

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Administración y Auditoría



MEMORIA PARA OPTAR A TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

**TRATAMIENTO CONTABLE - TRIBUTARIO DE LA
PROVISIÓN POR IMPUESTO A LA RENTA Y DEL
RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS POR
IMPUESTOS DIFERIDOS**

ALUMNOS: Camilo A. Bustos Jarpa.
Héctor A. Garrido Martínez.

PROFESOR GUÍA: Sr. Job Collao Carvajal.

CONCEPCIÓN, Febrero 2013.



ÍNDICE

Índice.....	2.
Abreviaturas.....	5.
Introducción General.....	6.
Objetivos.....	8.
Capítulo I: Diferencias entre PCGA, NIIF y Norma Tributaria.....	9.
1.1.- Reseña Histórica.....	9.
1.2.- Marco Conceptual: Conceptos Generales.....	11.
1.3.1.- Contabilidad de acuerdo al Boletín Técnico N°1.....	12.
1.3.2.- Contabilidad de acuerdo a NIIF y Marco Conceptual de la Contabilidad.....	13.
1.4.- Objetivo de la Norma Tributaria.....	15.
1.5.- Diferencia entre la Normativa Contable y Tributaria.....	16.
1.5.1.- Diferencias Temporarias.....	17.
1.5.2.- Diferencias Permanentes.....	17.
Capítulo II: Provisión por Impuesto a la Renta.....	20.
2.1 Diferencias entre el Resultado Contable y el Resultado Tributario.....	20.
2.1.1 Resultado Contable.....	20.
2.1.1.1 Estado de Resultado bajo PCGA.....	21.
2.1.1.2 Estado de Resultado bajo NIIF.....	22.
2.1.2 Resultado Tributario.....	23.
2.1.2.1 Impuesto a la Renta de Primera Categoría.....	23.
2.1.2.2 Base Imponible.....	23.
2.2.1 Reconocimiento Contable del Impuesto a la Renta Corriente.....	25.
2.2.2 Medición.....	26.
2.2.3 Presentación en los EEEF.....	27.
2.3 Tratamiento Tributario de la Provisión por Impuesto a la Renta.....	27.
2.3.1 Efecto en la Determinación de la Renta Líquida Imponible.....	27.
2.3.2 Efecto en la Determinación del Capital Propio Tributario.....	28.
2.3.3 Efecto en el Fondo de Utilidades Tributables.....	28.



Capítulo III: Situaciones que dan Origen al Impuesto Diferido.....	29.
3.1 Diferencias Temporarias entre la Base Contable y Tributaria de Activos y Pasivos	29.
3.1.1 Diferencias Temporarias Imponibles.....	30.
3.1.2 Diferencias Temporarias Deducibles.....	33.
3.2 Beneficio Tributario por Generación de Pérdidas y Créditos Tributarios No Utilizados.....	35.
3.3 Otras Eventos que crean Diferencia entre la Base Contable y Tributaria.....	37.
3.4 Ajuste por Conversión de Contabilidad bajo PCGA a NIIF.....	38.
Capítulo IV: Reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos.....	39.
4.1 Reconocimiento de Pasivos por Impuestos Diferidos.....	39.
4.2.1 Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos.....	42.
4.2.2 Restricciones al Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos.....	44.
4.2.2.1 Criterios para evaluar si procede o no el Reconocimiento de un Activo por Impuesto Diferido, bajo NIIF.....	44.
4.2.2.2 Provisión de Valuación.....	45.
4.3 Reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuesto Diferido producto de Otros Eventos que crean Diferencias entre la Base Contable y Tributaria, cuyo Ajuste es Registrado en Patrimonio.....	48.
4.4 Reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos Producto de Conversión de PCGA a NIIF.....	49.
4.5 Cuentas Complementarias.....	51.
4.6.1 Medición de acuerdo a PCGA.....	52.
4.6.2.1 Presentación en los EEFF bajo PCGA.....	53.
4.6.2.2 Revelación en Notas a los EEFF de acuerdo al BT N° 60 y a la Circular 1466 de la SVS.....	53.
4.7.1 Medición de acuerdo a NIIF.....	54.
4.7.2.1 Presentación en los EEFF bajo NIIF.....	55.
4.7.2.2 Revelación en Notas a los EEFF de acuerdo a la NIC 12.....	55.



4.8	Efectos Tributarios.....	57.
4.8.1	Efecto en la Determinación de la Renta Líquida Imponible.....	57.
4.8.2	Efecto en la Determinación del Capital Propio Tributario.....	57.
	Capítulo V: Ejercicio Práctico de Aplicación.....	58.
5.1	Objetivos.....	58.
5.2	Antecedentes.....	58.
5.3	Desarrollo.....	60.
	Conclusiones.....	64.
	Bibliografía.....	66.



ABREVIATURAS

SII	: Servicios de Impuestos Internos.
CCCH	: Colegio de Contadores de Chile A.G.
PCGA	: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
NIIF	: Normas Internacionales de Información Financiera.
EEFF	: Estados Financieros.
DL	: Decreto Ley.
FUT	: Fondo de Utilidades Tributarias.
IASB	: International Accounting Standards Board.
RLI	: Renta Líquida Imponible.
BT	: Boletín Técnico.
NIC	: Normas Internacionales de Contabilidad.
LIR	: Ley de Impuesto a la Renta.
CINIIF	: Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera.
APB	: Accounting Principles Board.
FASB	: Financial Accounting Standards Board.
IASC	: International Accounting Standards Committee.
SVS	: Superintendencia de Valores y Seguros.



INTRODUCCIÓN GENERAL

En nuestro país, la normativa contable se encuentra en pleno proceso de convergencia. En efecto, el Colegio de Contadores de Chile desde sus inicios ha sido el órgano regulador sobre la normativa contable a través de los Principios de Contabilidades Generalmente Aceptados en Chile (PCGA) expresados en los boletines técnicos, normativa que termina su vigencia el 31 de diciembre de 2012, siendo reemplazada por las normas internacional de información financiera (IFRS o NIIF) a contar del 01 de enero de 2013, sin perjuicio de que para las sociedades anónimas abiertas la aplicación de las NIIF fue obligatoria desde el año 2009, esto por disposición de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), entidad que regula a dichas sociedades.

Por otra parte, no hay que olvidar que las empresas de nuestro país también se encuentran sujetas a otra realidad completamente distinta: la tributaria. Tratándose de las sociedades anónimas, las cuales tributan en nuestro país con el impuesto de primera categoría, bajo el régimen de renta efectiva con contabilidad completa, el principal problema que se les presenta al contabilizar sus impuestos surge del hecho de que algunas operaciones afecta a un ejercicio para efectos de la determinación del resultado contable y a otro ejercicio para efectos del cálculo de la Renta Líquida Imponible (RLI), la cual sirve de base para la determinación del impuesto a la renta de las empresas. Por lo tanto, el monto del impuesto a la renta a pagar en un determinado período, no necesariamente es representativo del gasto por impuesto y el posterior pasivo a pagar correspondiente a las operaciones registradas contablemente durante dicho período.

Las diferencias que se generan entre la aplicación de la normativa contable y las disposiciones de la LIR requieren en ambos casos, ser reconocidas contablemente, esto es, se debe reconocer un pasivo por los impuestos que la empresa deba pagar en el futuro y/o un activo (sujeto a ciertas restricciones) que representa el menor impuesto a pagar también en el futuro, lo que da origen a lo que conocemos como impuestos diferidos.



Es por esto que el presente proyecto de título tiene por objeto entregar una herramienta que facilite el estudio y comprensión, tanto de los cambios en el ámbito contable por el proceso de convergencia a NIIF en nuestro país, como de sus efectos en el ámbito tributario, en lo que dice relación con la contabilización del impuesto antes mencionado.

Para esto, se llevará a cabo un análisis de las normas financieras, tanto nacionales como internacionales pertinentes, que prescriben el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, así como de las leyes chilenas del ramo y de pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos atinentes que dictan normas para el tratamiento tributario de los efectos que produce la contabilización del impuesto a la renta corriente y diferido, mediante un análisis de las principales diferencias temporarias que se presentan en la práctica en nuestro país.



OBJETIVOS

Objetivo General:

Presentar el tratamiento tributario de la provisión por concepto de impuesto a la renta y del reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, estableciendo una comparación entre sus efectos en la aplicación de la normativa contable chilena (PCGA) e internacional (NIIF), de manera ser un verdadero aporte y servir como guía para la correcta aplicación de las normas precitadas, y a su vez dar cumplimiento a las obligaciones tributarias que nacen producto de dicha aplicación.

Objetivos Específicos:

- Definir y explicar los conceptos de Impuesto a la Renta y Provisión por Impuesto a la Renta.
- Identificar los parámetros de reconocimiento, valorización y presentación en los Estados Financieros de la provisión de impuesto a la renta, bajo PCGA y según NIIF.
- Analizar los efectos tributarios que se generan producto de la contabilización de la provisión de impuesto a la renta.
- Identificar los parámetros de reconocimiento, valorización y presentación de activos y pasivos por impuestos diferidos en los Estados Financieros, bajo PCGA y según NIC.
- Analizar los efectos tributarios en el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.



CAPÍTULO I:

DIFERENCIAS ENTRE PCGA, NIIF Y NORMA TRIBUTARIA

1.1 Reseña Histórica.

El tema de los impuestos diferidos ha sido discutido en muchos países avanzados en materia de información financiera. Desde 1944, cuando el boletín de investigación contable N°23, emitido en Estados Unidos¹, mencionaba que el impuesto sobre la renta era un gasto que debía distribuirse durante los ejercicios correspondientes a los ingresos y al resultado contable que lo originó, independiente del resultado fiscal. Poco después, en 1945, la Comisión de Valores y Cambios de Estados Unidos (SEC)² describió un criterio opuesto a este boletín al señalar que el importe que debía aparecer como provisión en el resultado era el causado de acuerdo con la legislación fiscal vigente. A partir de esas fechas ha habido una innumerable serie de reglas, criterios y normas que han analizado, reglamentado, y discutido este tema.

En Estados Unidos de América.

En 1967, se emite el APB-11 (Accounting Principles Board N° 11) por el Consejo de Principios Contables³, el cual adopta el método del diferido o método de la deuda basada en las cuentas de resultado, para la asignación de impuestos. Este método considera que los efectos de diferencias temporales entre el impuesto sobre la renta determinado según tasa y el devengado financieramente se deben diferir como activos o pasivos, asignándose en los períodos futuros, en los cuales se estima revertir esa diferencia, sin ajustarlos por cambio de tasa o la tasa imposición de nuevos gravámenes.

¹ ARB, por su sigla en inglés, emitido por el Committee on Accounting Procedure, American Institute of Certified Public Accountants.

² Espinoza Giménez Ramón (2005), “*Teoría y práctica de los impuestos diferidos*”. Editorial Mexicali, Baja California.

³ Consejo creado por el AICPA, el cual emitió dichos principios contables entre los años 1962-1973.



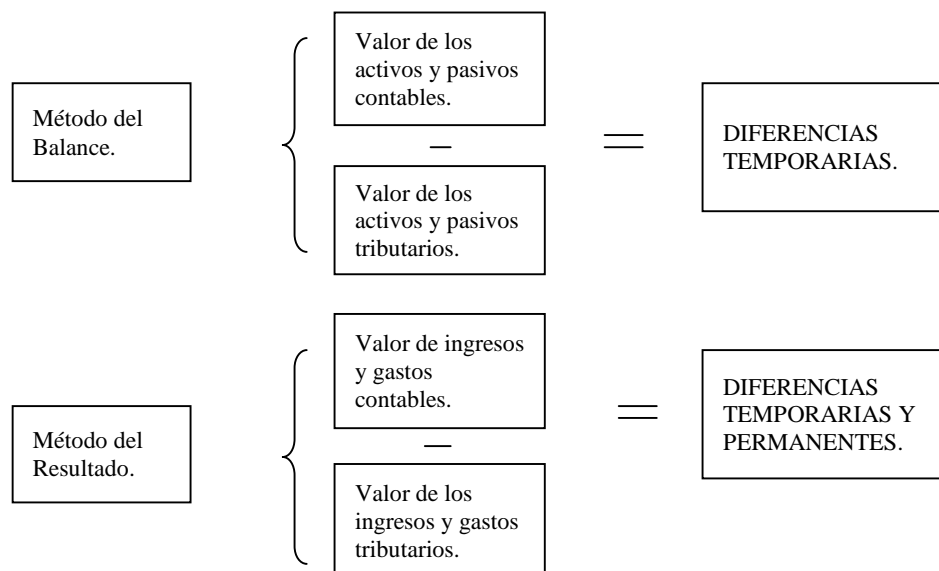
En 1987 se emitió el (FASB-96) por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera, el cual se basaba en el método pasivo o método de la deuda basada en el balance. En este método, que es una derivación del método basado en el resultado, los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se determinan y presentan como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados, y se ajustan por cambios de tasas y nuevos impuestos que entran en vigencia.

