resultado o rendimiento económico de una actividad o actividades económicas debe medirse para un período contable, en ese sentido, la ley referida fija en el artículo 50 que el período fiscal ordinario es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, es decir 12 meses de operación.

Períodos fiscales especiales. La Ley N° 822, establece la facultad de la Administración Tributaria de autorizar períodos fiscales especiales para cada rama de actividad económica a solicitud del contribuyente. Se deduce que el hecho de que la Administración Tributaria se reserve el derecho de autorizar los períodos fiscales especiales es con la finalidad de evitar que el cambio de ejercicio a discreción del contribuyente pueda facilitar la realización de maniobras tendientes a reducir el pago del Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo con el Reglamento de la Ley N° 822 (2013), esos períodos especiales son establecidos para actividades agrícolas asociadas o producciones estacionales y son los siguientes: del 1 de abril de un año al 31 de marzo del año inmediato subsiguiente; del 1 de octubre de un año al 30 de septiembre del año inmediato subsiguiente y del 1 de julio de un año al 30 de junio del año inmediato subsiguiente.

El Reglamento de la Ley N° 822 (2013), norma en el artículo 37, que son criterios para establecer períodos especiales por rama de actividad, los siguientes: a. que el contribuyente esté sujeto a consolidación de sus estados financieros con su casa matriz; b. que por leyes especiales estén obligados a operar con un período fiscal distinto al ordinario y especial, ya enunciados, y c. que las actividades económicas sean estacionales o cíclicas.

Renta neta negativa – quebrantos - y traspaso de pérdidas. La Ley N° 822 o Ley de Concertación Tributaria dispone en el artículo 46, que las pérdidas de períodos

anteriores se deducen de forma separada de las pérdidas sufridas 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. Este mismo artículo establece como regla que la deducción de las pérdidas debe realizarse en los tres períodos fiscales siguientes a aquel en el que se producen.

Gastos fuera del período fiscal. De acuerdo con el artículo 43, 1) de la ley N° 822, aquellos costos y gastos que no pertenezcan al período fiscal que se liquida se tienen como no deducibles. La norma exceptúa aquellos casos de costos o gastos sobre los que se esté obligado a realizar una retención y habiéndola realizado no se haya pagado o enterado a la Administración Tributaria. En este caso, los costos y gastos se deben deducir en el período fiscal en el cual se hubiera realizado el pago o entero de la retención respectiva a la Administración Tributaria.

REQUISITOS PARA LA DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS

De acuerdo con el artículo 42 de la Ley N° 822 (Asamblea Nacional, 2012), los costos y gastos contenidos en el artículo número 39 de la referida norma, son deducibles siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes dos requisitos: a. que habiendo efectuado la retención se haya enterado a la Administración Tributaria, el gasto es deducible en el período fiscal que se cumpla el pago de la retenciones y b. que cuenten con los comprobantes de respaldo o soportes. Sobre este aspecto se aclara que la Ley no indica cual debe ser la documentación que respalde las operaciones como si existe en otros países como es el caso del Perú en donde existe un Reglamento de Comprobantes de Pago, vigente desde el año 1999 a la fecha.

En correspondencia con el párrafo anterior se anota que el artículo 103, numeral 13 del Código Tributario (Asamblea Nacional, 2005), establece que es un deber formal del contribuyente soportar sus gastos con documentos legales que cumplan con los requisitos señalados en la ley de la materia.

En cuanto al primer requisito del artículo 42 de la Ley N° 822, la norma es clara y no merece mayor comentario. En cuanto al requisito del literal b, se ha dejado anotado que la norma no establece cuales son los documentos que se deben aportar para respaldar o soportar cada tipo de costos y gastos, de tal suerte, en la práctica fiscalizadora queda a la discreción del funcionario o empleado de la Autoridad Tributaria el establecer la calidad y la suficiencia de la prueba para cada tipo de transacción debido al referido vacío legal. Igual observación merece el artículo 103, numeral 13 del Código Tributario de Nicaragua.

A efectos de llenar este vacío legal y ejemplificar cuales son los soportes adecuados que de manera general y particular deben estar presentes en cada tipo de transacción se recurre a la consulta de las Resoluciones emitidas en vía

administrativa por el Tribunal Aduanero Tributario Administrativo (TATA), aclarando que las resoluciones consultadas se refieren a transacciones debidamente soportadas teniendo como base la Ley de Equidad Fiscal (Asamblea Nacional, 2003) que establecía en su artículo 17, 3), que los gastos que no estuvieran contabilizados o debidamente soportados no serían deducibles de la renta bruta.

