



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

Facultad de Ciencias Empresariales

Departamento de Administración y Auditoría



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

MEMORIA PARA OPTAR A TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

"PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO: TRATAMIENTO FINANCIERO CONTABLE Y TRIBUTARIO E INCIDENCIAS EN EL IMPUESTO DIFERIDO"

ALUMNOS : Nayadeth S. Báez Guerra
 Karina A. Ortiz Zúñiga

PROFESOR GUÍA : Sr. Víctor Pradenas Gajardo

CONCEPCIÓN, 2016



Índice

Introducción	1
Objetivos de la investigación	3
Abreviaturas	4
Capítulo 1: Marco Teórico	5
1.1. Globalización e IFRS en Chile	5
1.2. Impacto de las IFRS en el rubro de activo fijo	10
1.3. Importancia de la Propiedad, Planta y Equipo en las empresas.	12
1.4. Conceptos y clasificaciones relacionadas con el activo fijo	15
1.4.1. Marco Conceptual	17
1.5. Normas que regulan el tratamiento de la propiedad, planta y equipo.....	19
1.6. Metodología.....	25
Capítulo 2: NIC 16 "Propiedad, Planta y Equipo"	26
2.1. Modificaciones en la norma	26
2.2. IFRS para PYMES.....	27
2.2.1. Diferencias con IFRS FULL en relación a la propiedad, planta y equipo.....	28
2.3. Objetivos de la NIC 16.....	28
2.4. Aplicación de otras Normas Internacionales de Contabilidad	29
2.5. Reconocimiento inicial	30
2.6. Costos.....	32
2.6.1. Costos iniciales.....	32
2.6.2. Costos posteriores.....	32



2.7. Valoración al momento del reconocimiento	33
2.7.1 Elementos que componen el costo	33
2.7.2 Costos directamente relacionados	35
2.7.3 Costos que no forman parte de inmovilizado material.....	36
2.8. Valoración posterior al reconocimiento.....	38
2.8.1 Modelo del costo	38
2.8.2 Método de revalorización	39
2.9. Depreciación.....	43
2.9.1 Métodos de depreciación	45
2.10. Deterioro del valor	50
2.10.1. Pruebas de deterioro	51
2.11. Baja en cuentas	55
Capítulo 3: Activo Fijo Tributario o Inmovilizado.....	57
3.1 Conceptos que componen el activo fijo o inmovilizado.....	57
3.1.1.- Vida Útil	57
3.1.2.-Asignación de Vidas Útiles.	58
3.1.2.1. Bienes adquiridos nuevos.....	58
3.1.2.2 Bienes adquiridos usados	58
3.2.-Depreciación	59
3.2.1.- Métodos de depreciación.....	60
3.3. Terrenos.....	62
3.4. Corrección Monetaria	62
3.5. Altas de Activo Fijo	64
3.6. Bajas de Activo Fijo.....	64



3.7.- Bienes obsoletos	65
3.8.- Desembolsos que forman parte del valor tributario del activo fijo.	66
3.9.- Desembolsos que no forman parte del activo fijo para efectos tributarios.....	67
3.10.- Efectos Ley 20.780 y 20.899.....	68
3.10.1.- Crédito por inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado.....	68
3.10.1.1.- Incidencia de la Reforma Tributaria	69
3.10.2. Registro depreciación normal versus acelerada	72
Capítulo 4: Impuesto diferido.....	74
4.1. Impuesto diferido	74
4.1.1.-Tipos de Diferencias	74
4.2. Activos y pasivos por impuestos diferidos.....	78
4.2.1. Activos por Impuestos Diferidos.....	78
4.2.2. Pasivos por Impuestos Diferidos.....	80
4.2.3. Ejemplo de Impuesto Diferido	80
Capítulo 5: Comparación tributaria y financiera mediante ejemplos prácticos	84
5.1 Casos prácticos	84
5.2. Comparación entre normativa IFRS y Normativa tributaria.	100
Conclusión	103
Bibliografía	107
Anexos.....	111



Introducción

Propiedad, Planta y Equipo, puede constituir el principal rubro que forma parte del activo de las empresas, tanto chilenas como del extranjero, por lo que requieren un alto grado de estudio para poder lograr un correcto tratamiento de la normativa, tanto financiera como tributaria.

Además, por el proceso de globalización, se implementó hace algunos años en Chile una normativa internacional para la entrega de información financiera transparente, comparable y accesible. Estas normas han implicado una serie de cambios en los criterios contables que influyen notoriamente en la valorización de los activos, pasivos, cambios en el patrimonio y en los resultados.

Es por ello que en la presente investigación se analizará el tratamiento de la Propiedad, Planta y Equipo, el cual es uno de los rubros donde existen mayores impactos en la implementación de la Norma Internacional de Contabilidad y también sobre el cálculo del impuesto diferido, ya que, al tener que cumplir con la normativa internacional y asimismo, cumplir con las normativas tributarias, es que se debe calcular estas diferencias, contabilizando los impuestos diferidos antes mencionados, y de esta forma las empresas, puedan cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad.

A su vez, la reforma tributaria trae consigo una serie de modificaciones sobre nuestro sistema tributario, entre ellas el tratamiento de depreciación y el crédito del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por adquisición de activos fijos, son las principales y las que afectan directamente el tema a tratar en esta memoria.

Por lo anterior, es necesario conocer y aclarar ciertos conceptos que son base para el entendimiento de la normativa contable - tributaria y, el pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos con respecto a la NIC 16, analizando a fondo la Norma Internacional de



Propiedad, Planta y Equipo, y otras normas que puedan tener directa relación con el tratamiento de esta NIC.

Para ello, la investigación se estructurará en 5 capítulos de la siguiente manera:

El primer capítulo comenzará con el Marco Teórico, para dar una pequeña introducción al concepto de las NIC, cómo se introdujo en Chile, cuáles fueron sus impactos en el país y principalmente en el rubro de la Propiedad, Planta y Equipo, dando a conocer la metodología a utilizar para la presente tesis.

El segundo capítulo titulado "NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo" se enfocará en detallar el tratamiento financiero que se aplica a la Propiedad, Planta y Equipo de las empresas, proporcionando breves ejemplos que serán de utilidad para el entendimiento de esta norma.

El tercer capítulo "Activo Fijo o Inmovilizado" se centrará específicamente en la normativa tributaria chilena que afecta al tratamiento que deben llevar las empresas conforme a su activo fijo o inmovilizado. Como en el primer capítulo, también proporcionaremos breves ejemplos que son de utilidad para el entendimiento de la norma. Adicionalmente mencionaremos los cambios relevantes que trajo consigo la Ley 20.780, conforme a esta materia.

El cuarto capítulo titulado "Impuesto diferido" dará a conocer la normativa de contabilidad internacional mediante la NIC 12 y la normativa nacional mediante el Boletín Técnico N° 60 emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G. Todo esto enfocado a la materia a tratar en esta memoria.