En 1993 se crea el FASB-109, basado también en el método del balance pero con una metodología más sencilla, de comparación entre saldos de activos y pasivos contables y fiscales para determinar diferencias temporales deducibles y gravables.

En el entorno internacional.

En 1979 se promulga la Norma Contable (NIC) N° 12 en su versión original, la cual se basaba en el método del resultado, mencionado anteriormente. Posteriormente, en 1996, se emite la NIC 12 revisada, la cual toma una metodología similar al boletín estadounidense FASB-109, es decir, se basa en el método del balance. Sin embargo, la presentación del impuesto a la renta difiere porque éste se presenta en el balance como no circulante, activo o pasivo.

En el siguiente esquema se muestra cómo operan los métodos mencionados:





En Chile.

Luego de postergarse la entrada en vigencia del boletín técnico N° 60 de 1998, hasta el 1 de enero de 2000, comienza su aplicación obligatoria, complementado posteriormente por los Boletines Técnicos N° 69, N° 71 y N° 73 del Colegio de Contadores de Chile. En este BT N° 60, y sus modificaciones posteriores, se derogan todas las normas contables sobre impuesto a la renta e impuestos diferidos establecidas en los boletines técnicos anteriores de nuestro país y establece el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos corrientes y diferidos, basado en las normas establecidas en la NIC 12 (revisada), es decir, que utiliza el método del balance para el cálculo de las diferencias temporarias, aunque adaptado a la realidad chilena.

Marco Conceptual.

1.2 Conceptos Generales.

Previo a entrar de lleno en el tema que es motivo del presente estudio, es necesario manejar definiciones de conceptos que nos encontraremos en los capítulos siguientes, y poder así tener una mayor comprensión sobre el trabajo realizado.

- a) **Resultado contable antes de impuesto:** Es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.
- b) **Ganancia o pérdida fiscal:** Es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
- c) **Gasto o ingreso por impuesto a la renta:** Es el importe total de resultados que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido
- d) **Impuesto corriente:** Cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.



- e) **Base Contable:** La NIC 12 no define propiamente el concepto de base contable, no obstante, éste debe entenderse como el monto por el cual se reconoce el elemento del activo o pasivo (por su valor neto) en los Estados Financieros de acuerdo a las NIIF.
- f) **Base tributaria:** La base tributaria en la NIC 12 es definido como un concepto esencial, ya que como su nombre lo indica sirve de base en la determinación de las diferencias temporarias que dan origen a los impuestos diferidos, siendo el inicio para el cálculo y contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que ésta se centra en la valorización de tales hechos y así determinar las diferencias temporarias que originan dichos impuestos diferidos.

1.3.1 Contabilidad de acuerdo al Boletín Técnico N°1.

El objetivo de la contabilidad, según el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores de Chile A.G., es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas.

Los EEFF se confeccionan normalmente bajo un supuesto de empresa en marcha esto quiere decir que continuará sus funciones en un futuro previsible. Dichos estados reflejan los efectos financieros de todas las transacciones, agrupándolos en grandes categorías (activos, pasivos, patrimonio y resultado) de acuerdo con las características de los hechos económicos que las generan. Bajo esta mirada el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores de Chile A.G., señala las características cualitativas de la información cuantitativa y los principios contables que sustentan dicha información financiera los que se delinearán a continuación:

Las características cualitativas de la información cuantitativa pueden resumirse en:

1. Significación.
2. Confiabilidad.
3. Utilidad.



Principios Contables PCGA:

- | | |
|-----------------------|---|
| 1. Equidad. | 11. Criterio prudencial. |
| 2. Entidad contable. | 12. Significación o importancia relativa. |
| 3. Empresa en marcha. | 13. Uniformidad. |
| 4. Bienes económicos. | 14. Contenido de fondo sobre la forma. |
| 5. Moneda. | 15. Dualidad económica. |
| 6. Período de tiempo. | 16. Relación fundamental de los estados financieros. |
| 7. Devengado. | 17. Objetivos generales de la información financiera. |
| 8. Realización. | 18. Exposición. |
| 9. Costo Histórico. | |
| 10. Objetividad. | |

1.3.2 Contabilidad de acuerdo a NIIF y Marco Conceptual de la Contabilidad.

Según la NIC N°1 la finalidad de los estados financieros es mostrar una representación estructurada de la situación financiera y del desempeño financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es proporcionar información acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los Administradores con los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros proporcionan información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- | | |
|--|--|
| (a) activos; | (e) aportes de y distribución a los dueños en su calidad de tales; y |
| (b) pasivos; | (f) flujos de efectivo. |
| (c) patrimonio; | |
| (d) ingresos y gastos incluyendo las ganancias y pérdidas; | |



Esta información, junto con la contenida en las notas, ayuda a los usuarios de estados financieros a predecir los flujos de efectivo futuros y, en particular, la oportunidad y el grado de certidumbre de los mismos.

Además la NIC 1, se basa en los postulados básicos de contabilidad que hace mención el marco conceptual creado por el IASC, como se menciona a continuación:

Postulados Básicos de los EE.FF:

- 1) Devengado.
- 2) Concepto de empresa en marcha.

Características Cualitativas que deben poseer los EE.FF:

- 1) Comprensibilidad.
- 2) Relevancia.
 - *Importancia Relativa.*
- 3) Fiabilidad.
 - *Representación fiel.*
 - *La esencia sobre la forma.*
 - *Neutralidad.*
 - *Prudencia.*
 - *Integridad.*
- 4) Compresibilidad.

Restricciones a la Información Relevante y Fiable:

- 1) Oportunidad de la información.
- 2) Equilibrio entre beneficio y costo.
- 3) Equilibrio entre características cualitativas.



Las normas contables, tanto la nacional como internacional se desarrollan bajo dos principios fundamentales, éstos son:

I. Principio de Empresa en Marcha.

Los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que una empresa es un negocio en marcha, y que por lo tanto continuará en operación en el futuro próximo. Asimismo se asume que la empresa no tiene la intención ni la necesidad de ser liquidada o de reducir de manera importante su nivel operativo; en caso de que dicha intención o necesidad existiere, los estados financieros deberán ser preparados sobre una base distinta, la cual deberá ser revelada en notas explicativas.

II. Principio de Devengado.

Los resultados o hechos económicos deben reconocerse en el período en que corresponden, independientemente de que si han sido cobrados o pagados, deben reflejarse en los estados financieros del periodo que se producen, para poder reconocer de forma correcta los activos pasivos ingresos o gastos.

1.4 Objetivo de la Norma Tributaria.

El objetivo central del sistema tributario en Chile es recaudar los ingresos necesarios mediante la recaudación de impuestos para financiar el gasto público. Todos los contribuyentes, ya sean personas naturales o jurídicas, residentes o no residentes, están sujetos a impuestos sobre su renta.

Según el artículo 29, inciso 2° de la LIR, para el cálculo de la base imponible que guarda directa relación con los impuestos diferidos señala que “El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en ***los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos*** por el contribuyente, con excepción de las rentas mencionadas en el número 2° del artículo 20, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.



Según lo descrito anteriormente podemos distinguir dos tipos de renta para efectos tributarios en Chile y que se encuentran definidos en los números 2 y 3 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

1°.- **“Renta devengada”**, es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

En otras palabras, los hechos económicos serán considerados en el cálculo de la RLI, en el momento en que ocurran, o cuando haya nacido la operación, como consecuencia del reconocimiento de derechos u obligaciones, vencimiento de plazos, condiciones contractuales, cumplimiento de disposiciones legales o prácticas comerciales de aceptación general, independiente si la renta ha ingresado materialmente al patrimonio del contribuyente.

2°.- **“Renta percibida”**, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

En otras palabras, se basa en el flujo de caja proveniente de las operaciones, es decir, establece que los ingresos se computarán en la RLI del ejercicio en el cual se generen flujos positivos hacia la empresa, por un servicio aún no prestado o un producto no fabricado, por ejemplo.

1.5 Diferencia entre la Normativa Contable y Tributaria.

En Chile, las sociedades que llevan contabilidad completa y balance general están sujetas a dos realidades conceptualmente distintas, la contable y la tributaria.

La primera está relacionada con los principios de contabilidad generalmente aceptados y, a la vez, con las Normas Internacionales de Información Financiera. Estas normas contables permiten registrar de la mejor forma los hechos económicos que genera una entidad a lo largo de un año y así entregar una información útil para la toma de decisiones de los múltiples usuarios de la información financiera, principalmente dirigida a los inversionistas.



La segunda está relacionada con el objetivo principal por parte del ente fiscal de obtener ingresos por la vía de los tributos. Ambos objetivos perseguidos por estas normativas difieren entre sí, provocando distintos criterios de reconocimiento en las partidas del balance, generando así diferencias de bases contables y tributarias, las que se clasifican en:

1.5.1 Diferencias Temporarias.

El Boletín Técnico N° 60 y la Nic N° 12 definen las diferencias temporarias de la siguiente manera:

PCGA BT N° 60 : *“Las diferencias temporarias son causadas por transacciones que afectan en períodos distintos los resultados contables y los resultados tributarios. En consecuencia, las diferencias temporarias originan activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que afectan el gasto tributario por impuesto a la renta y el correspondiente pasivo a pagar en un ejercicio tributario distinto al de su registro contable”*.⁴

NIC12 : *“Las diferencias temporarias son las diferencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal”*.⁵

1.5.2 Diferencias Permanentes.

Son causadas por transacciones que son registradas en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación tributaria, no se incluirán en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta ni en el correspondiente pasivo a pagar. En consecuencia, estas diferencias nunca se revierten, por lo tanto no generan impuestos. Esta diferencia es vista sólo por el BT N°60 y no es nombrada por la NIC N°12.

⁴ Párrafo 11. del Boletín Técnico N° 60 del Colegio de Contadores de Chile.

⁵ Párrafo 5 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 12.



Ejemplos de Diferencias Permanentes:

1.- Ingresos no renta y gastos rechazados.

Ingresos no constitutivos de renta, dividendos y utilidades percibidas de otras sociedades y las rentas exentas se tratan de utilidades financieras que se deducen en la determinación de la RLI, y que nunca serán objeto de tributación, por lo que *nunca se revertirá dicha diferencia*.

Del mismo modo, constituyen una diferencia permanente los gastos que la propia LIR no acepta como deducibles al resultado del balance, ya que constituyen un agregado en la determinación de la RLI, y la diferencia producida entre el resultado contable y tributario por este concepto *nunca será revertida*.

Por consiguiente, ***no originan activos o pasivos por impuesto diferido*** por dichas diferencias que no serán revertidas.

2.- Valorización de inversiones en empresas relacionadas.

De acuerdo al BT N°60 no se deberá contabilizar un activo o un pasivo por impuesto diferido por diferencias relacionadas a la valoración de inversiones permanentes en otras empresas. Las diferencias entre su valor contable y tributario deben considerarse como una diferencia permanente, es decir, que nunca se revertirá en el futuro.

Excepcionalmente deberán ser consideradas diferencias temporarias, ***sólo cuando sea predecible que las diferencias se revertirán en el futuro con un efecto tributario***, por ejemplo, siendo planificadas para la venta dentro del plazo de un año.