Esta elección se hizo a juicio del investigador debido a la facilidad de acceso al criterio administrativo sobre este tema al estar las Resoluciones administrativas de los años 2007 al 2015 dictadas sobre la aplicación de la Ley de Equidad Fiscal y no de la Ley de Concertación Tributaria y teniendo en cuenta que tanto la norma derogada como la vigente regulan el tema de los soportes que deben acompañar a las transacciones en los cuales existe un incremento en los costos y gastos del período fiscal que se deducen de la renta bruta y que en ambas no existe una especificación o detalle de los soportes que se deben acompañar para efectos de deducibilidad.

Los soportes que de manera general deben acompañar a toda transacción que involucre costos y gastos a deducir de la renta bruta para efecto de calcular el Impuesto sobre la Renta anual, son: Comprobantes de pago, Comprobantes de Diario (Resolución Administrativa, 2011), Facturas, Recibos Oficiales de Caja, Constancia de Retención (Resolución Administrativa, 2011) y Auxiliares de Cuenta (Resolución Administrativa, 2015), Pólizas aduaneras liquidadas para el caso de la mercadería importada (Resolución Administrativa, 2011).

A continuación se incluirán los soportes que de manera particular deben acompañar a una transacción teniendo en cuenta el objeto del gasto:

- Costo de venta por degustaciones debe soportarse con facturas de degustación, hoja de registros de degustaciones, guías de remisión de producto, auxiliares de salida de inventario. La contabilización es Costo de Ventas, sub cuenta degustaciones (Resolución Administrativa, 2015).
- Costo de venta por promociones debe soportarse con factura de promoción, hoja de registro de promociones, guías de remisión de producto y auxiliares de salida de inventario (Resolución Administrativa, 2015).
- A la mercadería destruida se debe acompañar el Acta de destrucción debidamente firmada por las personas que intervienen en el acto incluyendo la del Contador Público Autorizado que certifica la destrucción, videos donde se muestre claramente la mercadería destruida, fotografías y una certificación de Contador Público Autorizado en donde se especifique a detalle la mercadería destruida y que él estuvo presente junto con los funcionarios de la empresa que realizaron el acto de destrucción de mercadería (Resolución Administrativa, 2015). La resolución administrativa citada hace referencia a que se debe

solicitar autorización de destrucción a la Administración de Rentas donde se encuentra su domicilio tributario.

- Sueldos, salarios, vacaciones, aguinaldo, comisiones sobre ventas y otros beneficios laborales deben acompañarse según el caso de las planillas o nóminas de pago debidamente firmadas, facturas del Instituto de Seguridad Social (Resolución Administrativa, 2013), transferencias bancarias, números de cuentas bancarias de las cuentas receptoras y sus respectivos soportes (Resolución Administrativa, 2011), detalle de facturas sobre las cuales se calculan las comisiones sobre ventas y contratos de trabajo (Resolución Administrativa, 2013), Control de tiempo, Detalle de horas extras (Resolución Administrativa, 2015), Libro de Actas de la Compañía (Resolución Administrativa, 2015), Convenio Colectivo (Resolución Administrativa, 2013) y Reglamento Interno de Trabajo (Resolución Administrativa, 2010).

Con relación a las Actas que deban tenerse como soporte adecuado de este tipo de gastos, para que las mismas tengan validez, deben estar asentadas en el Libro de Actas debidamente inscrito en el Registro Público Mercantil. Agregar que si el acta que se pretende sea tenida como evidencia de soporte presenta fecha posterior a la del evento que origina el gasto de la misma carece de valor legal en lo que a documentación adecuada de las deducciones se refiere.

En cuanto al Convenio Colectivo, este documento es requerido para evidenciar aquellos beneficios que forman parte de una política general de la empresa y son de aplicación a todos los empleados y/o trabajadores de la empresa.