Y para finalizar, el capítulo "Diferencias entre la normativa financiera y Tributaria mediante ejemplos prácticos", expondrá diversos ejercicios prácticos en donde también se identificarán y analizarán las diferencias que se producen por la normativa financiera y tributaria.

Cabe destacar que esta investigación sólo se enfocará en contabilidad completa, y principalmente, en las empresas que están reguladas por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), sin perjuicio de realizar algunos alcances sobre las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES)



Objetivos de la investigación

Objetivo general:

Analizar y desarrollar los tratamientos financieros y tributarios de los activos fijos bajo las normas vigentes, examinando y comparando las principales diferencias que se pueden generar, y determinar cómo estas diferencias inciden en los impuestos diferidos, enfocando la investigación principalmente en las empresas que están reguladas por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS).

Objetivos específicos:

- a) Analizar el tratamiento contable aplicado a la propiedad planta y equipo que establece la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo, NIC 36 "Deterioro del Valor de los Activos" y NIC 12 "Impuestos sobre las Ganancias"
- b) Analizar el tratamiento tributario del activo fijo de acuerdo a las normas tributarias.
- c) Identificar y determinar las principales diferencias temporarias generadas por el activo fijo y que puedan repercutir en el tratamiento tributario y financiero.
- d) Analizar los impuestos diferidos generados por activos fijos, para su correcta aplicación, cálculo y contabilidad.
- e) Estudiar las modificaciones introducidas a la ley de impuesto a la renta originada por la reforma 20.780, que influyen en el tratamiento de activos fijos e impuestos diferidos.
- f) Desarrollar ejemplos prácticos para un mejor entendimiento de los tratamientos financieros y tributarios de la propiedad planta y equipo.



Abreviaturas

NIC	: Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	: Normas Internacionales de Información Financiera.
IFRS	: International Financial Reporting Standard
IASB	: International Accounting Standards Board.
IFAC	: International Federation of Accountants
IASC	: International Accounting Standards Committee.
SVS	: Superintendencia de Valores y Seguros.
CCCH	: Colegio de Contadores de Chile A.G.
SII	: Servicios de Impuestos Internos.
PYME	: Pequeña y Medianas Empresas.
PCGA	: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
BT	: Boletín técnico
DL	: Decreto Ley.
RLI	: Renta Líquida Imponible. .
LIR	: Ley de Impuesto a la Renta.
UF	: Unidad de Fomento.
UTM	: Unidad Tributaria Mensual.



Capítulo 1: Marco Teórico

1.1. Globalización e IFRS en Chile

Las Normas Internacionales de Contabilidad o más conocidas por sus siglas "NIC", "*son un conjunto de doctrinas, normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados*". (Torres y López, 2008. p.10)

Estas normas son de alta calidad orientadas al inversor, cuyo fin es reflejar de forma comparable y transparente la información financiera, trabajando para el mejoramiento y armonización contable, y así, romper la brecha de la problemática con las diferencias contables entre los países, las cuales surgieron producto de la fuerte globalización e integración de los mercados a nivel mundial en los últimos años.

Y Chile no estuvo fuera de este proceso, puesto que en los últimos años el país se ha abierto al mundo, tras un proceso de globalización continuo, el cual ha repercutido fuertemente en las finanzas y en la información contable en general.

Riquelme y León (2003) señalan que en términos económicos la globalización permite la apertura de los negocios, más allá de las fronteras propias de las naciones propiciando la generación de lazos comerciales y fortaleciendo el intercambio.

Es por ese motivo, en este proceso de globalización, Chile ya ha firmado una serie de Tratados de Libre Comercio con importantes grupos de países y es así, como muchas empresas extranjeras han iniciado actividades en nuestro país a través de empresas filiales.



Antes de la conversión, según una encuesta realizada en febrero de 2007 por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), en Chile, el 40% de las empresas tenían ubicadas sus filiales en el extranjero¹.

Y dada esta implementación de dichos acuerdos y tratados fue que se impuso al país a comenzar con este proceso de armonización contable, debido que, para reportar a los inversionistas extranjeros y a la matriz de las filiales que están en nuestro territorio geográfico y, para que puedan entender los informes que se les envían, fue necesario la revisión y modificación de los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) y convertir los estados financieros preparados con la normativa chilena a la normativa extranjera, con los consiguientes costos administrativos, económicos y de tiempo que traería.

Por otro lado Valenzuela (2007) menciona, que el desarrollo tecnológico también fue uno de los fuertes factores que impulso la globalización en el país, ya que esto ha permitido un mayor flujo de intercambio de bienes y servicios de países lejanos.

El mismo autor también señala que las diferencias que se generan en la información contable mundial se debe a que *"cada país adoptó diferentes opciones de acuerdo a la realidad local"*. Por lo que aunque el significado sea el mismo son dialectos diferentes y esto produce que se dificulte la toma de decisiones para los usuarios internacionales.

Satisfacer todas estas necesidades ha llevado a las empresas a buscar una forma de hacer información contable más comparable para los agentes que participan en dichos mercados y de esta manera, posibilitar y facilitar el proceso de toma de decisiones.

Debido a lo anterior, cada vez comenzó a tomar más fuerza la necesidad de tener un lenguaje común.

¹Larraín (2008), Presentación seminario: Cuenta regresiva hacia IFRS en Chile: desafíos y responsabilidades. Superintendencia de Valores y Seguros.



El proceso de convergencia

La Adopción de IFRS en Chile se realizó el 1 de enero de 2009 de manera gradual, lo que facilitó la adopción, puesto que en esa fecha no se contaba con los profesionales capacitados ni un mercado preparado para tan grande cambio.

El primer proceso de conversión hacia las IFRS fue realizado el año 2004, cuando se firma un convenio de cooperación técnica-financiera entre el CCCH (Colegio de Contadores de Chile A.G) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Este proceso finalizó en su primera etapa en diciembre de 2008 con la emisión del boletín N°79 "Convergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera" del CCCH. El cual tomó en consideración *"La necesidad de incorporar formalmente las NIIF al marco normativo del colegio de contadores de Chile A.G establecido para la emisión de normas de contabilidad en Chile"*²

El Boletín Técnico N° 79 señalado anteriormente, fue el instrumento normativo inicial del CCCH., que permitió materializar que en el país los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile, efectivamente representasen la adopción integral, explícita y sin reservas de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board).

Sin embargo, el proceso de convergencia no es nuevo en Chile, ya que en el año 1997 se comenzaron a ver indicios con el Boletín Técnico N° 56 "Principios y normas de contabilidad", el cual estableció en el párrafo N°7 que; *"En ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) correspondiente"*

Además en el boletín antes señalado se destaca el pensamiento principal en el progreso de la armonización en Chile el cual dice:

²Párrafo 3 del Boletín Técnico N°79 " Convergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera"



*"Con el proceso de globalización de la economía e inversiones directas e indirectas tras fronteras, se ha visto la necesidad de mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo y formular y publicar normas de contabilidad para ser observadas en la preparación de estados financieros."*³

Además, agrega en el párrafo N°3 que el Colegio de Contadores de Chile A.G. es miembro de IFAC (International Federation of Accountants) e IASC (Inter-Agency Standing Committee), y ha tomado la responsabilidad de armonizar las normas chilenas con las normas internacionales y propiciar la aceptación y la observación internacional de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por lo que aunque aún no existía un plan de convergencia, ya se aproximaba un cambio para Chile.