En síntesis, podemos decir que estamos en presencia de una diferencia permanente cuando:

- 1- La diferencia provenga de un hecho, que según la LIR, no se incluirán en la determinación del gasto tributario ni en el correspondiente pasivo a pagar.
- 2- Que estas diferencias no se revertirán en uno o más períodos futuros.
- 3- Que no originen activos ni pasivos por impuesto diferido.

Como se puede observar los criterios para determinar la base contable y tributaria de activos y pasivos y el momento en el cual se reconocen los ingresos y gastos en ambas normativas difieren entre sí, lo que influye directamente en el cálculo del gasto por impuesto renta, que se abordará en el capítulo siguiente.



CAPÍTULO II:

PROVISIÓN POR IMPUESTO A LA RENTA

2.1 Diferencias entre el Resultado Contable y el Resultado Tributario.

La provisión impuesto renta se genera a partir del impuesto renta que la empresa debe pagar una vez finalizado el año comercial respectivo. Para poder reconocer de mejor forma este hecho económico es importante dar a conocer las diferencias contables y tributarias que en ocasiones dificultan el reconocimiento de esta provisión.

Las diferencias comentadas entre ambos tipos de normativa, son provocadas por los diferentes criterios con los cuales se determina el impuesto a la renta para fines contables y tributarios.

2.1.1 Resultado Contable.

El resultado contable se ve reflejado a través del estado de resultado, el cual indica como ha variado el patrimonio de una entidad por la operaciones económicas que ha realizado durante un período específico, dando a conocer el resultado financiero obtenido la empresa al cierre del ejercicio comercial, el cual puede ser positivo (ganancia) o negativo (pérdida).

Actualmente en Chile, con la convergencia a las normas internacionales se producen diferencias entre los resultados contables obtenidos por las empresas dependiendo de cuál normativa se está adoptando. Esto se debe a que cada normativa tiene diferentes criterios de contabilización de las diferentes partidas que conforman los EEEF como nombró anteriormente. A continuación se esquematiza el estado de resultado bajo las dos normativas:



2.1.1.1 Estado de Resultado Bajo PCGA.

	Ingresos de Explotación
(-)	Costos de Explotación
	<hr/> Margen de Explotación
(-)	Gastos de Administración y Ventas
(1)	<hr/> Resultado Operacional
	Ingresos Financieros
(+)	Utilidad Inv. Empresas Relacionadas
(+)	Otros Ingresos fuera de Exp.
(-)	Perdida Inv. Empresas Relacionadas
(-)	Amortización Menor Valor de Inv.
(-)	Gastos Financieros
(-)	Otros Egresos fuera de Explotación
(+/-)	Corrección Monetaria
(2)	<hr/> Resultado no Operacional
(1) + (2)	<hr/> Resultado antes de Impuesto
* Tasa vigente de	
Impto. (20%)	Gasto Tributario
	<hr/> Utilidad/Pérdida neta del Ejercicio



2.1.1.2 Estado de Resultado Bajo NIIF.

	Ingresos de la operación
(-)	Costos de ventas
(=)	<hr/> Margen Bruto
(-)	Gastos de Administración
(-)	Gastos de comercialización
(+)	Otros ingresos
(+)	Ingresos Financieros
(-)	Gastos Financieros
(-)	Otros Gastos Financieros
(+/-)	Resultados en Inversiones en otras sociedades
(+/-)	Diferencias de cambio
(-)	Otras Pérdidas
(=)	<hr/> Resultado antes de impuesto a la renta
* Tasa vigente de Impto. (20%)	Impuesto a la Renta
	<hr/> Utilidad o (Pérdida) de Actividades Continuas
	Resultado del Periodo procedentes de actividades discontinuas
	<hr/> Utilidad o Pérdida del Ejercicio

Como se puede observar se tiene diferentes tipos de estado resultado para las mismas transacciones, dependiendo de la normativa adoptada. Estos van a diferir uno de otro por los diferentes criterios de contabilización. Pese a lo anterior, e independiente de la norma que se trate, mediante los ajustes extracontables se debe llegar al mismo resultado tributario, sobre el cual se aplica el impuesto definitivo y por el cual se hará la provisión por impuesto a la renta.



2.1.2 Resultado Tributario.

El artículo 16° del Código Tributario establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta a prácticas adecuadas que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios, lo que permitirá un adecuado cálculo del impuesto de primera categoría.

2.1.2.1 Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Corresponde a la cantidad a pagar o a recuperar del Impuesto a la renta generada por la ganancia o la pérdida tributaria del período. Este impuesto grava aquellas rentas consideradas como utilidad, es decir, el monto neto entre ingresos y gastos asociados a ellos.

Este ingreso neto gravable es lo que se conoce como Base Imponible, la cual siempre debiera diferir del resultado contable presentado en los estados financieros de una empresa, debido esencialmente a que son calculadas en base a diferentes normativas.

2.1.2.2 Base Imponible.

La Base Imponible del impuesto a la renta es el monto sobre el cual es aplicada la tasa de impuesto de primera categoría. Es determinada mediante ajustes extracontables al resultado financiero que se realizan de acuerdo a las normas establecidas en los artículos 29° al 33° de la LIR para el cálculo de la Renta Líquida Imponible, en concordancia con los artículos 21° y 41° del mismo texto legal.

La determinación de la RLI de acuerdo a las normas precitadas se conforma de los siguientes elementos:

- **Ingresos Brutos:** Se determinan sumando los ingresos totales del año (percibidos o devengados) derivados de la explotación de bienes y servicios que realice el contribuyente, exceptuando los ingresos a que se refiere el artículo 17° que la propia Ley denomina Ingresos No Renta.



- **Costo Directo:** Consiste en todos aquellos costos directos de bienes y servicios que se requieran para la obtención de la renta y se determinan de acuerdo a las normas del artículo 30° de la LIR.
- **Renta bruta:** Se determina deduciendo de los Ingresos Brutos el Costo Directo de los bienes y servicios.
- **Gastos necesarios para producir la renta:** Gastos que se pueden deducir según la LIR, en cuanto cumplan requisitos como: ser necesarios e imprescindibles para generar las rentas, que correspondan al ejercicio comercial respectivo, estar debidamente documentados, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente y que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio, siempre y cuando que no tengan relación con la adquisición, arrendamiento o gastos por uso y mantención de automóviles, station-wagons y similares cuando no sean el giro del contribuyente y aquellos relacionados con bienes sobre los cuales aplique la presunción de retiro del artículo 21°.
- **Renta líquida (antes de ajustes):** Se determina deduciendo de la Renta Bruta los Gastos necesarios para producirla.
- **Ajustes por corrección monetaria:** La renta líquida mencionada anteriormente, se ajusta según lo previsto en el artículo 41° de la Ley de Impuesto a la Renta.
- **Renta líquida ajustada:** Se determina sumando o restando de la renta líquida antes de ajustes, los ajustes por corrección monetaria correspondientes.
- **Gastos rechazados:** Corresponden a gastos pagados y reajustados que han disminuido la renta líquida, que la propia ley los deja fuera o que no hayan cumplido con algún requisito para ser considerados gastos. Las partidas que constituyan desembolsos efectivos deben agregarse en la determinación de la RLI, previamente reajustadas.



- **Ingresos que no forman parte de la base imponible:** Son ingresos que forman parte de la renta líquida y que la ley ha dejado fuera, es decir, que se deben deducir para el cálculo de la RLI.

De esta manera se obtiene el resultado tributario o renta líquida imponible sobre el cual se aplica el impuesto correspondiente como se muestra a continuación:

	Ingresos Brutos	(artículo 29°)	
(-)	Costos Directos	(artículo 30°)	
(=)	<u>Renta Bruta</u>		
(-)	Gastos necesarios para producir renta	(artículo 31°)	
	<u>Renta líquida (antes de ajustes)</u>		
(+/-)	Ajuste corrección monetaria	(artículo 32°)	
	<u>Renta líquida ajustada</u>		
(+)	Gastos rechazados (agregados)	(artículo 33°)	
(-)	Ingresos que no forman parte de la base imponible (deducciones)	(artículo 33°)	
	<u>Renta Líquida Imponible (Pérdida tributaria)</u>	* Tasa vigente de Impuesto (20%)	↳ Impuesto de 1ª Categoría

2.2.1 Reconocimiento Contable del Impuesto a la Renta Corriente.

Se debe considerar que el pago de impuestos por concepto de impuesto a la renta de primera categoría es un hecho económico que, financieramente tanto bajo normas PCGA como IFRS se debe reconocer y contabilizar con un efecto en resultado en el año comercial en que se generó la renta. Sin embargo, como el desembolso por impuesto a la renta se produce en el año siguiente al ejercicio comercial, como contrapartida se debe contabilizar un pasivo por impuesto corriente, conocido en la práctica como Provisión por Impuesto a la Renta, el cual representa una estimación del impuesto que se deberá pagar por el ejercicio respectivo.



Cuando el resultado tributario determinado por una empresa es positivo (utilidad) da como resultado un impuesto a pagar. Lo expuesto anteriormente se traduce en una contabilización mediante el siguiente asiento:

-----x-----	M\$	M\$
Gasto por Impuesto a la Renta	xxxx	
Provisión por Impuesto a la Renta		xxxx

Glosa: Contabiliza gasto por impuesto a la renta corriente.

-----x-----

Sin embargo, cuando el resultado tributario obtenido es negativo (pérdida), se origina una situación completamente diferente, generándose el siguiente asiento:

-----x-----	M\$	M\$
Activo por Impuesto Diferido	xxxx	
Ingreso por Impuesto a la Renta		xxxx

Glosa: Contabiliza Impuesto Diferido por Recuperar.

-----x-----

Sin embargo, el criterio para su reconocimiento variará dependiendo de la norma contable de la que se trate. El criterio para el reconocimiento de este activo por impuesto diferido será explicado con mayor profundidad en el capítulo 4.

2.2.2 Medición.

Los activos o pasivos por impuestos corrientes del período en curso se valorizan por el monto que se espera pagar al fisco o recuperar de éste, utilizando las tasas y leyes tributarias que se hayan aprobado, o prácticamente aprobado, al cierre del período sobre el cual se informa.



2.2.3 Presentación en los EEEF.

Una vez reconocido, el impuesto resultante se presenta en los estados financieros como un pasivo por impuesto a la renta corriente, denominado comúnmente en Chile como Provisión por Impuesto a la Renta.

2.3 Tratamiento Tributario de la Provisión por Impuesto a la Renta.

Como se puede apreciar la provisión por impuesto a la renta reconocida en los estados financieros constituye un pasivo que se contabiliza contra una cuenta de gasto que no es aceptado tributariamente, y que, además se traduce en una cuenta de pasivo por impuesto corriente que no constituye pasivo exigible para efectos tributarios, lo que trae como consecuencia los siguientes ajustes.

2.3.1 Efecto en Determinación de la Renta Líquida Imponible.

Cuando la Ley de Impuesto a la Renta, en su artículo 31°, N° 2 señala que se aceptan como gasto los impuestos establecidos por la leyes chilenas en cuanto se relacionen con el giro de la empresa, siempre que no sean los de esa misma ley, deja fuera al impuesto de primera categoría. En consecuencia, tributariamente no corresponde que la provisión que se hace por dicho tributo esté rebajando la utilidad y pasa a ser un gasto rechazado, y por ende, un agregado a la determinación de la renta líquida imponible.

Utilidad Según Balance:	xxx.xxx.-
Agregados:	
(+) Provisión Impuesto Renta	<u>x.xxx.-</u>
Renta Líquida Imponible (Pérdida Tributaria)	xxx.xxx.-



2.3.2 Efecto en la Determinación del Capital Propio Tributario.

La provisión por impuesto a la renta contabilizada debe considerarse como un pasivo no exigible, y por consiguiente, se debe agregar en la determinación del Capital Propio Tributario. En otras palabras, esta provisión formará parte de dicho capital propio, y de esta manera el cálculo de éste se equipara con el de aquellos contribuyentes que no hacen provisión por impuesto a la renta.