- Pérdidas por malos créditos o cuentas incobrables deben acompañarse de facturas y/o recibos originales, documento legal o título valor que respalde el crédito otorgado, dirección exacta del domicilio del deudor y su fiador, documentos de gestión de cobro administrativo, documentos de gestiones legales y judiciales (Resolución Administrativa, 2015). Adicionalmente, para la deducibilidad de este tipo de gasto se requiere que la contabilización se realice contra la estimación o reserva contable y solamente en ausencia se permite la cancelación directa.
- Las cuotas de depreciación que se carguen a los gastos deben acompañarse de las correspondientes planillas que muestren la descripción de los bienes que se están depreciando, las fechas de adquisición, control de saldo de las depreciaciones y amortizaciones (Resolución Administrativa, 2015), número de factura, nombre del proveedor, cantidad, costo unitario, valor total y valor en libros (Resolución Administrativa, 2015). En caso se tenga autorización para depreciación acelerada entonces se debe adjuntar dichas autorizaciones. Se anota que las tasas de depreciación deducibles son las que están autorizadas en el artículo 34 del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria (Gobierno de Reconciliación y Unidad Nacional Unida Nicaragua Triunfa, 2013). Se agrega que el método de cálculo aceptado como regla general para las adquisiciones

de activos es el de línea recta según el artículo 45, 1) de la Ley de Concertación Tributaria (Asamblea Nacional, 2012).

Las resoluciones administrativas citadas requieren que las tablas de depreciación incluyan la tasa de depreciación mensual y depreciación del período económico que se declara.

- Los gastos por financiamiento deben acompañarse de un contrato que justifique los intereses financieros que se pretende deducir, es decir, señalar el origen de la obligación de pago de los intereses que se pretende deducir, indicar el objeto del préstamo y su aplicación correspondiente en las operaciones generadoras de renta. Aun cuando ya se ha indicado en los soportes generales que se deben adjuntar, por su importancia, se mencionan nuevamente en este apartado: Asientos de diario, Comprobantes de Pagos en el que se encuentren registrados los pagos por los intereses financieros efectuados por el Contribuyente, asientos contables por las transferencias efectuadas en concepto de pago de intereses (Resolución Administrativa, 2015).

Se advierte al lector que en Nicaragua aun no es obligatorio bancarizar ciertas operaciones de pago como si lo es en otros países de América Latina; en donde aplica la bancarización es obligatorio hacerlo si se quiere deducir los costos y gastos asociados con la generación de renta gravable. Por bancarización se entiende la realización de pagos mediante cheques, tarjetas de crédito y débito, transferencias, depósitos a cuenta bancaria y giros.

- Las deducciones por diferencial cambiario provenientes de actualización de cuentas de pasivo en moneda extranjera deben soportarse con escrituras públicas, facturas que dan origen a las re expresiones y consecuentemente al gasto por este concepto, auxiliares contables y asientos de ajuste por diferencial cambiario en monedas extranjeras.
- Gastos de representación o gastos por atenciones sociales, tanto a nivel nacional como en el extranjero, se deben acompañar de un informe que detalle las actividades realizadas a efectos de demostrar que se han realizado actividades que son generadoras de renta gravable (Resolución Administrativa, 2011) y/o que esos gastos son necesarios para fortalecer relaciones de negocio. Para este caso el Tribunal Aduanero Tributario Administrativo, señala que las reuniones deben realizarse en horas laborales, en lugares adecuados para realizar reuniones de negocio y no debe existir ingesta de licor (Resolución Administrativa, 2011).
- Gastos por servicios profesionales deben acompañarse de Contratos de Servicios e Informes de Actividades. Cuando se incurre en gastos por trámites legales realizados se deben adjuntar los soportes obtenidos en las dependencias estatales o gubernamentales donde se hayan realizado esos trámites (Resolución Administrativa, 2011).

- Las pérdidas de activos producto de robo se deben justificar demostrando primero la existencia de dichos bienes y posteriormente adjuntando la correspondiente denuncia ante la Policía Nacional, entendiéndose como la Estación o Distrito donde se hayan realizado las diligencias de investigación policial. En caso exista una compañía que brinde servicios de vigilancia al contribuyente en el sitio donde hubieren estado los bienes robados, se debe cobrar el costo de los bienes perdidos a esa compañía y no deducir los costos y gastos (Resolución Administrativa, 2011).
- Finalmente, el artículo 31, numeral 2) del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria, establece que los comprobantes de respaldo o soportes, deben incorporar el nombre del contribuyente y su Registro Único del Contribuyente (RUC) o número de cédula. Este artículo contempla que en caso de compras de bienes y servicios adquiridos en el mercado informal o contribuyentes de los regímenes simplificados, se acepta la deducción siempre que el contribuyente haya efectuado la retención correspondiente a cuenta del Impuesto sobre la Renta y la haya enterado a la Administración Tributaria, además, se compruebe contablemente el ingreso del bien adquirido o del servicio recibido, en su caso.