Pero no sólo el Colegio de Contadores de Chile se pronunció ante tal cambio, también otras entidades como la SVS, que a través del oficio N° 368 con fecha 16 de octubre de 2006, imparte medidas sobre el proceso de convergencia de PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile) a IFRS. Destacando los distintos entes involucrados del mercado como; la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, Superintendencia Administradora de Fondo de Pensiones, firmas de auditoría, organizaciones de sector privado como la SOFOFA, instituciones académicas y principalmente con el Colegio de Contadores de Chile A.G.

El oficio N° 384 del 6 de Febrero de 2007 da a conocer que en su página web se incluirá toda la información sobre el proceso para mantener informados a las sociedades inscritas en el Registro de Valores y al público en general, con el fin de complementar el oficio antes señalado, además da a conocer un cuestionario que deberá ser contestado obligatoriamente por todas las sociedades emisoras de valores de oferta pública con los requisitos que se mencionan en dicha circular.

³ Boletín técnico N° 56 " Principios y normas de contabilidad " Párrafo 2, emitido por el Colegio de Contadores de Chile.



Con fecha 28 de diciembre de 2007 la SVS emite el oficio circular N° 427 donde complementa medidas sobre el proceso de adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera complementando el oficio circular N° 384 mencionado anteriormente.

Este oficio está dirigido a todas las entidades inscritas en el registro de valores, con excepción las compañías de seguros. En ella se puede encontrar las entidades que deben emitir estados financieros bajo IFRS y fechas de adopción, la presentación de los estados financieros, el plan de instrucciones de la SVS y la responsabilidad de las entidades. En la cual afirma que el plan de implementación de las normas IFRS debe prepararse con anterioridad a la fecha de la próxima junta ordinario de accionista en la cual debe de ser aprobada por el directorio y estar a disposición en caso de ser pedido por la SVS.

Posteriormente, el 14 de febrero del 2008 la SVS publico el oficio circular N° 438 en el cual informa nómina de entidades que deberán adoptar Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera, a partir del 1 de enero de 2009 el cual complementa el oficio circular N° 427. La aplicación de IFRS es obligatoria para las 133 compañías las cuales deben tener una presencia bursátil ajustada igual o superior al 25% o que estén obligadas a constituir comité de directores debían comenzar su aplicaron a partir de enero del 2009.

Sin embargo, con su comunicado del 10 de noviembre de 2008 en su oficio circular N°485 flexibilizó su aplicación, para las empresas que así lo desearan, hasta el 31 de diciembre del 2009. De acuerdo a la ruta de conversión establecida por la SVS, el año 2011 todas las empresas inscritas en el registro de valores deberán adoptar los IFRS para la presentación de los estados financieros.

En septiembre del año 2010 la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G. aprueba la emisión del “Boletín Técnico 82” que presenta la adopción integral, explícita y sin reservas de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES).



Adicionalmente, el Boletín Técnico 82 del Colegio de Contadores de Chile, establece la obligatoriedad de aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES) a partir del ejercicio 2013 y recomienda a la vez, su aplicación anticipada.

Por otra parte el Servicios de Impuestos Internos en su oficio N°292 con fecha 26 de enero de 2006, enviado al colegio de contadores, comunicó que éste importante cambio normativo contable - financiero, no afectará ni modificará ninguna norma tributaria, por lo que los contribuyentes deberán seguir realizando los ajustes correspondientes al resultado contable, que resulte de lo aplicado con IFRS, para determinar la base tributaria con la cual deben cumplir con sus obligaciones fiscales.

1.2. Impacto de las IFRS en el rubro de activo fijo

La aplicación de IFRS implica cambios notorios en cuentas tanto de balance como de resultados, lo que altera los indicadores financieros en general. Se debe tener presente que los índices cambian debido a la nueva forma en la cual se miden los recursos y obligaciones en la presentación de los estados financieros.

Una de las partidas importantes de los activos de la mayor parte de las empresas es el activo fijo, puesto que representa por lo general inversiones importantes.

La nueva norma que regula el tratamiento de los activos fijos en Chile, que en este caso es la NIC 16 "Propiedad, Planta y Equipo", trajo consigo un cambio fundamental en la valoración de los activos fijos de una compañía, lo que finalmente tiene un impacto en sus números y en la comparación de información.

Con respecto al impacto en los activos fijos, por lo general, éstos son parte importante de los activos totales. Según la investigación realizada por Zúñiga, Pacheco y Díaz (2009) con datos de la Bolsa de Comercio de Santiago para el primer semestre 2008 – 2009, el promedio de activos fijos para una muestra de 21 empresas, con respecto al total de sus activos, es superior al 46% llegando a ser, en algunos casos, más del 70% de la estructura total. La cual es una



importante cifra si se considera el impacto en este rubro ya que la nueva norma trajo consigo un cambio fundamental en la valoración de los activos fijos de las compañías, lo que finalmente puede tener un impacto tanto en resultados como en la comparación de información, puesto que ahora las empresas pueden decidir entre llevar sus activos fijos al costo histórico o retasarlos de manera recurrentes.

Lo anterior se puede comprobar con el estudio realizado por la empresa KPMG⁴ entre más de 40 empresas chilenas a comienzos del 2008, un año antes de la fecha determinada por la Superintendencia de Valores y Seguros para la implementación de las IFRS por parte de un grupo de empresas.

El siguiente cuadro nos indica que desde el punto de vista de dificultad en entendimiento y adopción contable de las IFRS, la NIC 16 referente a activos fijos queda en segundo lugar como uno de los mayores desafíos para las empresas.

Frecuencia	NIC/NIIF
18	NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
10	NIC 16: Activos fijos
5	NIC 38: Intangibles
4	NIC 36: Deterioro de valor
4	NIIF 1: Primera Implementación

Fuente: KPMG (2008)

⁴Estudio sobre el avance del proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera. Realizado por KPMG en Marzo 2008



Primeros reportes bajo IFRS

Se observó que las entidades que adoptaron IFRS por primera vez eligieron diversas opciones que les entrega IFRS para la Propiedad Planta y Equipo, según Ernest & Young (2009) en los primeros reportes para país, el 55% de las compañías opto por valorizar sus activos a valor razonable y el 45% a costo histórico.

También se señala que los ajustes que más impactaron la conversión IFRS de los estados financieros de las compañías, fue la valorización de activo fijo a valor razonable, en donde también se ve reflejado que la industria más impactada fue la de servicios básicos y de manufactura.