2.3.3 Efecto en el Fondo de Utilidades Tributables.

Como la finalidad del FUT es presentar las utilidades susceptibles de ser retiradas o distribuidas y pendientes de tributación con el impuesto global complementario o adicional según corresponda, se debe deducir el monto correspondiente al impuesto de primera categoría pagado en el año al momento de determinar cuál es el remanente de FUT depurado proveniente del ejercicio anterior, ya que es un desembolso de dinero realizado por la empresa, que no podrá ser retirado ni distribuido a los dueños.



CAPÍTULO III:

SITUACIONES QUE DAN ORIGEN AL IMPUESTO DIFERIDO

Como se mencionó a grandes rasgos en los capítulos anteriores las diferencias entre el monto al que ascienden los resultados contables según balance bajo normativa chilena PCGA e internacional NIIF, y el resultado tributario de acuerdo a las normas de la LIR, se producen principalmente debido a la distinta valorización que tienen activos y pasivos para fines de información financiera y para intereses fiscales.

La principal razón por la que surgen estas diferencias de valorización radica en el hecho de que algunas operaciones afectan a un ejercicio para efectos de presentación de la información financiera y a otro período para efectos de determinar el pago de impuestos, lo que implica que en algún momento dichas diferencias podrán ser reversadas. Estas diferencias de tipo temporal son sólo una las situaciones que dan origen a activos y pasivos por impuestos diferidos, entre otras que se tratarán en este capítulo.

3.1 Diferencias Temporarias entre la Base Contable y Tributaria de Activos y Pasivos.

Como se mencionó en el primer capítulo de este informe, el método utilizado para la determinación de las diferencias temporarias de acuerdo a las normas del BT N°60 y las de la NIC 12 es el método del balance, por lo que con el proceso de convergencia a las NIIF no se ven modificados los criterios para determinar dichas diferencias. Este método plantea que el impuesto diferido es causado por la forma en que se valorizan los activos y pasivos de acuerdo con el criterio contable y tributario, en la medida que tenga incidencia futura en la carga tributaria.



Algunos ejemplos de diferencias temporales entre la norma contable y la tributaria se muestran a continuación en el siguiente cuadro:

Concepto	Norma Contable	Norma Tributaria
Intereses obtenidos por las Entidades Bancarias.	Deben ser reconocidos en forma devengada.	Deben ser reconocidos a la fecha de percepción.
Crédito Incobrable.	Gasto a la fecha de la provisión.	Gasto a la fecha del castigo.
Depreciación.	Criterios Financieros.	Lineal-Normal o Acelerada.
Vacaciones.	Gasto a la fecha de la provisión.	Gasto a la fecha del pago.

A partir de estas diferencias surgen los activos y pasivos por impuestos diferidos, los cuales se basan en la suposición de que los activos y pasivos del balance general de una entidad se realizarán o se liquidarán por un monto igual a su valor contable. Esta suposición la recoge tanto el BT N°60 en su apartado número 12, como la NIC 12 en el párrafo N° 16 sobre activos por impuestos diferidos y el párrafo N° 25 sobre pasivos por impuesto diferidos.

Clasificación de las Diferencias Temporarias.

Las diferencias temporarias se pueden clasificar en 2 tipos:

- *Diferencias Temporarias Imponibles.*
- *Diferencias Temporarias Deducibles.*

Esta clasificación es considerada igualmente tanto por el BT N° 60 como por la NIC 12, como se explica a continuación:

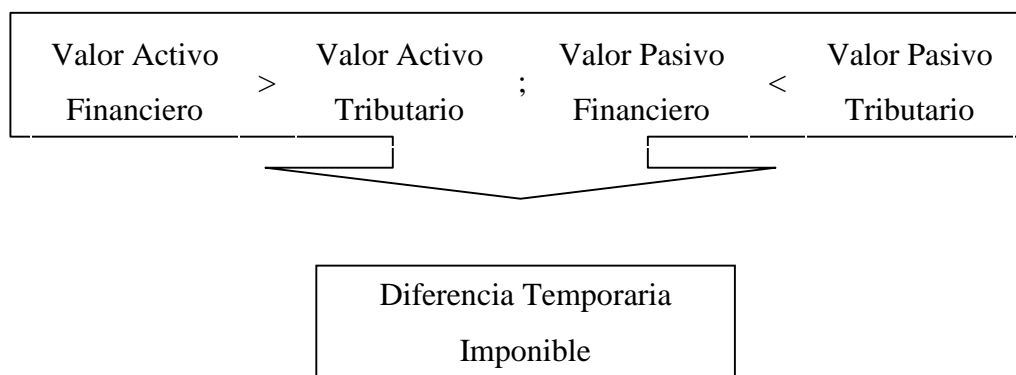
3.1.1 Diferencias Temporarias Imponibles.

El BT N° 60 las define como aquellas que al revertirse en el futuro causarán un aumento en el pago de impuesto a la renta y originan **pasivos por impuestos diferidos**.



Por su lado, NIC 12 las define como aquellas diferencias temporarias que generarán montos tributables al determinar el resultado tributario de períodos futuros cuando se recupere o liquide el valor de libros del activo o pasivo.

Independiente de que normativas contables se trate, este tipo de diferencias temporarias se producen cuando la base contable de un activo es mayor a su base tributaria, o bien cuando la base contable de un pasivo es menor a su base tributaria. El cual queda esquematizado de la siguiente manera:



A continuación se describe un ejemplo de diferencia temporal imponible:

- **Existencias:**

Contablemente, bajo NIIF, el criterio para definir el costo fabricación de los bienes manufacturados es el método del costo por absorción, el cual está integrado por todos los desembolsos necesarios para la elaboración de un producto, éstos son la materia prima directa, mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación (CIF), los cuales pasan a formar parte del activo financiero. Mientras que bajo PCGA, se permite optar por el costo por absorción, o bien, por el sistema de costo directo, mismo sistema de costeo que exige la norma tributaria.



Tributariamente, de acuerdo al artículo 30° de la LIR, el costo directo de los bienes fabricados por una empresa está conformado sólo por la materia prima directa y la mano de obra directa, siendo sólo éstos los que forman parte del activo tributario, dejando fuera los CIF, los cuales son considerados un gasto necesario para producir la renta del período en tanto cumplan con los requisitos que establecidos en el artículo 31° de la LIR, descritos en el capítulo 2 anterior.

En consecuencia, al finalizar el período contable, si existe un inventario final de existencias se tiene un activo con una base financiera mayor a su base tributaria, mientras que el gasto indirecto de fabricación incluido en este activo se deduce en el cálculo de la RLI, generándose la diferencia temporaria que posterga el pago de impuestos para el futuro, es decir, un pasivo por impuesto diferido.

Posteriormente, cuando las existencias sean comercializadas en períodos futuros, formando parte del costo de venta financiero, corresponde agregar a la RLI la parte correspondiente a estos CIF, ya que fueron gastos de un período anterior, revirtiéndose la diferencia temporaria.

Ejemplo Aplicado:

Al 31.12.2012 se tiene siguiente inventario de productos terminados:

Concepto	Base Financiera	Base Tributaria
Materia prima directa	M\$ 100	M\$ 100
Mano de obra directa	M\$ 80	M\$ 80
Costos indirectos de fabricación	M\$ 40	-
Total	M\$ 220	M\$ 180

Activo Financiero > Activo Tributario → Diferencia Temporaria Imponible.

Base Financiera - Base Tributaria = Diferencia Temporaria Imponible

M\$ 220 - M\$ 180 = M\$ 40.-



Otros ejemplos de diferencias temporarias imponibles:

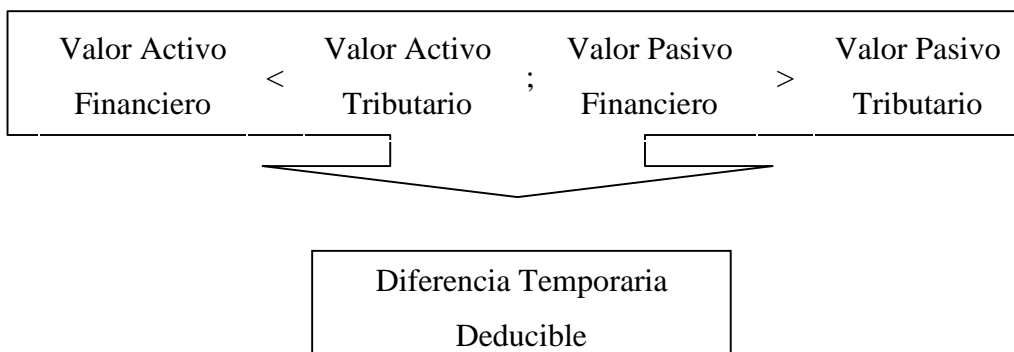
- Depreciación acelerada tributaria de activos fijos.
- Provisión por Indemnización de Años de Servicio a valor corriente tributariamente y a valor actual financieramente.
- Asignación de valor residual a activos fijos para efectos contables.

3.1.2 Diferencias Temporarias Deducibles.

El BT N° 60 las define como aquellas que al revertirse en el futuro causarán una reducción en el pago de impuesto a la renta y originan **activos por impuestos diferidos**.

Por su lado, NIC 12 las define como aquellas diferencias temporarias que generarán montos que son deducibles al determinar el resultado tributario de períodos futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado, o el valor contable del pasivo sea liquidado.

Independiente de cuál de las dos normativas contable se trate, este tipo de diferencias temporarias se producen cuando la base contable de un activo es menor que se base tributaria, o bien cuando la base contable de un pasivo es mayor a su base tributaria. Lo cual queda esquematizado de la siguiente manera:





A continuación se describe un ejemplo de diferencia temporaria deducible:

- **Provisión de Vacaciones:**

El Código del Trabajo, en su artículo 67°, establece el derecho a un feriado anual de 15 días hábiles con remuneración íntegra para los trabajadores con más de un año de servicio en la empresa. Financieramente, se debe provisionar este gasto por vacaciones del personal en el mismo período en que se devenga, es decir, cuando los servicios son prestados y no cuando los trabajadores hacen uso del derecho a sus vacaciones.

Desde el punto de vista tributario, el SII mediante la circular N° 60 del 12 de mayo de 1976, estableció que al gasto por feriado anual le son perfectamente aplicables las normas del artículo 31°, N°6 de la LIR. Por lo tanto serán aceptados como gasto, pero sólo cuando ocurra el pago de las vacaciones, es decir, en el momento en el que el trabajador hace uso de su feriado anual. Por lo tanto, el pasivo (o provisión) contabilizado financieramente, no es tal para efectos tributarios.

En consecuencia, si finalizar el período contable no se ha hecho uso del feriado anual devengado financieramente, se está frente a un pasivo cuya base financiera es mayor a su base tributaria, mientras que el gasto por vacaciones debe agregarse en la determinación de la RLI, generándose la diferencia temporaria que adelanta el pago de impuestos que se podrá recuperar en el futuro, es decir, un ***activo por impuesto diferido***.

Posteriormente, en el momento en que el trabajador haga uso efectivo de su feriado anual, tal gasto será aceptado para efectos tributarios, además de proceder financieramente el correspondiente abono de la provisión, revirtiéndose la diferencia temporaria.



Ejemplo Aplicado:

Al 31.12.2012, la cuenta Provisión de Vacaciones presenta el siguiente saldo:

Concepto	Base Financiera	Base Tributaria
Provisión de Vacaciones	M\$ 1.000	M\$ 0

Pasivo Financiero > Pasivo Tributario → Diferencia Temporal Deducible.

Base Financiera - Base Tributaria = Diferencia Temporal Deducible

$$M\$ 1.000 - M\$ 0 = M\$ 1.000.-$$

Otros Ejemplos de Diferencias Temporales Deducibles:

- Activos intangibles amortizados contablemente y no tributariamente.
- Provisión de Deudas incobrables.
- Ingresos anticipados contablemente que constituyen ingresos tributarios.