REQUISITO DE DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS CONTENIDA EN LA LEY DE PIE DE IMPRENTA FISCAL

La Ley del Pie de Imprenta Fiscal o Ley para el Control de Facturaciones contenida en el Decreto Ley N° 13-57 (1983), determina los requisitos obligatorios que deben contener las facturas comerciales para ejercer control en la operaciones de compraventa de bienes o servicios y así respaldar las anotaciones contables y los créditos fiscales, todo en armonía con la aplicabilidad del Arto. 42 numeral 2 de la Ley de Concertación Tributaria y del Arto. 103 numeral 13) de la Ley No. 562, Código Tributario de la Republica de Nicaragua.

Estos requisitos consisten en que toda factura comercial debe llevar impreso en su parte inferior el número del Registro Único del Contribuyente (RUC) y de la orden de trabajo de la imprenta, fecha de emisión, cantidad de libretas y numeración correlativa.

Adicionalmente al impedimento de no aceptar la deducibilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta de costos y gastos que no estén amparados en una Factura Comercial con pie de imprenta fiscal contenido en el ya citado Decreto N° 13-57, el Código Tributario de la República de Nicaragua establece que incurre en Contravención Tributaria quien no emita facturas o documentos soportes por las operaciones realizadas; o quien las emita sin los impuestos correspondientes, en ese sentido, desde el punto de vista sancionatorio el Código Penal de la República de Nicaragua, Arto. 303, literal d), tipifica como delito contra la Hacienda Pública, bajo el nombre de Defraudación Tributaria, el no expedir facturas por las ventas realizadas o recibos por servicios profesionales prestados.

Aun cuando no sea parte del objetivo de esta investigación, se considera oportuno señalar que la ausencia de factura con pie de imprenta fiscal también genera el no reconocimiento del crédito fiscal en materia del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo con el Arto. 82, literal d) del Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria (2013)

COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES

En el art. 43 de la Ley de Concertación Tributaria (2012) se señalan de manera taxativa los costos y gastos no deducibles, esa lista se aborda a continuación y se incluye el análisis cuando corresponde: **1.** Costos y gastos que no sean del período fiscal que se liquida, exceptuando aquellos costos y gastos sobre los que se efectuó retención y que habiéndola realizado no se haya pagado o enterado a la Administración Tributaria; **2.** Los impuestos ocasionados en el exterior; **3.** Los gastos de recreación, esparcimiento y similares que no estén considerados en la convención colectiva o cuando estos no sean de acceso general a los trabajadores; **4.** Los obsequios y donaciones que excedan el 10 % de la renta neta calculada antes de este gasto, por transferencias a título gratuito o donaciones, efectuadas a favor de: El Estado, sus Instituciones y los municipios; Cruz Roja Nicaragüense y Cuerpos de Bomberos; Instituciones de Beneficencia y asistencia social, artísticas, científicas, educativas, culturales, religiosas, y gremiales de profesionales, sindicales y empresariales, a las que se les haya otorgado personalidad jurídica sin fines de lucro; **5.** Las disminuciones de patrimonio cuando no formen parte o se integren como rentas de actividades económicas; **6.** Los gastos que correspondan a retenciones de impuestos a cargo de terceros asumidos por el contribuyente; **7.** Los gastos personales de sustento del contribuyente y de su familia, así como de los socios, consultores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos de personas jurídicas; **8.** El Impuesto sobre la Renta en los diferentes tipos de renta que la Ley N° 822 establece; **9.** El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) sobre terrenos baldíos y tierras que no se exploten; **10.** Los recargos por adeudos tributarios de carácter fiscal, incluyendo la seguridad social, aduanero o local y las multas impuestas por otro concepto; **11.** Los reparos o modificaciones efectuadas por autoridades fiscales, municipales, aduaneras y de seguridad social; **12.** Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo sus depreciaciones y amortizaciones; **13.** Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas; **14.** Los que representan una retribución de los fondos propios, como la distribución de dividendos o cualquier otra distribución de utilidades o excedentes, excepto cuando se distribuyen y paguen utilidades a los trabajadores de conformidad con el artículo 39, inciso 8 de la Ley de Concertación Tributaria; **15.** Las reservas a acumularse por cualquier propósito, excepto aquellas provisiones por indemnización señaladas en el artículo 45 del Código del Trabajo (1996), las relativas al 2 % del saldo de las cuentas por cobrar clientes y provisiones correspondientes a deudores, créditos e inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irrecuperables en instituciones financieras de

acuerdo a las categorías establecidas en las normas prudenciales de evaluación y clasificación de activos que dicten las entidades supervisoras legalmente constituidas; **16.** Los gastos en concepto de primas o cuotas derivadas del aseguramiento colectivo de los trabajadores o del propio titular de la actividad cuando estos excedan el 10 por ciento permitido por el artículo 39, numeral 7 de la Ley N° 822; **17.** Los pagos de tributos hechos por el contribuyente por cuenta de terceros; **18.** Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de renta gravable.