1.3. Importancia de la Propiedad, Planta y Equipo en las empresas.

En Chile y en el mundo el rubro de Propiedad, Planta y Equipo tiene una importancia relevante dentro de las empresas, puesto que la mayoría de las inversiones más importante la constituyen los activos fijos, por lo tanto, al momento de adquirirlos las organizaciones deben tomar un tiempo de análisis previo y requieren de un alto grado de planeación y estudio desde el inicio o antes de iniciar las operaciones de la empresa. También, es de gran importancia por su complejidad, principalmente porque estos deben cumplir con características específicas para las producciones que se van a requerir. Aguiar (2015) señala acerca de la importancia, y hace énfasis en que *"si se posee la información correcta de los mismos, se puede conocer el pasado, vigilar el presente y programar el futuro de las inversiones del negocio, tanto a corto como a largo plazo"* por lo que una adecuada gestión de los activos fijos da paso a mejoras importantes en la empresa. Además el mismo autor agrega que: *"Es preciso que cada una de las empresas identifique la necesidad puntual en la administración de su activo fijo, analizando la importancia que puedan tener determinados activos, por su relevancia económica y determinar un plan estratégico que les permita estar en armonía con el cumplimiento normativo y el reporte interno"*.

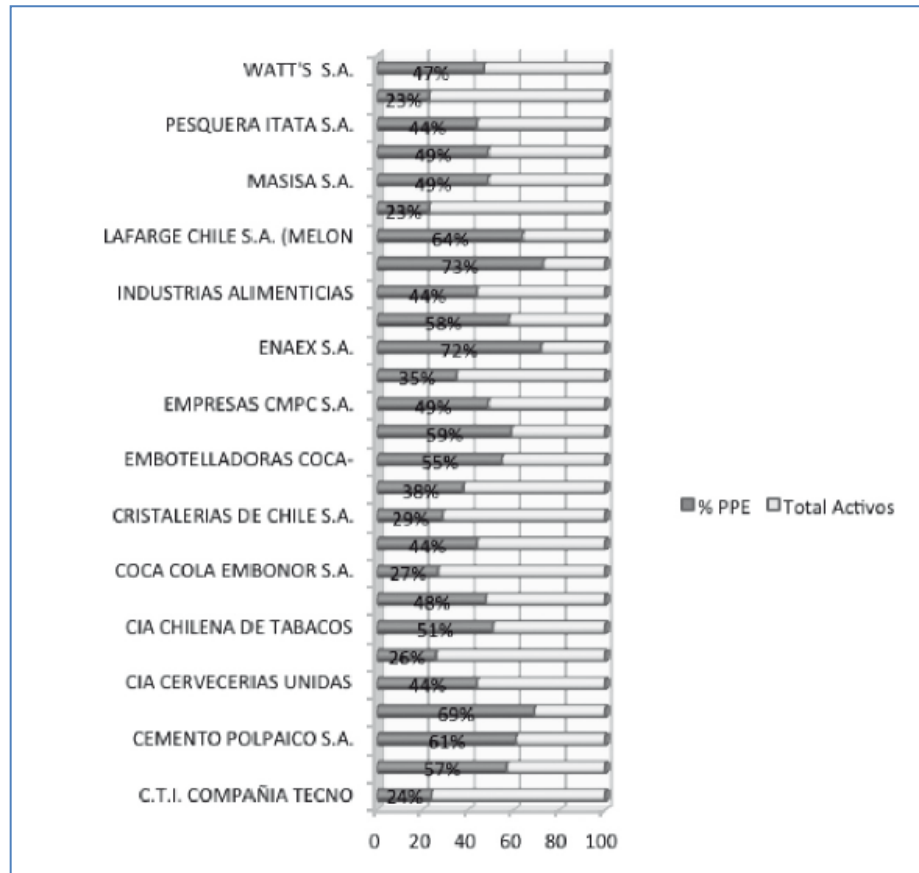


A la vez, la importancia de la Propiedad, Planta y Equipo dependerá del tipo de empresas o de la actividad que éstas realizan. Según estudio realizado por Hernández, Vega y Zúñiga (2011) en donde se consideraron las 132 empresas que se convergieron a la norma internacional de contabilidad el año 2009 en Chile, se concluyó que las empresas del sector comercial y financiero son los sectores donde el porcentaje de Propiedad, Planta y Equipo en relación a sus activos totales son los más bajos, con un 20% en cada sector, seguidos por los sectores industrial y de servicios con un 46% y 53% respectivamente. Aunque el sector de servicios tiene un mayor porcentaje de propiedad, planta y equipo, estos no necesitan directamente de los activos fijos, debido que en estos casos el capital humano es el más importante para el rubro, sin embargo en las empresas industriales es parte fundamental para sus procesos.

El mismo estudio también muestra 27 empresas Chilenas del sector industrial específicamente del sector manufacturero, las cuales poseen un gran porcentaje de Propiedad, planta y equipo



El siguiente gráfico muestra la proporción de propiedad, planta y equipo respecto al total de activos.



Fuente: Normas Internacionales de Información Financiera: Impacto en propiedad, planta y equipo en empresas manufactureras (2011) Capic Review Vol. 9 No. 1

Se puede concluir mediante estos datos que la importancia de la propiedad, planta y equipo en las empresas es primordial en las industrias, ya que con estas inversiones se realizan las producciones de los bienes que serán destinado a la venta, y mediante las producciones y ventas es que se mantendrán las operación de la empresa para poder cumplir con sus objetivos y obtener sus utilidades.



Sin embargo, en el caso de las empresas comerciales probablemente su principal inversión sea la de inventarios y no necesariamente en propiedad, planta y equipo, sin dejar de ser importante en su posición financiera, y en el caso de las empresas de servicios, en la mayoría de los casos, su principal inversión es en capital humano, sin embargo en ningún caso sería posible operar sin la necesidad de adquirir activos fijos.

1.4. Conceptos y clasificaciones relacionadas con el activo fijo

El activo fijo lo podemos clasificar desde diferentes puntos de vista y se presentan diversas definiciones con respecto de él.

Torres y López (2008) señalan que según varios otros autores es un concepto amplio, y que el activo es lo contrario del activo circulante, correspondiendo a activos de larga vida y que no estén destinados para la venta en la explotación normal de la empresa.

El Colegio de Contadores de Chile A.G. (CCCH) a través del boletín técnico N° 33 señala en el párrafo N°3, que *“El activo fijo está formado por bienes tangibles que han sido adquiridos o construidos para usarlos en el giro de la empresa, durante un periodo considerable de tiempo y sin el propósito de venderlos”*.

Por otro lado, la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo" lo define como *“los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos o para fines administrativos y que se esperan usar durante más de un ejercicio económico”*.

El rubro activo fijo de una compañía está compuesto por distintas clases de activos fijos los cuales son conjuntos de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una empresa.