A modo de resumen tenemos que las:

Diferencias Temporales Imponibles	⇒	Dan origen a Impuestos Diferidos por Pagar	⇒	Pasivo por Impuestos Diferidos
Diferencias Temporales Deducibles	⇒	Dan origen a Impuestos Diferidos por Cobrar	⇒	Activo por Impuesto Diferidos

3.2 Beneficio Tributario por Generación de Pérdidas y Créditos Tributarios No Utilizados.

Otra de las situaciones que generan impuestos diferidos, se produce cuando una sociedad obtiene un resultado tributario negativo (pérdida tributaria) y las normas sobre la materia le permiten deducir dichas pérdidas de las utilidades que obtenga en ejercicios futuros. Este beneficio debe reconocerse en los estados financieros, como una cuenta de



activo por impuestos diferidos, sujeto a ciertas restricciones dependiendo de la normativa contable.

El BT N° 60 señala que deberá reconocerse un activo por impuestos diferidos por el beneficio tributario presente o futuro de pérdidas tributarias, es decir, cuando se impute contra utilidades tributarias del registro FUT. El reconocimiento de dicha cuenta de activo por el uso de las pérdidas tributarias, ha de hacerse en el ejercicio en el que se produce dicha pérdida.

De acuerdo a esta normativa, las pérdidas tributarias se deben imputar en primer lugar contra las utilidades tributarias generadas en años anteriores, dando origen en este caso al beneficio presente por lo impuestos pagados que pueden ser recuperados por la pérdida del ejercicio imputada a utilidades acumuladas. Ahora bien, si no existiese disponibilidad de utilidades acumuladas de años anteriores, las pérdidas tributarias del ejercicio se imputarán contra las utilidades tributarias futuras sin límite de expiración, dando origen a un *activo por impuestos diferidos por el beneficio futuro por los impuestos que no se cancelarán*.

Por su parte, la NIC 12 indica que se reconocerá un activo por impuestos diferidos por las pérdidas tributarias y créditos tributarios acumulados no utilizados, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales se puedan imputar dichas pérdidas y créditos no utilizados.

Ejemplo Aplicado:

Al 31.12.2012 una empresa obtiene un resultado tributario negativo del ejercicio (pérdida) de M\$ 50.000. Además la sociedad mantiene pérdidas tributarias de arrastre por un monto de M\$ 200.000.

Bajo las normas del BT N° 60 se origina un activo por impuestos diferidos por el beneficio futuro que le traerá la pérdida tributaria generada de M\$ 50.000, teniendo en consideración las normas para el reconocimiento de una provisión de valuación, en el caso de que no sea probable el uso futuro de esta pérdida, mientras que de acuerdo a la NIC N°12, se



origina el activo por impuestos diferidos sólo en la medida que sea probable que dispondrá de ganancias futuras contra las cuales imputar la pérdida generada en el ejercicio.

Las restricciones para cuando deba reconocerse el activo por impuestos diferidos originado en esta situación serán explicadas en profundidad en el Capítulo 4 sobre Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.

3.3 Otros Eventos que crean Diferencias entre la Base Contable y Tributaria.

Según lo establece expresamente el BT N° 60, y aplicable también para las NIIF, otra situación que crea diferencias entre la base tributaria de activos y su base contable es la valorización de activos a su valor de mercado, cuyo ajuste respecto de su valor libro es registrado en patrimonio.

Algunos ejemplos de estos activos son:

- Reserva forestal.
- Inversiones permanentes en compañía de seguros.
- Inversiones permanentes de bancos.

Debido a que el costo tributario de dichos activos es el costo de adquisición corregido monetariamente, se origina un efecto por impuesto que implica que el mencionado ajuste en patrimonio debe ser registrado neto de la contabilización de dicho impuesto, de acuerdo a lo establecido en el BT N° 69 del Colegio de Contadores de Chile.

La contabilización de este impuesto significará reducir el señalado ajuste en patrimonio, pero que no afectará el gasto por impuesto a la renta, ya que dicho ajuste en patrimonio es reversado a la fecha de realización de los activos.



3.4 Ajustes por Conversión de Contabilidad Bajo PCGA a NIIF.

Una situación de gran relevancia dentro del proceso de convergencia de PCGA a NIIF dice relación con el cambio en la valorización de las distintas partidas del balance que provocan aún más diferencias de las ya existentes entre valorización financiera y tributaria de activos y pasivos. Algunos de los más importantes se mencionan a continuación:

Corrección Monetaria: Uno de los más importantes de estos ajustes por adopción de las normas internacionales es la eliminación de la corrección monetaria, que de acuerdo al criterio de la NIC 29 *Información financiera en economías hiperinflacionarias* sólo aplica la reexpresión de los estados financieros de aquellas economías en estado de hiperinflación, característica que no aplica para nuestro país. Sin embargo, para fines tributarios, la corrección monetaria permanece completamente vigente, por lo que al eliminarse para fines financieros provocará nuevas diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos.

Diferencia de valorización de existencias: Bajo normas PCGA, se permitía la opción de adaptarse a la norma tributaria utilizando el sistema costo directo para valorización de existencias, o bien por el sistema de costo por absorción, el cual genera diferencias temporarias entre la base contable y tributaria de dichos activos. Con la adopción de NIIF las empresas estarán obligadas a valorizar sus existencias con el sistema de costo por absorción, por lo cual se generarán diferencias temporarias en empresas en que antes no sucedía.

Ajuste a valor de mercado: En la normativa chilena en forma extraordinaria, y sólo para compañías reguladas por la SVS, se permitió la revalorización de los activos en ciertos períodos por efecto de disposiciones legales (retasación técnica del activo fijo)⁶, pero en general no aplica de acuerdo a los PCGA. Mientras que bajo NIIF aplica la revalorización al valor justo, por ejemplo para propiedades plata y equipos, pudiendo aumentar o disminuir el valor de los activos fijos, lo que genera diferencias temporarias ya que este ajuste no es aceptado tributariamente.

⁶ Handbook Ernst&Young 2007 - Guía para la Implementación de IFRS en Chile



CAPÍTULO IV:

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

4.1 Reconocimiento de Pasivos por Impuestos Diferidos.

De acuerdo al BT N° 60, se reconoce un pasivo por impuestos diferidos por la estimación futura de los efectos tributarios atribuibles a diferencias temporarias imponibles, (determinadas en base al procedimiento explicado en el Capítulo 3 anterior).

Por su parte, la NIC 12 establece que se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía (goodwill); o
- (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) en el momento en que se llevó a cabo *no afectó ni al resultado contable ni al resultado tributario*.

Dicha normativa señala además, que debe ser reconocido un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporarias imponibles relacionadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la inversora sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria, es decir, que tenga participación en la toma de decisiones; y
- (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible (por ejemplo, que no planifiquen vender la inversión en un futuro cercano).



Al hacer una comparación entre los criterios para el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos originados por diferencias temporarias imponibles en ambas normativas, se observa que la excepción que establece la NIC N°12 para el caso de inversiones en entidades asociadas, corresponde al caso en que el BT N° 60 consideraba las inversiones permanentes en empresas relacionadas como diferencias permanentes, definidas en el Capítulo 1 del presente trabajo, por lo que en ambas normativas nos hay diferencia en dichos criterios.

Ejemplo de Reconocimiento de un Pasivo por Impuesto Diferido:

- **Diferencia Depreciación Acelerada v/s Normal.**

El uso de depreciación sobre vida útil normal para fines contables y de depreciación acelerada para fines tributarios origina una diferencia temporaria entre el valor contable y el valor tributario del activo depreciado.

Esto se explica por la diferencia en el tiempo entre los resultados tributarios y contables, ya que el uso de la depreciación acelerada para fines tributarios reducirá el gasto por Impuesto a la Renta a pagar en los años en que se utilice dicho beneficio, por la mayor depreciación considerada para efectos tributarios. Sin embargo, en los años siguientes la depreciación contable no será aceptada como gasto tributario, ya que fue utilizada como tal en forma anticipada. En este ejemplo se origina el diferimiento de un pasivo por Impuesto a la Renta y genera una diferencia temporaria imponible.

Ejemplo Aplicado:

- Con fecha 1 de enero se compra una maquinaria en M\$ 100.000.
- Su vida útil normal es de 10 años, sin valor residual.
- Para efectos tributarios se deprecia en forma acelerada.



Concepto	Base Financiera	Base Tributaria
Maquinaria	M\$ 100.000	M\$ 100.000
Corrección Monetaria, 2,5% (supuesto)	-	M\$ 2.500
Depreciación	M\$ (10.000)	M\$ (34.167)
Valor del Activo	M\$ 90.000	M\$ 68.333

Activo Financiero > Activo Tributario → Diferencia Temporal Imponible

Base Financiera - Base Tributaria = Diferencia Temporal Imponible

$$M\$ 90.000 - M\$ 68.333 = M\$ 21.667.-$$

Esta diferencia de bases se debe en gran parte al gasto por depreciación que sufre el activo, como se observa la depreciación acelerada que es aceptada fiscalmente según el artículo 31°, N° 5 de la LIR, tendrá un mayor impacto en el bien a depreciar, en cambio la depreciación financiera que se aplica para reflejar de mejor manera el desgaste que sufre la maquina tendrá un menor impacto en la base financiera del activo, lo que provoca que surja la diferencia temporal imponible descrita anteriormente, provocando que el cálculo de impuesto a la renta también difiera, como se observa en la siguiente Renta Líquida Imponible:

Utilidad antes de impuesto (supuesto):	M\$ 500.000.-
<u>Agregados:</u>	
(+) Depreciación Financiera	M\$ 10.000.-
(+) Corrección Monetaria Tributaria	M\$ 2.500.-
Total agregados	M\$ 12.500.-
<u>Deducciones:</u>	
(-) Depreciación Tributaria	M\$ (34.167).-
Total deducciones	<u>M\$ (34.167).-</u>
Renta Líquida Imponible	M\$ 478.333.-

El Impuesto a la Renta determinado sería:

$$M\$ 478.333 \times 20 \% = M\$ 95.667.-$$



Mientras que el impuesto diferido por esta operación se calcula aplicando la tasa de impuesto a la diferencia temporaria determinada entre la base financiera y tributaria del activo.

Base Tributaria	M\$ 68.333		<i>Tasa Vigente</i>		Impuesto
<u>Base Financiera</u>	M\$ (90.000)		<i>de Impuesto</i>		Diferido
<i>Diferencia Temporaria</i>	M\$ 21.667	*	20 %	=	M\$ 4.333.-

Aplicando la tasa de impuesto de 20% al resultado contable de M\$ 500.000, se obtienen los M\$ 100.000 de gasto devengado por impuesto a la renta generado en el ejercicio, contra la provisión por impuesto a la renta por el monto que efectivamente se pagará correspondiente al ejercicio comercial en curso, más el pasivo por impuesto diferido.

El asiento contable de reconocimiento del pasivo por impuesto diferido es el siguiente:

----- x -----	M\$	M\$
Gasto por impuesto a la renta	100.000.-	
Pasivo por impuesto diferido		4.333.-
Provisión por impuesto a la renta		95.667.-

Glosa: Contabiliza gasto por impuesto a la renta corriente y diferido.

----- x -----

4.2.1 Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos.

De acuerdo al BT N° 60, se reconoce un activo por impuestos diferidos por la estimación futura de los efectos tributarios atribuibles a diferencias temporarias deducibles, determinadas en base al procedimiento explicado en el Capítulo 3 anterior.

Además, el mismo BT establece que se reconoce un activo por impuestos diferidos por el beneficio tributario presente o futuro de pérdidas tributarias.

Por su parte, de acuerdo a la NIC 12 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, *en la medida en que resulte*



probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos haya surgido por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- (a) no es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento en que se llevó a cabo *no afectó ni al resultado contable ni al resultado tributario*.

No obstante, señala además dicha normativa, que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que sea probable que:

- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible (por ejemplo, que planifiquen vender la inversión en un futuro cercano); y
- (b) se disponga de utilidades tributarias contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.

Además la NIC 12 establece que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con utilidades tributarias de períodos futuros, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero *sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de utilidades tributarias futuras*, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Al hacer una comparación entre los criterios para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos originados por diferencias temporarias deducibles en ambas normativas, se observa que una de las condiciones que establece la NIC 12 es el caso de inversiones en entidades asociadas, que corresponde al caso en que el BT N° 60 considera las inversiones permanentes en empresas relacionadas como diferencias permanentes, definidas en el Capítulo 1 del presente informe, por lo que para ambas normativas nos hay diferencia en dichos los criterios.



