



# Tratamiento de las Diferencias Temporarias entre base Financiera y base fiscal y su impacto en los Estados Financieros

**Lic. Ricardo Ernesto López Araniva – CVPCPA 3847**

**Socio Director y Socio de Impuestos Grant Thornton El Salvador**

**III Foro Tributario ISCP - Noviembre 2025**



# Contenido



1. Principio de Legalidad
2. Objetivo de los Estados Financieros
3. Contabilidad - Obligación Tributaria
4. Contabilidad – Obligación Mercantil
5. Mecanismo de Conciliación
6. Efectos Prácticos



# 1. Principio de Legalidad

## Principio de Legalidad

- Reserva de Ley –  
Elementos del Tributo:

- a) **Material;**
- b) Personal;
- c) Temporal;
- d) Espacial

- Certeza de la vigencia
- Limitación al poder público

- Principio de Verdad Material – (Art. 3, CT)

*“...Este principio de verdad material pretende, ínter alía, **que cuando se produzcan los hechos generadores (por ser usualmente hechos económicos que han adquirido sustantividad o trascendencia tributaria al ser seleccionados por el legislador) deben ser apreciados en concordancia con la hipótesis contenida en la norma como hechos generadores del tributo, lo que debe ser valorado y constatado por la Administración Tributaria al ejercer sus facultades. (...)**”*

Sentencia 339-2012 SCA, mayo 2015



# 1. Principio de Legalidad

- Ninguna ley obliga sino en virtud de su promulgación y publicación. ([Art. 140 Cn](#))
- Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. ([Art. 19 C. Civil](#))
- Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte (...) ([Art. 21.- C. Civil](#))
- Corresponde a la Asamblea Legislativa: ([Art. 131 Cn](#))
  - 5- Decretar, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias;
  - 6- Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones

## Estructura de Ley:

a) Considerandos; b) Norma dispositiva; c) Norma Procedimental



## 2. Objetivo de los Estados Financieros

### NIIF PYMES

2.2 “...proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad **que sea útil para la toma de decisiones económicas** de una amplia gama de usuarios”

**\*\*Valoración económica en términos monetarios**

### Código Tributario

Art. 139, inciso tercero:

“La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarios y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, **que permita establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos** establecidos en las respectivas Leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones **que permitan establecer su real situación tributaria**”.



## 2. Deducciones Fiscales



Ley de ISR – Art. 29-A, numeral 18)



“Costos y Gastos No Deducibles”



No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida: (...)

18) Los costos o gastos que no se encuentren debidamente documentados y registrados contablemente.”

Para los efectos del inciso anterior, **las cifras financieras al cierre de cada período o ejercicio**, que se reflejen en las diferentes cuentas y subcuentas de los libros legales y auxiliares o registros especiales, **además en los estados financieros y sus respectivas notas y anexos, se considerarán definitivas** y no podrán modificarse por el sujeto pasivo, salvo que dicha modificación haya sido certificada por Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. En el caso que el sujeto pasivo esté obligado a nombrar auditor externo, será éste quien deberá realizar la referida certificación en la cual **se consigne el cumplimiento de los principios y Normas de Contabilidad aplicables en El Salvador, de los requisitos mercantiles y fiscales.**



## 2. Deducciones Fiscales

“...**debidamente** documentados y registrados contablemente.”

### DEBER:

“Estar obligado a algo por la ley divina, natural o positiva. Usado también como pronominal” (RAE).

¿Existe una disposición legal que defina lo que deba entenderse como “DEBIDAMENTE CONTABILIZADO”? – “c) Norma Procedimental”

**En la Ley del ISR, NO se define.**



## 3. Contabilidad - Obligación Tributaria



### ¿Cómo se debe de llevar la contabilidad?

Art. 139 del Código Tributario

- a) Mecanismo de Medición
- b) Registro



## 3. Contabilidad - Obligación Tributaria



### a) Mecanismo de Medición – Art. 139 CT



#### “Contabilidad Formal

Artículo 139.- Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, **ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados** por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma.

Están obligados a llevar contabilidad formal **los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las Leyes Especiales están obligados a ello.**” (El subrayado y repintado es propio).



## 3. Contabilidad - Obligación Tributaria



### b) Registro – Art. 139 CT



Artículo 139.- Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal (...), **es llevada en libros autorizados en legal forma.**

Las partidas contables y documentos deberán conservarse en legajos y ordenarse en forma cronológica, en todo caso, las partidas contables deberán poseer la documentación de soporte que permita establecer el origen de las operaciones que sustentan; lo anterior, también es aplicable a las partidas de ajuste.

La contabilidad podrá llevarse en forma manual o mediante sistemas mecanizados, para lo cual no será necesario obtener autorización previa de la Administración Tributaria, bastando con cumplir las normas relativas a la conservación de los respectivos archivos y programas.



## 4. Estados Financieros - Obligación Mercantil

### Balance General y Estado de Resultados – Código de Comercio

#### “Contabilidad Art. 435.-

*El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría.”*

“Art. 441.- El comerciante deberá establecer, al cierre de cada ejercicio fiscal, la situación económica de su empresa, la cual mostrará a través del balance general y el estado de pérdidas y ganancias.

El Balance General, el Estado de Resultados y el Estado de Cambio en el Patrimonio de empresas, deberán estar certificados por contador público autorizado, debiendo depositarse en el Registro de Comercio para que surtan efectos frente a terceros. Sin su depósito, no harán fe...” (El subrayado y repintado es propio).



## 4. Estados Financieros - Obligación Mercantil

### Aprobación de Balance General y Estado de Resultados

Art. 282.- Las sociedades Anónimas practicarán anualmente, por lo menos, un Balance, al fin del ejercicio social. El balance debe contener con exactitud el estado de cada una de las cuentas, la especificación del **activo y pasivo, y el monto de las utilidades o pérdidas que se hubieren registrado**; irá acompañado del respectivo Estado de Pérdidas y Ganancias.