Algunas clases de activos que ocupan generalmente las empresas son:

- Terrenos



- Construcciones y obras de infraestructura (Edificios, Galpones, Bodegas, Plantas, Estacionamiento y canchas de acopio, Astillero)
- Muebles, útiles y equipamiento en general (Mobiliario de oficina, Computadores, Estanterías, Muebles para bodega)
- Vehículos (autos, camionetas, camiones)
- Maquinarias
- Instalaciones

Pero la definición de inmovilizado material en la NIC 16 no se limita a activos que tengan un vínculo explícito con las operaciones generadoras de ingresos de una entidad, sino también los activos que se adquieren para apoyar el suministro continuo de bienes y servicios a largo plazo de la entidad.

También el Servicio de Impuestos Internos define el activo fijo de diferente manera. A través de su página web menciona que los activos fijos *"Se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso; es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan."*⁵

En su oficio N° 2.219 de 1997 hace referencia que los activo fijo son *"Todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, sin revenderlos o ponerlos en circulación"*.

Por otra parte, el código civil distingue entre Bienes muebles e Inmuebles:

Bienes Muebles que se encuentran descritos en el Art. 567 del código civil en los que se divide en los semovientes, los cuales se pueden mover por sí mismos, y los que se mueven por fuerza externa llamados inanimados.

⁵ Definición diccionario tributario SII. Disponible en: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm [04.02.16]



En el caso de los bienes Inmuebles se clasifican:

- Por naturaleza: Descrito en el Art. 568, como por ejemplo el suelo y el subsuelo
- Por incorporación: A este se refiere el Art. 568 del código civil cuando dice que se adhiere permanentemente. Como por ejemplo las construcciones
- Por destinación: En el Art. 570, señala que son las cosas muebles que la ley reputa inmuebles por una ficción legal, como consecuencia de estar destinadas permanentemente al uso, cultivo o beneficio de un inmueble.

1.4.1. Marco Conceptual

Algunos conceptos y definiciones descritas en la NIC 16⁶ que son de importancia para poder entender la norma referida a la propiedad, planta y equipo y que se utilizarán con frecuencia más adelante son las siguientes:

- **Depreciación:** Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Costo:** Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.
- **Importe depreciable:** Es el coste de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- **Importe en libros:** Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

⁶ Los conceptos definidos son los que la NIC 16 establece en su párrafo 6 sin variaciones del texto original.



- **Importe recuperable:** Es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso.
- **La pérdida por deterioro:** Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.
- **Valor específico para la entidad:** Es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la enajenación o disposición por otra vía del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.
- **Valor razonable:** Es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- **El valor residual:** De un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costos estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
- **Vida útil:** Es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Por otro lado, la normativa tributaria ha definido en la Ley y por su parte el Servicio de Impuestos Internos mediante, circulares, oficios y resoluciones algunos conceptos que tienen directa relación con el rubro de activo fijo, algunos de estos son:

- **Activo fijo o Inmovilizado:** Todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, sin revenderlos o ponerlos en circulación.
- **Depreciación:** Corresponde a una parte del valor del bien, originada por su uso, el que es factible de cargar al resultado de la empresa y que se origina por el valor del bien



reajustado y la vida útil de éste. La cuota de depreciación anual está regulada en el artículo 31 de la Ley de la Renta.

- **Depreciación acelerada:** Consiste en reducir a un tercio los años de vida útil de los bienes que conforman el activo inmovilizado, fijados por la Dirección Nacional del SII mediante normas de carácter general, o los años de vida útil fijados por la Dirección Regional del SII, mediante normas particulares recaídas en solicitudes de las empresas que someten sus bienes a jornadas extraordinarias de trabajo o bajo condiciones físicas o geográficas que determinen un mayor desgaste que el normal.
- **Corrección monetaria:** es un mecanismo destinado a reconocer el efecto inflacionario en un determinado ejercicio comercial en aquellas partidas de la empresa y clasificadas en activos y pasivos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Otras definiciones que se consideran importantes se irán haciendo mención más adelante en sus respectivos temas.

1.5. Normas que regulan el tratamiento de la propiedad planta y equipo

Normativa Nacional:

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) son reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica de contabilidad aceptada en un momento.

Algunos de los boletines técnicos emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. y relacionados con el tratamiento de activo fijo son:

El B.T. 33 "Tratamiento contable del activo fijo" el cual tiene como objetivo reglamentar y uniformar dicho tratamiento contable, y el cual complementa el B.T N° 1 "Bases de contabilidad" ,B.T N°3 "Correcciones monetarias", B.T. N° 12 "Costo de forestación" y B.T. 13 "Corrección monetaria integral"

**Normativa Internacional:**

Con el proceso de globalización mencionado en el marco teórico, se vio la necesidad de aceptar y adaptar la Normativa internacional de contabilidad NIC 16 " Propiedad, Planta y Equipo", emitida por el IASB el 19 de diciembre de 2003 y actualizada posteriormente como consecuencia de la emisión de la NIIF 3 "Combinación de negocios" y la NIIF 5 "activos no corrientes disponible para la venta y operaciones discontinuadas", ambas emitidas en el año 2004.

Las razones que tuvo el IASB para llevar a cabo ésta revisión de la NIC 16 según comenta Valenzuela (2008), fueron como parte de su proyecto para mejorar las NIC tras consultas y críticas que se formularon los organismos reguladores, profesionales y otras partes interesadas. Dentro de los objetivos de este proyecto se encontraban, reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos existentes dentro de las normas, tratar algunos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.

El objetivo de ésta norma, es dar a conocer el tratamiento de tal manera que los usuarios de los estados financieros puedan conocer las inversiones que la entidad tiene en su propiedad, planta y equipo.

La NIC 16 dentro de su norma, acepta el deterioro de valor, en la cual explica que se tratará de acuerdo a la NIC 36. Esa Norma define el concepto deterioro y establece los procedimientos que deben aplicar las empresas para que sus activos se encuentren valorizados a un valor de mercado o a un valor no superior al valor de recuperación.

Además, por las diferencias que se presentan entre la normativa financiera y tributaria, se genera el impuesto diferido. El tratamiento para éstas diferencias se deben contabilizar de acuerdo a la NIC 12 " Impuesto sobre las Ganancias".

Entre la normativa nacional e internacional surgen diferencias respecto al activo fijo. En el siguiente cuadro realizado por Ernest & Young se muestran algunas diferencias que surgen en estas dos normativas.