4.2.2 Restricciones al Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos.

Donde sí se produce una diferencia en la condiciones que establece la NIC 12 para cada caso de reconocimiento de activos por impuestos diferidos, es cuando señala que éstos serán reconocidos sólo en la medida que sea probable disponer de un resultado tributario positivo contra el cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible, en especial para el caso de pérdidas tributarias y créditos tributarios no utilizados, ya que la misma norma señala que el hecho de generar una pérdida tributaria en un ejercicio ya es evidencia firme que no se obtendrá utilidad futura.

4.2.2.1 Criterios para evaluar si procede o no el Reconocimiento de un Activo por Impuesto Diferido, bajo NIIF.

La propia NIC 12 establece criterios que la entidad debe considerar para evaluar la posibilidad de disponer de utilidades futuras contra las cuales imputar pérdidas o créditos tributarios no utilizados. Estos consisten en, por ejemplo que:

- la entidad tenga suficientes diferencias temporarias imponibles contras las cuales pueda utilizar las pérdidas tributarias, antes que venzan.
- sea probable que la entidad tendrá RLI positiva antes que venzan las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados.
- las pérdidas tributarias no utilizadas se generan por causas identificables que no tienen probabilidades de presentarse nuevamente.
- la entidad dispone de oportunidades de planificación tributaria que vaya a generar RLI positiva en el período en que las pérdidas tributarias puedan ser utilizados.

En la medida que no sea probable disponer de RLI, contra la cual se pueda utilizar la pérdida tributaria o crédito no utilizado, **no se reconoce el activo por impuestos diferidos.**



4.2.2.2 Provisión de Valuación.

A diferencia de la NIC 12, el BT N° 60 no establece esta condición mencionada anteriormente para reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, sin embargo, si exige al mismo tiempo el reconocimiento de una Provisión de Valuación en los casos en que sea probable, en base a la evidencia disponible, que los activos por impuestos diferidos no se realizarán por la falta de utilidades tributarias futuras para la realización del beneficio tributario por diferencias temporarias deducibles o pérdidas tributarias.

Los criterios para evaluar la posibilidad de disponer de utilidades futuras contra las cuales imputar las diferencias temporarias imponibles y las pérdidas tributarias bajo BT N° 60 son muy similares a las que plantea la NIC 12.

Ejemplo de Reconocimiento de un Activo por Impuesto Diferido:

- **Provisión de Incobrabilidad.**

Financieramente, la estimación de deudores incobrables representa una pérdida por las deudas de los clientes que no será posible cobrarles. El abono que representa la reserva estimada se imputará a la cuenta "Provisión de Deudores Incobrables", la cual tiene la característica de ser complementaria o de evaluación de activo, es decir, que se debe deducir del monto total a cobrar el saldo de la provisión.

Sin embargo, tributariamente no se acepta como gasto tal estimación, debido a que el artículo 31°, N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que lo deducible de la renta bruta son los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que se hayan contabilizado oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

En esta situación, mientras no exista tal castigo de la cuenta por cobrar se tiene un activo financiero menor al tributario, explicada por una diferencia en el tiempo entre los resultados tributarios y contables que aumenta el gasto por Impuesto a la Renta en el año en que se realiza la estimación, y que al revertirse en el futuro se verá disminuido, por lo que se



origina una diferencia temporaria deducible, y por tanto el diferimiento de un activo por impuesto a la renta.

Ejemplo Aplicado:

- La cuenta Deudores por Venta presenta un saldo al 31.12.2012 de M\$ 100.000.
- Con fecha 31.12.2012, en base a datos históricos, se hace una estimación de que para el 5% de los clientes, no será posible realizar el cobro por las ventas del ejercicio.

Cuenta	Base Financiera	Base Tributaria
Deudores por ventas	M\$ 100.000	M\$ 100.000
Provisión de deudores incobrables	M\$ 5.000	M\$ 0
Deudores por Venta (Neto)	M\$ 95.000	M\$ 100.000

Activo Financiero < Activo Tributario → Diferencia Temporaria Deducible.

Base Financiera - Base Tributaria = Diferencia Temporaria Deducible

$$M\$ 95.000 - M\$ 100.000 = M\$ 5.000.-$$

Como se muestra en el cuadro anterior la valoración financiera es diferente de la valoración tributaria de la cuenta de activo, debido a que financieramente se tiene el siguiente el asiento que provoca la disminución del activo neto:

----- x -----	M\$	M\$
Pérdida por incobrabilidad	5.000.-	
Provisión de deudores incobrables		5.000.-

Glosa: Provisión de gasto por deudas incobrables.

----- x -----

Sin embargo, como esta pérdida que rebaja el valor neto de la cuenta deudores por venta tributariamente no es permitida hasta el momento en que se realice el castigo de dicha cuenta y se rebaje efectivamente contra la provisión de deudores incobrables se debe realizar el siguiente ajuste en la determinación del resultado tributario:



Utilidad según Balance (supuesto):	M\$ 45.000.-
<u>Agregado:</u>	
(+) Provisión de Deudores Incobrables	<u>M\$ 5.000.-</u>
Renta Líquida Imponible:	M\$ 50.000.-

Impuesto a la renta determinado tributariamente sería:

$$M\$ 50.000 \times 20 \% = M\$ 10.000$$

Mientras que el impuesto diferido por esta operación se calcula aplicando la tasa de impuesto a la renta vigente a la diferencia temporaria determinada entre la base financiera y tributaria del activo.

Base Tributaria	M\$ 100.000	<i>Tasa Vigente</i>	Impuesto
Base Financiera	M\$ (95.000)	<i>de Impuesto</i>	Diferido
<i>Diferencia Temporaria</i>	M\$ 5.000	* 20 %	= M\$ 1.000.-

Aplicando la tasa de impuesto de 20% al resultado contable de M\$ 45.000, se obtienen los M\$ 9.000 de gasto devengado por impuesto a la renta generado en el ejercicio, más el activo por impuesto diferido, contra la provisión por impuesto a la renta por el monto que efectivamente se pagará correspondiente al ejercicio comercial en curso.

El asiento contable de reconocimiento del activo por impuesto diferido, siempre y cuando exista la evidencia de que se dispondrá de utilidades futuras para el reconocimiento de este activo, es el siguiente:

----- x -----	M\$	M\$
Gasto por impuesto a la renta	9.000.-	
Activo por impuesto diferido	1.000.-	
Provisión por impuesto a la renta		10.000.-

Glosa: Contabiliza gasto por impuesto a la renta corriente y diferido.

----- x -----



Ahora bien, cuando se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro, se procederá a castigar la cuenta Deudores por Venta, disminuyendo efectivamente su valor una vez se tenga la certeza que no será posible el cobro de dicha cuenta por cobrar, igualándose las bases contable y tributaria del activo neto, y revirtiéndose la diferencia temporaria.

----- x -----	M\$	M\$
Provisión de deudores incobrables	5.000.-	
Deudores por venta		5.000.-

Glosa: Castigo de deudas incobrables.

----- x -----

4.3 Reconocimiento activos y pasivos por impuestos diferidos producto de otros eventos que crean diferencias entre la base contable y tributaria, cuyo ajuste es registrado en patrimonio.

En este caso el registro de los impuestos diferidos no se hace contra resultado, lo que implica reducir el ajuste en el patrimonio producto de la contabilización de los impuestos diferidos, sin afectar el gasto por impuesto del año.

Ejemplo de Reconocimiento:

El BT N° 69 del Colegio de Contadores de Chile, complementario a las normas del BT N° 60, estableció que:

*“el ajuste en el patrimonio por la contabilización de la Reserva Forestal debería ser registrado neto del correspondiente impuesto, lo que significa reducir el señalado ajuste en patrimonio y contabilizar un pasivo por impuesto diferido, sin afectar el gasto por impuesto a la renta”.*⁷

⁷ Párrafo 02. del Boletín Técnico N° 69 del 2000, emitido por el Colegio de Contadores de Chile.



Al 31.12.2012 se tiene la siguiente información:

Concepto	Base Financiera	Base Tributaria
Plantaciones Forestales	M\$ 1.000	M\$ 1.000
Mayor valor reserva forestal a registrar en patrimonio	M\$ 800	M\$ 0
Total	M\$ 1.800	M\$ 1.000

Base Financiera	M\$ 1.800	<i>Tasa Vigente</i>	Impuesto
<u>Base Tributaria</u>	<u>M\$ (1.000)</u>	<i>de Impuesto</i>	Diferido
<i>Diferencia</i>	<i>M\$ 800</i>	* 20 %	= M\$ 120.-

----- x -----	M\$	M\$
Plantaciones forestales	800.-	
Pasivo por impuesto diferido		120.-
Reserva forestal		680.-

Glosa: Ajuste reserva forestal.

----- x -----

4.4 Reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos Producto de Conversión de PCGA a NIIF.

En base a lo adelantado al final del capítulo anterior, se deben reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos producto de aquellas nuevas diferencias generadas entre la base financiera y tributaria de activos y pasivos producto del cambio en la valorización de las distintas partidas del balance por el proceso de conversión de PCGA a NIIF.



Ejemplo:

Corrección Monetaria: Como el ajuste por corrección monetaria de activos o pasivos por adopción de las NIIF debe hacerse retroactivo, es decir, revirtiendo los efectos de años anteriores, el ajuste se realiza contra patrimonio mediante la cuenta de resultado acumulado neto del impuesto diferido correspondiente.

Ejemplo Aplicado:

El saldo de un terreno al 31.12.2012 contabilizado bajo PCGA, que fue adquirido el 01.01.2012, y que tanto financiera como tributariamente se trata de un activo fijo no sujeto a normas de depreciación.⁸

Concepto	Valor Financiero	Valor tributario
Terreno	M\$ 100.000	M\$ 100.000
Corrección Monetaria, 2,5% (supuesto)	M\$ 2.500	M\$ 2.500
Activo Total	M\$ 102.500	M\$ 102.500

Como se observa bajo normativa chilena no existe diferencia entre la base contable y tributaria del activo. Al 01.01.2013 la entidad realiza conversión a NIIF, debiendo realizar el siguiente ajuste en su contabilidad, bajo el supuesto de que el activo no sufre cambio en su valor por retasación, con el fin de mostrar el solamente el efecto del impuesto diferido por corrección monetaria:

----- x -----	M\$	M\$
Resultado acumulado	2.000.-	
Activo por impuesto diferido	500.-	
Terreno		2.500.-

Glosa: Ajusta corrección monetaria de terreno por conversión a NIIF.

----- x -----

⁸ Según Oficio. N° 1.190, del 6 de Junio de 1997 del Servicio de Impuestos Internos.



En el asiento contable anterior se observa la disminución del valor del terreno por eliminación de corrección monetaria de años anteriores y además el activo por impuesto diferido que hubiese generado el año 2012 por la diferencia de base financiera y tributaria en el caso de haber sido contabilizado bajo NIIF el año anterior.

4.5 Cuentas Complementarias.

Con el propósito de no afectar los resultados del ejercicio por diferencias temporarias generadas y no reconocidas en años anteriores, el Colegio de Contadores de Chile A.G en su B.T. N° 60 estableció la utilización de cuentas complementarias de activos y pasivos por impuesto diferidos.

Estas cuentas eran amortizadas con cargo o abono al gasto por impuesto del año, en el plazo promedio ponderado de reverso de las diferencias temporarias que le dieron origen.

Ademas, debían presentarse en el balance rebajando las cuentas de activo o pasivo por impuesto diferido que le dieron origen.

El registro inicial de las cuentas complementarias es el siguiente:

----- x -----	M\$	M\$
Activo por impuesto diferido	xxxx	
Pasivo complementario por impuesto diferido		xxxx

Glosa: Contabiliza cuenta complementaria de impuesto a la renta diferido.

----- x -----		
Activo complementario por impuesto diferido	xxxx	
Pasivo por impuesto diferido		xxxx

Glosa: Contabiliza cuenta complementaria por impuesto a la renta diferido.