Se observa que el legislador ha incluido en el artículo 43 de la Ley N° 822, aspectos que ya habían sido regulados en el artículo 39 de la referida Ley y que el contribuyente o consumidor de la norma podrían perfectamente interpretarla en “contrario sensu”.

A continuación se emiten observaciones a los numerales del artículo 43 de la Ley N° 822, conforme al orden dado en este artículo:

- Inciso 1), en estos casos los costos y gastos se deducen en el período fiscal en que se realiza el pago o entero de la retención a la Administración Tributaria. Esta última situación genera diferencias temporales deducibles en vista que el tratamiento contable difiere del fiscal y por tanto, estas diferencias deben ser abordadas y controladas a través de una conciliación fiscal;
- Inciso 2), El Reglamento de la Ley N° 822, define a estos impuestos como aquellos que no forman parte de costos y gastos deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta de actividades económicas (2013);
- Inciso 4), en Nicaragua las organizaciones sin fines de lucro se regulan por la Ley General sobre Personas Jurídicas sin Fines de Lucro (1992) y la Ley General de Cámaras, Federaciones y Confederaciones Gremiales Empresariales de Nicaragua (2013);
- Inciso 8), Se refiere en este caso a Rentas de trabajo, de capital y ganancias y pérdidas de capital de acuerdo con los artículos 11 y 15 de la Ley N° 822;
- Inciso 15), en Nicaragua las entidades financieras son reguladas por la Superintendencia de Bancos y de Otras Instituciones Financieras de acuerdo a lo establecido en las leyes siguientes: Ley N° 552, Ley N° 564 y Ley N° 576, publicadas en la Gaceta Diario Oficial N° 196 del 14 de octubre de 1999, y reformas Gaceta N° 169, del día 31 de agosto del 2005, Gaceta N° 228, del día 24 de noviembre del 2005 y Gaceta N° 58 del día 22 de marzo del 2006, respectivamente;
- Inciso 18), este último aspecto abordado manda a revisar el “principio de causalidad” entre costos/gastos y renta gravable a efectos de poder descartar que pudieran incluirse como deducibles costos y gastos en los que se ha incurrido para producir renta no gravada o exenta. A efectos de una lectura sistémica debe tenerse presente el principio de la proporcionalidad contenido en

el artículo 121 de la Ley N° 822, sección relativa a los aspectos generales del Impuesto al Valor Agregado.

CONCLUSIONES

La Ley de Concertación Tributaria es ambigua al menos por los tres siguientes aspectos: Primero, no indica al contribuyente que debe entender por los términos costos y gastos; segundo, no señala cuales son los documentos justificativos o soportes adecuados que deben acompañarse a cada tipo de transacción relacionada con el registro contable y deducción fiscal de los costos y gasto, es decir, la Administración Tributaria no posee un asidero legal para fundamentar su decisión de declarar no deducibles costos y gastos, de tal manera que sus decisiones y consecuentemente sus reparos son arbitrarios cuando versan sobre costos y gastos no deducibles por cuanto ellos determinan la suficiencia, pertinencia y calidad de las pruebas que admiten; y el tercer aspecto es que no señala cual es el marco normativo contable que se debe seguir para el registro de las operaciones económicas del contribuyente, en otras palabras, la citada Ley no realiza un señalamiento oficial del marco normativo contable que debe regir para el registro contable de las entidades económicas que tributan.

En términos generales no son deducibles aquellos costos y gastos que no están soportados adecuadamente, los que no contienen el nombre o razón social del contribuyente, gastos que corresponden a otros períodos, gastos sin soportes, gastos que no están vinculados con la generación y mantenimiento de renta gravable y que no están relacionados con la actividad económica de la empresa. La vinculación de costos y gastos con la generación o mantenimiento de renta gravable es un aspecto que queda a juicio del contribuyente y finalmente de la Administración Tributaria, esta última es quien al final valora sí reconoce el principio de causalidad o no en cada caso específico que es objeto de fiscalización.