Normativa Chilena	Normativa IFRS
Modelo de revalorización del activo fijo	
<p>Se revalorizan al costo de adquisición corregido monetariamente menos las depreciaciones acumuladas y deterioros realizados.</p> <p>En forma extraordinaria, y solo para compañías reguladas por la SVS, se permitió revalorización de los activos en ciertos periodos por efecto de disposiciones legales</p> <p>Para las plantaciones forestales se permiten la revalorización con efecto una cuenta de reserva del patrimonio.</p>	<p>Dos métodos de revalorización:</p> <p>Modelo del costo: Costo de adquisición menos depreciación acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro</p> <p>Modelo de revalorización: Valor justo menos depreciación acumulada y pérdidas acumuladas</p>
Costos de desmantelamiento y retiro de activos.	
<p>No se encuentra definido bajo la normativa Chilena. Sin embargo, existe una diversidad en la práctica ya que algunas compañías han devengado sobre el periodo de tiempo las provisiones necesarias para cubrir los costos al momento de desmantelamiento, mientras que otras compañías han seguido lo establecido en las IFRS</p>	<p>Se constituye un menor costo del activo y, como contrapartida, una provisión de pasivo, ambos al valor justo en el momento de reconocimiento por primera vez. Se amortizan durante la vida útil del elemento activado a través de la depreciación del activo y del cambio del valor presente del pasivo, respectivamente. El monto activado se registra como parte de la depreciación del activo en el estado de resultados, y el incremento de la provisión por efecto del valor actual se registra como gasto financiero.</p>



Depreciación, Valor residual y vida útil	
<p>Métodos de depreciación aceptados por la norma local son :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Método lineal - Método de unidades de producción <p>La reversión anual del valor residual, vida útil y métodos de depreciación no es requerida.</p> <p>La obligación de identificar los componentes de los activos fijos no está especificada, sin embargo, en la práctica es efectuado y controlado por las compañías.</p>	<p>Métodos de depreciación aceptados son :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Método lineal - Método de saldo decreciente - Método de unidades de producción <p>El valor residual, la vida útil y el método de depreciación de un activo fijo debe ser revisado anualmente para analizar si las expectativas difieren de las estimaciones originales o si su patrón de consumo ha cambiado.</p> <p>Se debe analizar si los activos fijos</p>
Provisión por mantenencias mayores	
<p>Bajo la normativa Chilena se permite provisionar por gastos de mantenencias mayores (Ej.: carenas de buques, hornos refractarios, revisiones técnicas de aviones, etc.</p>	<p>Las provisiones por mantenencias mayores no son permitidas. Solo después que se efectúen la mantención mayor se pueden capitalizar sus gastos y, posteriormente, depreciarlos en el periodo restante hasta la próxima mantención mayor.</p>

Fuente: IFRS Handbook (2009) "Una guía para la implantación de IFRS en Chile" análisis comparativo



Normativa Tributaria

En nuestro país el sistema impositivo está regulado por normas, las cuales son un conjunto de leyes, como por ejemplo las mencionadas a continuación:

- Código Tributario. Detalla las normas básicas sobre tributación, además de señalar los tipos penales tributarios y el procedimiento de cobro de impuestos.
- Ley de Impuesto a la Renta. Establece el sistema para el cobro del impuesto a la renta.
- Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios. Establece el sistema para el cobro de dicho impuesto, incluyendo el IVA.
- Ley de Impuesto Territorial. Establece dicho impuesto.
- Ley sobre cumplimiento tributario. Establece incentivos para el pago de los impuestos.
- Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. Establece la organización, atribuciones y limitaciones del SII.
- Ley que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.

Para poder llevar a cabo lo que es dictado por las leyes precedentes, existen distintos organismos públicos que están encargados de la regulación y de los procedimientos de cobros de impuestos. Entre los organismos públicos se encuentra: Tesorería General de la República, Servicio de Impuestos Internos y el Servicio Nacional de Aduanas.

Pero a nivel administrativo, específicamente son dos órganos relacionados específicamente con materias tributarias; el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República.

Servicio de Impuestos Internos

El Servicio de Impuestos Internos o SII es el principal organismo regulador de la materia tributaria de nuestro país, por lo cual es también el servicio público que tiene a su cargo la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, es por eso que depende del ministerio de hacienda, por su importante labor.



Facultades del servicio

En términos muy generales se puede señalar que posee facultades administrativas y judiciales:

- Interpreta administrativamente la ley tributaria y fija normas complementarias.
- Representa al Fisco en la aplicación de los impuestos.
- Asesora al Ministro de Hacienda en materias tributarias.
- Resuelve reclamos administrativos respecto de la aplicación de los impuestos.
- Es el encargado de ejercer la acción penal por delitos tributarios.
- También resuelve las denuncias por infracción a la ley tributaria.

Cada una de la facultades designadas a éste organismo son importantes para el cumplimiento de la normativa tributaria en las empresas chilenas, ya que algo muy importante son las interpretaciones de las leyes tributarias, las cuales son dictadas por medios de instrucciones establecidas en circulares, oficios y resoluciones exentas, además de esto, el SII añade normas complementarias a estas leyes las cuales tienen las mismas exigencias de cumplimiento que las dictadas por el estado.

Conforme a lo anterior, las leyes tributarias y el SII imparten normas referentes al activo fijo o también denominado inmovilizado, es por eso que esta investigación, en el ámbito tributario estará guiado por el Decreto Ley 824 o Ley sobre Impuesto a la Renta, conjuntamente a las instrucciones dictadas por el Servicio de Impuestos Internos mediante, circulares, oficios y resoluciones exentas sobre la materia a tratar en esta memoria.

Por consecuencia a lo señalado en este capítulo, en la presente memoria se utilizará exclusivamente el tratamiento de las Normas Internacionales, específicamente de la NIC 16 "Propiedad, Planta y Equipo", NIC 36 " Deterioro del valor de los activos" y NIC 12 " Impuesto Sobre las Ganancias", además se utilizarán los conceptos que en ellas se estipulen, puesto que es la normativa que está actualmente vigente en el país y, además el tratamiento tributario dictada por la normativa chilena.



1.6. Metodología

Para éste estudio, se realizará un diseño de tipo bibliográfico, ya que para el análisis contable financiero, se utilizarán datos extraídos de la página web de las Normas Internacionales de Contabilidad, el portal en español de Normas Internacionales de Información Financiera y la página oficial del Colegio de Contadores de Chile. Además de diversos autores que han realizado estudios en relación a la propiedad, planta y equipo.

Respecto a las normas tributaria se extraerán las instrucciones dictadas de la página web del Servicio de Impuestos Internos en la cual se encuentran las leyes, circulares, oficios, resoluciones, entre otros, como también información relevante sobre la reforma tributaria dictada por la nueva Ley 20.780.

Conjuntamente el trabajo será de tipo transaccional ya que se utilizará información actualizada hasta la fecha. A la vez será también de tipo explicativo, ya que el objetivo de éste estudio es realizar un análisis que vaya más allá de conceptos. Centramos nuestro interés en explicar detalladamente el tratamiento contable financiero establecido en la NIC 16 "Propiedad, planta y equipo" y tributario establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta e instrucciones dictadas por el Servicio de Impuestos Internos. Por último, el enfoque que tendrá será cuantitativo, ya que se tratará de obtener un entendimiento lo más profundo posible en las normas mencionas anteriormente.