----- x -----



La amortización de estas cuentas en base al promedio ponderado de reverso se contabiliza de la siguiente manera:

----- x -----	M\$	M\$
Pasivo complementario por impuesto diferido	xxxx	
Ingreso por impuesto a la renta		xxxx

Glosa: Amortiza cuenta complementaria de impuesto a la renta diferido.

----- x -----		
Gasto por Impuesto a la renta	xxxx	
Activo complementario por impuesto diferido		xxxx

Glosa: Amortiza cuenta complementaria de impuesto a la renta diferido.

----- x -----

Como la NIC 12 no se pronuncia al respecto, en caso de producirse el caso de no haber reconocido impuestos diferidos habiéndose producido alguna situación que da origen a ellos, bajo NIIF en primer lugar se deberá analizar el motivo por el cual no se reconoció el activo o pasivo por impuesto diferido. Si se trata de un activo por impuesto diferido no reconocido por no haber existido evidencia de obtener utilidades futuras y no la hubo, no hay error en ello. Ahora bien, si la razón por la cual no se reconoció dicho activo se produjo por error, o bien, se trataba de un pasivo por impuesto diferido no reconocido, se deberá recurrir a otras normas de contabilidad que no son objeto de esta investigación, como la NIC 8 – *Cambios en estimaciones, políticas contables y errores*, y analizar las medidas del caso.

4.6.1 Medición de acuerdo a PCGA.

La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos se efectúa en base a la tasa de impuesto que, de acuerdo a la legislación tributaria vigente, se deba aplicar en el año en que se espera que los activos y pasivos por impuestos diferidos que sean realizados o liquidados. Por lo tanto, los efectos futuros de cambios en la legislación tributaria o en las tasas de impuesto deberán ser reconocidos en los impuestos diferidos a partir de la fecha en que la Ley que aprueba dichos cambios sea publicada.



La medición de los activos por impuestos diferidos es reducida, si es necesario, por el importe de cualquier beneficio tributario que, en base a la evidencia disponible, se espera que no sea realizado.

El BT N° 71 del Colegio de Contadores de Chile norma sobre los efectos de cambios de legislación tributaria que modifica las tasas de impuesto. Este BT establece que los cambios en las tasas de impuesto deben dar origen a un ajuste a todas las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos, que refleje el efecto acumulado de impuestos diferidos, calculado en base a las nuevas tasas de impuesto y al perfil proyectado de reverso de las diferencias temporarias, de los beneficios por pérdidas tributarias y de los otros eventos que crean diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos.

4.6.2.1 Presentación en los EEFF bajo PCGA.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben ser clasificados en el balance general como de corto y largo plazo, basados en la clasificación en el balance general del correspondiente activo o pasivo que dio origen a la diferencia temporaria.

Cuando la diferencia temporaria causante del activo o pasivo por impuesto diferido no está asociada con una partida del balance general, la clasificación del impuesto diferido se basa en la expectativa de reversión de la diferencia temporaria.

Al respecto, la circular N° 1466 de 2000 de la Superintendencia de Valores y Seguros, estipula que los impuestos diferidos deben ser revelados en notas como sigue:

4.6.2.2 Revelación en Notas a los EEFF de acuerdo al BT N°60 y a la Circular 1466 de la SVS:

En nota explicativa sobre impuesto a la renta e impuesto diferido, se deberá proporcionar, en forma comparativa, salvo que se indique lo contrario, la siguiente información:



- a) Monto de la renta líquida imponible y monto de la provisión por impuesto a la renta.
- b) Monto de las pérdidas tributarias, si existieran.
- c) Saldo de las utilidades tributarias retenidas, señalando sus respectivos créditos para los accionistas.
- d) Detalle de los conceptos involucrados en los saldos acumulados por impuestos diferidos, a la fecha de cierre de los estados financieros, tanto activos como pasivos de corto y largo plazo, incluyendo las provisiones de valuación de los activos por impuestos diferidos y el saldo no amortizado de las cuentas complementarias. Además, deberá señalarse el plazo estimado de reverso de las cuentas complementarias y el plazo promedio ponderado utilizado para su reverso.
- e) Detalle de la cuenta “Impuesto a la Renta” del estado de resultados, señalando el efecto en los resultados del ejercicio que ha significado el reconocimiento de impuestos diferidos e impuesto a la renta.
- f) Saldos acumulados iniciales, determinados al 1° de enero del ejercicio comercial, de todas las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos, de corto y largo plazo, y sus respectivas cuentas complementarias.

4.7.1 Medición de acuerdo a NIIF.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorizan de acuerdo a las tasa de impuestos que se espera sean aplicables en el período en que el activo se realice o el pasivo se liquide, basándose en las tasas y leyes tributarias que hayan sido aprobadas o prácticamente aprobadas al cierre del periodo sobre el cual se informa.

En los casos en que se apliquen diferentes tasas de impuestos según los niveles de renta imponible, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorizan utilizando las tasa promedios que se espera aplicar a la renta líquida imponible o a la pérdida tributaria, en los períodos en los que se espere que se vayan a revertir las diferencias temporarias.



La valorización de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará los efectos tributarios que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al cierre del periodo sobre el cual se informa, recuperar el valor de libros de sus activos o liquidar el valor libros de sus pasivos.

4.7.2.1 Presentación en los EEFF bajo NIIF.

Aunque la presentación de los impuestos diferidos, fue eliminada de la NIC 12, ésta se encuentra contemplada en la NIC 1 - *Presentación de Estados Financieros*. En ella se indica deberán presentarse separadas de otros activos y pasivos, así como del impuesto corriente. Además estipula que si la empresa presenta sus estados financieros separando activos y pasivos en corrientes y no corrientes, los impuestos diferidos no podrán ser clasificados como corrientes, a diferencia de la norma nacional que exige que la presentación de las cuentas de impuesto diferido en el balance, se distinga primero si son de activo o pasivo y luego si es de corto o largo plazo.

Respecto a la presentación la norma internacional, no permite compensar activos y pasivos por impuestos diferidos, a menos que tenga un derecho legal para hacer dicha compensación y que sean con la misma autoridad tributaria, mientras que la normativa nacional no se pronuncia al respecto.

4.7.2.2 Revelación en notas a los EEFF de acuerdo a la NIC 12.

A modo de ejemplo se presentan algunas revelaciones más importantes que la NIC N°12 hace referencia, citadas en el párrafo (79-88) de dicha norma.

- El monto total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a patrimonio.
- Una explicación de los cambios en la(s) tasa(s) tributaria(s) aplicable(s), en comparación con el período contable anterior.



- El monto (y la fecha de vencimiento, si hubiese), de diferencias temporarias deducibles, pérdidas tributarias o créditos tributarios para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera.
- Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdida o crédito tributario no utilizado:
 - el monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada uno de los períodos sobre los que se informa;
 - el monto de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en utilidad o pérdida, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el estado de situación financiera.

Revelaciones en notas respecto a los Activos por impuestos diferidos:

Una entidad revelará el monto de un activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que respalda su reconocimiento, cuando:

- (a) la utilización del activo por impuestos diferidos dependa de las rentas imponibles futuras, por encima de las utilidades que surgen del reverso de las diferencias temporarias imponibles existentes; y
- (b) la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente período o en el anterior, en la jurisdicción a la cual se relaciona el activo por impuestos diferidos.

Tasa efectiva de impuesto:

La tasa efectiva de impuesto corresponde al impuesto a la renta a pagar o recuperar por el ejercicio corriente dividido por la utilidad contable antes de impuesto, que representa la tasa de impuesto que realmente se está aplicando al resultado financiero por efecto de las disposiciones tributarias, mediante los ajustes a la renta líquida imponible.



4.8 Efectos Tributarios.

La contabilización de los impuestos diferidos en los estados financieros exige reconocer contablemente activos y pasivos que no son tributarios, con un efecto en el resultado del ejercicio financiero que no debe afectar el resultado tributario de primera categoría, por lo cual se producen los siguientes efectos:

4.8.1 Efecto en la Determinación de la Renta Líquida Imponible.

Como el resultado financiero producto de dicha contabilización no debe ser reconocido tributariamente, se debe revertir tal efecto en la determinación de la RLI. Los ajustes a realizar son los siguientes:

- (i) Agregar al resultado tributario la pérdida financiera producto del incremento de la cuenta de pasivo por impuestos diferidos, o bien, producto de la disminución de la cuenta de activo por impuestos diferidos durante el año.
- (ii) Deducir del resultado tributario el ingreso financiero producto del incremento de la cuenta de activo por impuestos diferidos, o bien, producto de la disminución de la cuenta de pasivo por impuestos diferidos durante el año.

4.8.2 Efecto en la Determinación del Capital Propio Tributario.

Los pasivos por impuestos diferidos reconocidos en los estados financieros, al tratarse de pasivos considerados como no exigibles tributariamente, deben agregarse para la determinación del capital propio tributario de la entidad que los reconoce. Mientras que los activos por impuestos diferidos reconocidos en los estados financieros deben deducirse del activo total, por no tratarse de una inversión efectiva para efectos del cálculo del capital propio tributario.



CAPÍTULO V:

EJERCICIO PRÁCTICO DE APLICACIÓN

5.1 Objetivos.

- Determinar el efecto por impuesto a la renta corriente y diferido, bajo NIIF.
- Contabilizar el impuesto a la renta corriente y diferido, y determinar además los correspondientes efectos tributarios.

5.2 Antecedentes.

Se presentan el balance y el estado de resultado de la sociedad “El Trasnoche S.A” al 31 de Diciembre de 2012, previos a la contabilización del impuesto a la renta. Sociedad que ha iniciado actividades en enero del mismo año.

Estado de Situación Financiera, previo a contabilización del impuesto a la renta, en M\$.

Activos Corrientes	31/12/2012	Pasivos Corrientes	31/12/2012
Efectivo y efectivo equivalente	1.800	Obligaciones con Bancos	10.400
Deudores por venta	14.000	Acreedores comerciales	2.000
Provisión por incobrabilidad	(1.400)	Provisión de Vacaciones	200
Existencias	8.000	Provisión de Impuesto a la Renta	¿?
Total Activos Corrientes	22.400	Total Pasivos Corrientes	12.600
Activos no Corrientes		Pasivos no Corrientes	
Propiedad, planta y equipo	30.000	Otros Pasivos No corrientes	12.000
Depreciación acumulada	(2.500)	Pasivo por Impuestos Diferidos	¿?
Otros activos, no corrientes	6.400	Total Pasivos no Corrientes	12.000
Activo por Impuestos Diferidos	¿?	Patrimonio Neto	
Total Activos no Corrientes	33.900	Capital	20.000
		Resultado (antes de impuesto)	11.700
		Total Patrimonio Neto	31.700
Total Activos	56.300	Total Pasivos y Patrimonio	56.300



Estado de Resultado Integrales, previo a determinar el gasto por impuesto a la renta, en M\$.

Estado de Resultado Integrales	31/12/2012
Ingresos de explotación	46.800
Costos de explotación	(29.700)
Margen Bruto	17.100
Gastos de Administración	(5.400)
Resultado (antes de impuesto)	11.700
Impuesto a la renta (20%)	¿?
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	¿?

Antecedentes para el cálculo del impuesto de 1ª categoría al 31.12.2012:

➤ *Corrección Monetaria.*

El factor de corrección monetaria de enero a diciembre de 2012 es 1,5%.

➤ *Existencias.*

Las existencias fueron adquiridas el 1 enero de 2012. El saldo anual incluye gastos indirectos de fabricación incurridos en el mes de diciembre.

➤ *Activo Fijo.*

Los activos fijos fueron adquiridos en enero de 2012. Se ha utilizado el beneficio de depreciación acelerada para efectos tributarios. Sus valores al 31.12.2012, son los siguientes:

	Base Financiera	Base Tributaria
Valor Bruto	M\$ 30.000	M\$ 30.000
Corrección Monetaria	M\$ 0	M\$ 450
Depreciación del ejercicio	M\$ (2.500)	M\$ (7.612)
Total al 31.12.2012	M\$ 27.500	M\$ 22.838

➤ *Provisión de Vacaciones.*

Esta provisión es reconocida anualmente con cargo a resultados.