Art. 83.- Los Administradores están obligados a dar a conocer a los socios, por lo menos anualmente, la Situación Financiera y contable de la sociedad, incluyendo el Balance General correspondiente y el Estado de pérdidas y ganancias.



## 4. Estados Financieros - Obligación Mercantil

### Aprobación de Balance General y Estado de Resultados

Art. 117.- La junta general de socios es el órgano supremo de la sociedad. Sus facultades son las siguientes:

- I. Discutir, aprobar o improbar el balance general correspondiente al ejercicio social clausurado, y tomar con referencia a él, las medidas que juzgue oportunas.
- II. Decretar el reparto de utilidades.

**Art. 38 El reparto de utilidades nunca podrá exceder del monto de las que realmente se hubieren obtenido, conforme al balance general y estado de pérdidas y ganancias.**



## 5. Mecanismo de Conciliación

### Sección 29 de la NIIF para PYMES – Impuesto a las Ganancias

29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias.

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



## 5. Mecanismo de Conciliación

Artículo 67.- Los Estados Financieros se acompañarán de los siguientes anexos: (...)

c) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a lo siguiente:

1. De ingresos fiscales y deducciones contables que se suman;
2. De ingresos fiscales y deducciones contables que se restan;
3. El cálculo del impuesto sobre renta corriente;
4. El cálculo del impuesto sobre la ganancia de capital;
5. El cálculo total del impuesto sobre la renta; y,
6. La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, proveniente de ejercicios anteriores; ya sea pérdidas de capital, cuentas incobrables y otras;” (El subrayado y repintado es propio).

La conciliación fiscal en referencia es la que en el Dictamen e Informe Fiscal se conoce como “Anexo 3”  
**“Conciliación entre el Resultado Contable y El Resultado Fiscal para Efectos del Impuesto Sobre la Renta”.**



## 6. Efectos Prácticos



### Renta de los Accionistas



#### Ley de ISR – Art. 25



El socio o accionista de sociedades, al determinar su renta obtenida deberá comprender además las utilidades realmente percibidas.

#### Ley de ISR - Art. 72, inciso cuarto

“Se comprenderá que **las utilidades han sido pagadas o acreditadas, cuando sean realmente percibidas por el sujeto pasivo**, sean en dinero en efectivo; títulos valores, en especie, mediante compensación de deudas, aplicación a pérdidas o mediante operaciones contables que generen disponibilidad, indistintamente su denominación, tales como dividendos, participaciones sociales, excedentes, resultados, reserva legal, ganancias o rendimientos”.

- **¿Qué importe se debe de “repartir” como dividendos?**



## 6. Efectos Prácticos



### Depreciación



#### Art. 30, inciso tercero, numerales 5) y 6) Ley de ISR



“5) El contribuyente podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables.

6) Los contribuyentes deberán llevar registro detallado de la depreciación, salvo aquellos que no estén obligados por ley a llevar contabilidad formal o registros. El reglamento regulará la forma de llevar dicho registro”

Elemento contable cable:

- **El bien registrado como Activo**
- **El Auxiliar de la Depreciación**
- **El registro contable, tanto del gasto como el efecto del ISR Diferido.**



## 6. Efectos Prácticos



### Ingresos por Proyectos



#### Art. 24 Ley de ISR – Sistema de Acumulación

*“Las personas jurídicas utilizarán el sistema de acumulación, o sea, **determinarán sus rentas tomando en cuenta las devengadas** en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los **costos o gastos incurridos** aunque no hayan sido pagados, en éste último caso, debiendo observarse siempre, lo dispuesto en las leyes tributarias para la procedencia de su deducibilidad.” (El subrayado y repintado es propio).*

a) Para los Ingresos, los **devengados (Se tienen Derechos)**

b) Para los costos y gastos, los incurridos (Se deben Obligaciones)



## 6. Efectos Prácticos



### Ingresos por Proyectos



*Sentencia Sala de lo Contencioso Administrativo –Ref. 272-2009, de mayo de 2013*

*“El anticipo recibido por la sociedad actora en concepto de capital de trabajo, en el ejercicio fiscal dos mil tres, debía reintegrarse a FUNDASAL en la proporción acordada a medida que se ejecutaran los proyectos de construcción contratados. Dicha circunstancia indica que el anticipo en cuestión no ingresó al patrimonio de la demandante **dado que su disponibilidad económica se encontraba condicionada al cumplimiento de las obligaciones pactadas en los respectivos contratos** (...)*

*En consecuencia, el monto recibido por la sociedad actora en concepto de capital de trabajo no constituye renta obtenida en el ejercicio fiscal dos mil tres, sino un anticipo de financiamiento.” – (Lo resaltado es propio).*

Elemento contable cable:

**Se libera de la obligación de hacer y se tiene un derecho irrevocable de cobro.**



## Limitaciones

*Hacemos la salvedad que nuestros comentarios los expresamos como consultores tributarios independientes, por lo que los mismos no constituyen una opinión jurídica. También hacemos la salvedad de que nuestros comentarios podrán o no coincidir con la opinión que pueda expresar la Dirección General de Impuestos Internos –DGII; Dirección General de Aduanas, los tribunales y con la de otros intérpretes de las normas tributarias internas y/o relacionadas al caso en análisis. Estos comentarios son emitidos para la información de la Administración de la Compañía. **Es la única y exclusiva responsabilidad de los participantes al III Foro Tributario del ISCP 2025, hacer un juicio razonable de negocios, tributario y legal, y tomar sus propias decisiones sobre las posiciones que finalmente asumirá.***