Capítulo 2: NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"

El tratamiento financiero del rubro Propiedad, Planta y Equipo, es tratado por la NIC 16, la cual fue revisada el 2003 y ha sufrido algunas modificaciones hasta el día de hoy. Esta norma, más otras normas existentes que complementan el tratamiento que tiene la propiedad, planta y equipo, regulan el tratamiento que se le tiene que dar a éstos en un periodo contable, para presentar los estados financieros.

2.1. Modificaciones en la norma

Como se ha mencionado anteriormente, La NIC 16 ha sufrido algunas modificaciones en este último tiempo. El IASB (International Accounting Standards Board) emitió la actualización técnica de las normas, la cual se encuentra actualizado al 30 de mayo de 2015. Las modificaciones que han afectado a la NIC 16 son las siguientes.

En diciembre de 2013 se *"aclara que el importe bruto de la propiedad, planta y equipo se ajusta de una manera consistente con una revalorización del valor en libros"*. Esta modificación entró en vigencia en períodos anuales iniciados en o con posterioridad al 1 de julio de 2014, permitiéndose la aplicación anticipada.

Modificaciones para NIC 16 y NIC 38 emitida en mayo de 2014: Se agregan consideraciones para la determinación de la vida útil del activo fijo y el intangible: *"Futuras reducciones esperadas en el precio de venta de un elemento que se produce utilizando un activo intangible podría indicar la expectativa de tecnológica o comercial obsolescencia de los activos, lo que, a su vez, podría reflejar una reducción de futuros beneficios económicos incorporados al activo."* Esta modificación entrará en vigencia en periodos anuales en o con posterioridad al 1 de julio de 2016, permitiéndose la aplicación anticipada.

Modificaciones NIC 41 "Activos Biológicos" que repercute en la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo" en relación a las Plantas de producción. La NIC 41 actualmente exige *"que todos los*



activos biológicos relacionados con la actividad agrícola sean medidos a su valor razonable menos los costos de disposición. Sin embargo, hay un subconjunto de los activos biológicos, conocido como plantas portadoras (de producción), que se utilizan exclusivamente para cultivar productos en varios períodos. Una vez que una planta portadora madura, además de la generación de productos, su transformación biológica ya no fue significativa en la generación de beneficios económicos futuros. El único futuro beneficio económico significativo que genera proviene de la producción agrícola que crea." El IASB decidió que las plantas portadoras deben contabilizarse de la misma forma como propiedad, planta y equipo en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, ya que su funcionamiento es similar al de fabricación. En consecuencia, se incluyen dentro del alcance de la NIC 16, en lugar de la NIC 41. Los productos que crecen en las plantas portadoras se mantendrá dentro del alcance de la NIC 41.

La fecha de emisión de esta modificación es Junio 2014 y entrará en vigencia en Periodos anuales iniciados en o con posterioridad al 1 de Julio 2016.

2.2. IFRS para pymes

Las NIIF para las PYME (Pequeñas y Medianas Empresas) es una norma autónoma, emitidas por la IASB en julio de 2009 como respuesta a las dificultades que presentaban las PYMES en relación a las IFRS completas y, diseñadas para satisfacer las necesidades y capacidades de las Pequeñas y Medianas Empresas.

Al desarrollar las IFRS para pymes, el consejo realizó algunas simplificaciones de las NIIF completas en función a las necesidades de éstas.

En comparación con la completa, son menos complejas en una serie de formas para tratar ciertos eventos y transacciones en los Estados Financieros.

Estas incluyen opciones limitadas en la selección de políticas de contabilidad, omisión de temas que no son relevantes para las PYMES, simplificación de los principios para el reconocimiento y la medición, requiriendo menos revelaciones.



2.2.1. Diferencias con IFRS FULL en relación a la propiedad, planta y equipo.

La NIIF para las PYME está basada en los mismos principios y conceptos de las NIIF completas, en relación a la propiedad, planta y equipo los conceptos no difieren pero si su método de reconocimiento posterior.

El siguiente cuadro muestra la principal diferencia entre las normas completas y PYMES.

IFRS PYME (Sección 17)	IFRS Full (NIC 16)
Revaluación no permitida. Las vidas útiles, valores residuales y métodos de depreciación no deben revisarse anualmente, a menos que existan indicadores de cambio.	Modelo del costo o modelo de la revaluación Revisión de vidas útiles, valores residuales y métodos de depreciación al menos al final de cada período.

Fuente: Salazar (2010) Principales diferencias entre la NIIF para las PYMES y las NIIF completas.

2.3. Objetivos de la NIC 16

El objetivo de la NIC 16⁷ es dar a conocer el tratamiento de tal manera que los usuarios de los estados financieros puedan conocer las inversiones que la entidad tiene en su propiedad, planta y equipo.

La misma norma establece también, que algunos de los problemas más usuales que se pueden presentan:

- La contabilización de activos.
- Los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos y,

⁷ Párrafo 1, NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"



- La determinación de su importe en libros.

La norma debe ser aplicada en las contabilizaciones de los elementos de la propiedad, planta y equipo, sin embargo, existen algunas excepciones que la norma no aplica⁸, estas son:

- El inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas;
- Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola;
- El reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales); o
- Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Sin embargo, el consejo de Normas Internacionales de Contabilización aclaró que los requerimientos de la NIC 16 se aplican a las partidas de Propiedad, Planta y Equipo usada para desarrollar y mantener los activos descritos anteriormente, ya que estas partidas poseen las mismas características que otras partidas de propiedad, planta y equipo.

2.4. Aplicación de otras Normas Internacionales de Contabilidad⁹

La NIC 17 de Arrendamientos *"exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer una partida de propiedad, planta y equipo sobre la base de transferencia de los riesgos y beneficios. Sin embargo, en tales casos, el resto de los aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación se guiaran por los requerimientos de la presente norma."*

⁸ Párrafo 3, NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"

⁹ Se describen los párrafos 4 y 5 de la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"



Se aplicará también la NIC 40 "Inversiones inmobiliarias", a los inmuebles que ya hayan finalizado su construcción, y su uso sea para inversiones inmobiliarias. Por lo que al momento de la construcción se reconoce con la NIC 16 pero luego de finalizada ésta, se aplicará la NIC 40.

2.5. Reconocimiento inicial

El inmovilizado material se reconocerá sólo cuando sea *"probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y su coste pueda ser valorado con fiabilidad"* (NIC 16,2005, párr.7)

La NIC establece que el inmovilizado material se reconoce inicialmente al costo. Por lo que el costo de un elemento de propiedad, planta y equipo *"será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento"*(NIC 16,2005, párr.23)

En el caso de que se recurra al crédito, si el pago se aplaza más allá de los términos normales del crédito la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del período del crédito a menos que tales intereses sean capitalizables de acuerdo a la NIC 23.