➤ *Provisión de Incobrables.*

Se ha estimado una provisión de incobrabilidad del 10% de los deudores por venta.



5.3 Desarrollo.

Determinación de la Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre de 2012:

		M\$
Utilidad antes de impuesto		11.700.-
<u>Agregados:</u>		
(+) Provisión vacaciones	200.-	
(+) Provisión incobrables	1.400.-	
(+) Corrección Monetaria Existencias	120.-	
(+) Corrección Monetaria Activo Fijo	450.-	
Total Agregados	2.170.-	2.170.-
<u>Deducciones:</u>		
(-) Gastos fabricación del ejercicio	(400).-	
(-) Diferencia depreciación normal/acelerada	(5.112).-	
Total Deducciones	(5.512).-	(5.512).-
Renta líquida imponible de 1ª Categoría		8.358.-

Determinación de Impuestos Diferidos al 31 de diciembre de 2012:

Concepto	Base Financiera	Base Tributaria	Diferencia Temporaria	Impuesto Diferido (20%)	
	M\$	M\$	M\$	Activo M\$	Pasivo M\$
Provisión incobrables	1.400	0	1.400	280	
Existencias	8.000	7.720	(280)		(56)
Activo fijo	27.500	22.838	(4.662)		(932)
Provisión vacaciones	200	0	200	40	
Totales			(3.342)	320	(988)
Efecto en el resultado del ejercicio (pérdida)			(668)		(668)

Utilidad antes de impuesto * Tasa impuesto = Gasto financiero por impuesto a la renta.

$$\text{M\$ } 11.700 \quad * \quad 20\% \quad = \quad \text{M\$ } 2.340.-$$

Renta Líquida Imponible * Tasa impuesto = Impuesto a la Renta Corriente.

$$\text{M\$ } 8.358 \quad * \quad 20\% \quad = \quad \text{M\$ } 1.672.-$$



Reconocimiento Contable:

----- x -----	M\$	M\$
Impuesto a la renta	1.672.-	
Provisión por Impuesto a la Renta		1.672.-
<i>Glosa: Contabiliza gasto por impuesto a la renta corriente.</i>		
----- x -----		
Impuesto a la renta	988.-	
Pasivo por impuestos diferidos		988.-
<i>Glosa: Contabiliza pasivo por impuesto a la renta diferido.</i>		
----- x -----		
Activo por Impuestos Diferidos (*)	320.-	
Impuesto a la renta		320.-
<i>Glosa: Contabiliza activo por impuesto a la renta diferido.</i>		
----- x -----		

(*): Reconocido sobre la base de que hay evidencia que permite asegurar que se obtendrán resultados positivos en períodos futuros contra los cuales imputar las diferencias temporarias deducibles que generaron este activo.

Conciliación de Tasa Efectiva:

$$\begin{array}{l} \text{Impuesto a la renta por pagar :} \\ \text{Utilidad antes de impuesto :} \end{array} \quad \frac{1.672}{11.700} * 100 = 14,29\%$$

El impuesto a pagar que efectivamente se está aplicando a la entidad corresponde al 14,3% de su resultado financiero operacional del ejercicio.



Producto de la contabilización anterior, el balance y el estado de resultados al 31 de diciembre de 2012 son los siguientes:

Estado de Situación Financiera al 31.12.2012, en M\$.

Activos Corrientes	31/12/2012	Pasivos Corrientes	31/12/2012
Efectivo y efectivo equivalente	1.800	Obligaciones con Bancos	10.400
Deudores por venta	14.000	Acreedores comerciales	2.000
Provisión por incobrabilidad	(1.400)	Provisión de Vacaciones	200
Existencias	8.000	Provisión de Impuesto a la Renta	1.672
Total Activos Corrientes	22.400	Total Pasivos Corrientes	14.272
Activos no Corrientes		Pasivos no Corrientes	
Propiedad, planta y equipo	30.000	Otros Pasivos No corrientes	12.000
Depreciación acumulada	(2.500)	Pasivo por impuestos diferidos	988
Otros activos, no corrientes	6.400	Total Pasivos no Corrientes	12.988
Activo por impuestos diferidos	320	Patrimonio Neto	
Total Activos no Corrientes	34.220	Capital	20.000
		Resultado antes de impuesto	9.360
		Total Patrimonio Neto	29.360
Total Activos	56.620	Total Pasivos y Patrimonio	56.620

Estado de Resultado Integrales, en M\$.

Estado de Resultados Integrales	31/12/2012
Ingresos de la operación	46.800
Costos de ventas	(29.700)
Margen Bruto	17.100
Gastos de Administración	(5.400)
Resultado (antes de impuesto)	11.700
Impuesto a la renta (20%)	(2.340)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	9.360

En ellos se puede observar que la contabilización del activo por impuestos diferidos y de los pasivos por impuestos corriente y diferido, se compensa con el efecto en resultado del impuesto a la renta.



Posterior a la contabilización, se debe incluir en la RLI definitiva el efecto del gasto por impuesto a la renta tanto corriente como diferido, utilizando como base esta vez el resultado contable después de impuesto, por lo que no se ve afectado el cálculo de la RLI.

		M\$
Utilidad según balance		9.360.-
<u>Agregados:</u>		
(+) Provisión vacaciones	200.-	
(+) Provisión incobrables	1.400.-	
(+) Provisión por impuesto a la renta	1.672.-	
(+) Incremento impuesto diferido pasivo	988.-	
(+) Corrección Monetaria Existencias	120.-	
(+) Corrección Monetaria Activo Fijo	450.-	
Total Agregados	<u>4.830.-</u>	4.830.-
<u>Deducciones:</u>		
(-) Incremento impuesto diferido activo	(320).-	
(-) Gastos fabricación del ejercicio	(400).-	
(-) Diferencia depreciación normal/acelerada	(5.112).-	
Total Deducciones	<u>(5.832).-</u>	(5.832).-
Renta líquida imponible de 1ª Categoría		<u>8.358.-</u>

Como se observa, la Renta Líquida Imponible no ha variado posterior a la contabilización del impuesto a la renta, producto de los ajustes tributarios correspondientes realizados.



CONCLUSIONES

En base al análisis teórico y práctico realizado, al estudio tanto de las normas financieras nacionales e internacionales, como de las leyes tributarias de nuestro país, y de acuerdo a los objetivos planteados en esta memoria, podemos concluir lo siguiente:

- Los impuestos diferidos surgen con fin de conciliar contablemente las diferencias que existen entre el gasto financiero por impuesto a la renta devengado por las operaciones del año y el impuesto que efectivamente se deberá pagar de acuerdo a las disposiciones establecidas por la autoridad tributaria. Estas diferencias nacen a partir de la distinta valorización que tienen las partidas del balance para fines contables y tributarios, lo cual se explica porque los activos y pasivos se valorizan con criterios dispares en ambas normativas, en base a los diferentes objetivos que éstas persiguen.
- La convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en nuestro país ha traído cambios significativos en la contabilidad. Dentro de este contexto, la contabilización del impuesto a las ganancias no ha quedado ajeno a este proceso, por algunos cambios que se han producido en los criterios para reconocer los impuestos diferidos.
- El principal cambio en los criterios para la contabilización de los impuestos diferidos dice relación con la desaparición de las diferencias permanentes, las cuales eran nombradas sólo en el BT N° 60 mientras que bajo NIIF no existen. La NIC 12 hace referencia sólo a las diferencias de carácter temporal, que mientras éstas no se reversen en el futuro con un efecto tributario, no generará activos ni pasivos por impuestos diferidos.



- Otro cambio de importancia, se produce en el criterio para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, ya que bajo la normativa chilena no establecía grandes restricciones para ello, más allá disminuir la medición de dichos activos por algún beneficio tributario que no fuese posible realizar y de reconocer una provisión de valuación sólo en el caso de que existiera evidencia firme de que el activo no se realizara. Mientras que la NIC 12 establece derechamente que si no se tiene evidencia concreta de la disponibilidad futura de resultados tributarios positivos contra los cuales imputar las diferencias temporarias deducibles o las pérdidas y créditos tributarios no utilizados que dieron origen al activo por impuesto diferido, éste simplemente no se reconoce, en ningún caso.
- En cuanto a la presentación en los estados financieros, existe una diferencia en la clasificación que se les da a los activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que bajo PCGA éstos eran presentados como de corto y largo plazo, basado en la clasificación en el balance general del correspondiente activo o pasivo que dio origen a la diferencia temporaria. Mientras que bajo NIIF siempre se presentan como activos y pasivos no corrientes. Además, bajo ésta normativa se exige una revelación mucho más detallada, tanto de las diferencias temporarias, como del cálculo del impuesto diferido, así como de las partidas que no han sido reconocidas en los estados financieros por no cumplir con requisitos y todos los hechos necesarios para explicar las partidas por impuesto diferido revelados en los estados financieros.
- Por último, bajo NIIF nunca existió el reconocimiento de cuentas complementarias de activos y pasivos por impuestos diferidos, hecho que ocurrió solamente en Chile por exigencia del BT N° 60 para el primer ejercicio de aplicación de dicho boletín por aquellas diferencias temporarias generadas en años anteriores y que no habían sido reconocidas como activos y pasivos por impuestos diferidos en los estados financieros.



BIBLIOGRAFÍA

Principales Leyes.

- Boletín Técnico N° 60 del Colegio de Contadores de Chile A.G. – *Contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos.*
- Boletín Técnico N° 61 complemento del boletín técnico N° 60 – *Contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos.*
- Boletín Técnico N° 68 complemento del boletín técnico N° 60 – *Contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos.*
- Boletín Técnico N° 69 complemento del boletín técnico N° 60 – *Contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos.*
- Boletín Técnico N° 71 interpretación del boletín técnico N° 60 – *Contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos.*
- Boletín Técnico N° 73 interpretación del boletín técnico N° 60 – *Contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos.*
- Norma Internacional de Contabilidad de Contabilidad N° 12 – *Impuesto a las Ganancias.*
- Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, publicado el 31 de diciembre de 1974.



Leyes Complementarias.

- Norma Internacional de Contabilidad de Contabilidad N° 1 – *Presentación de los Estados Financieros.*
- Norma Internacional de Contabilidad de Contabilidad N° 29 - *Información financiera en economías hiperinflacionarias.*
- Código Tributario, Decreto Ley N°830, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.
- Código del Trabajo, Decreto con Fuerza de Ley N° 1 publicado en el Diario Oficial el 16 de enero de 2003.
- Norma Internacional de Contabilidad de Contabilidad N° 1 – *Impuesto a las Ganancias.*

Circulares y Oficios del Servicios de Impuestos Internos.

- Circular N° 60 // Publicada el 12 de mayo de 1976.
- Circular N° 100 // Publicada el 19 de agosto de 1975.
- Oficio. N° 1190 // Publicado el 6 de Junio de 1997.
- Oficio N° 5.061 // Publicado el 17 de noviembre de 2004.

Circulares y Oficios de la Superintendencia de Valores y Seguros.

- Circular N° 1466 // Publicada el 27 de enero de 2000.
- Oficio circular 368 // Publicado el 16 de octubre de 2006.

Web grafía.

- Servicio de Impuestos Internos. En www.sii.cl
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. En www.bcn.cl
- Colegio de Contadores de Chile. En www.chilecont.cl
- Superintendencia de Valores y Seguros. En www.svs.cl



Ediciones.

- Valenzuela Acevedo, Manuel (2009): “IFRS – NIIF, Pasivos Impuestos y Beneficios a Empleados, Tomo VII”. Ediciones Tributarias y Laborales S.A. EDIMATRI.
- Espinoza Giménez, Ramón (2005): “Teoría y práctica de los impuestos diferidos”. Editorial Mexicali, Baja California.

Revistas y Publicaciones.

- Revista Capic, Volumen 6, año 2008 “Diferencia entre el tratamiento contable y tributario de los instrumentos financieros en Chile y su implicancia en el impuesto diferido”.