Ese aspecto subjetivo en la fiscalización tributaria conlleva a un debilitamiento del principio de seguridad jurídica, toda vez que el contribuyente queda expuesto a la arbitrariedad de quien es “Juez y Parte”, léase “Autoridad Tributaria”, de tal manera, es necesario adoptar los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad en adición al ya adoptado de generalidad, principios que son aceptados convencionalmente en la Gerencia Tributaria como aquellos que permiten establecer esa causalidad de costos y gastos con la generación y mantenimiento de renta gravable.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Nacional. (2003). *Ley de Equidad Fiscal o Ley N° 453*. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N° 82, 06 de mayo del 2003.

Asamblea Nacional. (2005). *Código Tributario de la República de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N° 227, 23 de noviembre del 2005.

Asamblea Nacional. (2006). *Ley N° 598 o Ley de Reforma al Código Tributario de la República de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N° 177, 06 de septiembre del 2006.

Asamblea Nacional. (2008). *Código Penal o Ley N° 641*. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N° 83, 05 de mayo del 2008.

Asamblea Nacional. (2012). *Ley de Concertación Tributaria*. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N° 241, 17 de diciembre del 2012.

Asamblea Nacional de Nicaragua. (1992). *Ley General sobre Personas Jurídicas sin Fines de Lucro o Ley N° 147*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 102, 29 de mayo de 1992.

Asamblea Nacional de Nicaragua. (1996). *Código del Trabajo*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 205, 30 de octubre de 1996.

Asamblea Nacional de Nicaragua. (2013). *Ley General de Cámaras, Federaciones y Confederaciones Gremiales Empresariales de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 240, 18 de diciembre del 2013.

Benites, S. (2017). *La aplicación del principio de causalidad al gasto de responsabilidad social empresarial. Límites y alcances*. Tesis, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú.

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. (S/f). *Declaraciones sobre Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Managua, Nicaragua.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Londres, Reino Unido.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2016). *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades*. Londres, Reino Unido.

Federación Internacional de Contadores, IFAC. (2003). *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*. New York, Estados Unidos de América.

Gobierno de Reconciliación y Unidad Nacional Unida Nicaragua Triunfa. (2013). *Reglamento de la Ley N° 822, Ley de Concertación Tributaria*. Managua, Nicaragua: La Gaceta Diario Oficial N° 12, 22 de enero 2013.

IFRS Foundation. (2017). *Normas Internacionales de Información Financiera - Completas*.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2004). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. México, Distrito Federal.

Instituto Pacífico. (2007). *Gastos Deducibles: Criterios Jurisprudenciales*. Perú: Pacífico editores.

Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional de la República de Nicaragua. (1983). *Ley para el Control de las Facturaciones*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 280, 13 de diciembre de 1983.

López, C., Aguilera, A., Collazos, C., & Gómez, E. &. (enero-marzo de 2009). La inversión en activos fijos reales productivos: Incentivos y Obstáculos Tributarios. *Estudios Gerenciales*, 25(110), 157-168.

Martínez, A. (2001). *Obtención de costes de interconexión en operadoras de telecomunicaciones con posición dominante bajo un sistema de costes incrementales*. Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Madrid, España.

Resolución Administrativa, 17-2010 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 26 de Marzo de 2010).

Resolución Administrativa, 05-2011 (Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, TATA 09 de Febrero de 2011).

Resolución Administrativa, 35-2011 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo, TATA 13 de Junio de 2011).

Resolución Administrativa, 45-2011 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 14 de Julio de 2011).

Resolución Administrativa, 90-2011 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 24 de Noviembre de 2011).

Resolución Administrativa, 30-2011 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 27 de Mayo de 2011).

Resolución Administrativa, 586-2013 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 29 de Mayo de 2013).

Resolución Administrativa, 385-2013 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 04 de Abril de 2013).

Resolución Administrativa, 154-2013 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 27 de Febrero de 2013).

Resolución Administrativa, 84-2015 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 27 de Febrero de 2015).

Resolución Administrativa, 282-2015 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 08 de Julio de 2015).

Resolución Administrativa, 45-2015 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 29 de Enero de 2015).

Resolución Administrativa, 390-2015 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 18 de Agosto de 2015).

Resolución Administrativa, 458-2015 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 22 de Septiembre de 2015).

Resolución Administrativa, 159-2015 (Tribunal Aduanero Tributario Administrativo 05 de Mayo de 2015).