La contabilización inicial al adquirir una propiedad, planta y quipo es la siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Propiedad, planta y equipo	XX	
IVA Crédito	XX	
Acreedores		XX

El IVA crédito fiscal es contabilizado en forma separada, ya que no genera un mayor valor al activo, éste representa un impuesto parcialmente recuperable para las empresas, en otras palabras, el impuesto al valor agregado por la compra de un bien, genera un beneficio para la empresa, porque se aplica en contra del IVA débito fiscal. En el caso de las empresas exenta



o no afectas a IVA, este impuesto se constituye totalmente irrecuperable por ende se debe considerar como parte del costo del activo fijo.

Permutas:

Algunos elementos de propiedad, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o una combinación de activos monetarios y no monetarios¹⁰

Si un activo fijo es adquirido a través de la permuta de un activo por otro, el costo a reconocer del activo recibido será su valor razonable a menos que:

- La transacción no tenga carácter comercial o,
- No pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del activo entregado

Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo será el valor de libros del activo entregado. Se dice que una permuta tendrá carácter comercial si:

- La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido; o
- El valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio.

Piezas y repuestos:

Las piezas de repuestos importantes y el equipo de mantenimiento permanente que serán utilizados durante más de un ejercicio y que sólo se pudieran utilizar con relación a un elemento de activo fijo, se contabilizarán como inmovilizado material, de lo contrario se contabilizará como existencia y se reconocerá en el resultado del ejercicio cuando se consuma.

¹⁰ Se describe en el párrafo 24 de la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"



Por lo tanto, el tratamiento contable de las piezas de repuestos y equipo auxiliar quedará como sigue:

- Los repuestos y el equipo auxiliar se contabilizarán habitualmente como existencias y se reconocen en utilidad o pérdida del periodo cuando se consumen.
- Los repuestos importantes y el equipo de mantenimiento permanente que la entidad espere utilizar durante más de un período, cumplen las condiciones para ser calificados como partidas del activo fijo.
- Los repuestos y el equipo auxiliar solo pudieran ser utilizados con relación a una partida del activo fijo, se contabilizara también como activo fijo.

2.6. Costos

2.6.1. Costos iniciales

Algunos elementos del activo fijo se capitalizan como tal, siendo que inicialmente no cumplen con el principio de reconocimiento, ya que no incrementa directamente los beneficios económicos, pero hacen que la compañía pueda tener esos beneficios indirectos derivados de otros activos, como por ejemplo algunos elementos de inmovilizado material que puedan ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental.

2.6.2. Costos posteriores

Los costos de un activo fijo que son productos del mantenimiento diario no serán parte del costo del bien, sino que se llevarán a resultados del ejercicio cuando incurran, ya que el fin de estos desembolsos son las reparaciones y mantenimiento del activo fijo.

Se debe ver si cumplen con el criterio del reconocimiento los siguientes desembolsos:

- El reemplazo de ciertas partes del activo fijo realizadas a intervalos regulares de tiempo. Estas partes la empresa los reconocerá dentro del valor de libros de un activo



fijo, al costo de reemplazar parte de dicho bien cuando se incurra ese costo y el valor de libros de esas partes que se reemplazan se dará de baja.

- Una condición necesaria para que algunos elementos de activo fijo continúen operando, puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, cuando se realice esta inspección general, su costo se reconocerá en el valor de libros del elemento de activo fijo como un reemplazo y el costo anterior se dará de baja.

2.7. Valoración al momento del reconocimiento

2.7.1 Elementos que componen el costo:

La NIC 16 se refiere a los costos que comprende un activo de propiedad, planta y equipo como los siguientes¹¹:

- *"Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio"*

Los costos por intereses directamente relacionados con la adquisición, construcción o producción de un activo forman parte del costo de dicho activo.

- *"Cualquier costo directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección"*

Costos por desmantelamiento:

Siguiendo lo señalado anteriormente, la norma más adelante menciona que *"La estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad"*

¹¹ Se señalan en el párrafo 16, de la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"



como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de existencias durante tal periodo"

Esto, como señala KPMG (2011) incluye no solo la "estimación inicial" de dichos costos, realizada en el momento de la instalación del elemento, sino también los cambios en dicha estimación inicial y los costos incurridos durante las operaciones para fines distintos de la producción de existencias.

El desmantelamiento se utiliza sólo para aquellos activos en los cuales se determina que, cuando se acabe su vida útil, se va a requerir movilizarlo destruirlo etc. Posiblemente cuando se termine la vida útil del bien y cuando se vaya a reemplazar puede ser necesario desmantelarlo generándose de esta manera un pasivo.

Por ejemplo, una empresa construye un bien en un terreno donde no es propietaria, al finalizar el contrato en 30 años, se tendrá que desmantelar esa construcción, en este ejemplo se debe reconocer una provisión por los costos de desmantelamiento y retiro, que se capitaliza como parte del activo.

Por lo tanto el asiento contable para esta provisión por desmantelamiento sería el siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Propiedad, Planta y Equipo	XX	
Provisión por desmantelamiento		XX

La cuenta "provisión por desmantelamiento" es una cuenta de pasivo. El monto que se le asigna es su valor presente. Este valor va aumentando a medida que transcurre el tiempo, para que al momento de efectuarse efectivamente el desembolso en el futuro refleje el monto real a pagar.

La provisión inicial corresponde a lo que se había abonado a la cuenta en el momento cero por lo tanto en los siguiente años se debe ir contabilizando los intereses devengados de la tasa de descuento para poder llegar al valor futuro.



El asiento que se realiza para el devengo de los intereses es el siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Gasto Financiero	XX	
Provisión por desmantelamiento		XX
Gl.: Devengo tasa de descuento		

Cambios ocurridos en las provisiones

Con posterioridad al reconocimiento inicial de la provisión, el importe de ésta podrá verse sujetos a cambios, entre estos cambios se encuentran¹²:

- Cambios en la estimación del importe o calendario para los desembolsos necesarios para liquidar la obligación.
- Cambios en el tipo de descuento actual basado en el mercado, según lo define la NIC 37 " Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes".
- La reversión del descuento.

2.7.2 Costos directamente relacionados¹³ :

- Los costos de retribuciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de inmovilizado material.

Incluyéndose también, las transacciones con pagos basados en acciones devengadas. Por ejemplo, se contrata un ingeniero para dirigir una instalación de una pieza importante de una maquinaria, se espera que la instalación tarde cinco semanas, por lo tanto el costo del

¹²Descritos en el párrafo 3 de CINIIF 1.

¹³ Descritos en el Párrafo 17 de la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"



ingeniero, incluyendo todas las prestaciones que se devenguen durante el período de instalación, se incluyen en el costo del activo.

También se incluyen otros costos como:

- Los costos de preparación del emplazamiento físico.
- Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior.
- Los costos de instalación y montaje.
- Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualquier elemento producido durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo).
- Los honorarios profesionales.

2.7.3 Costos que no forman parte de inmovilizado material¹⁴

- *"Costos de apertura de una nueva instalación productiva."* Los costos de apertura de una nueva instalación así como los costos generales de estructura y administración, no son parte del costo de un elemento de inmovilizado material.
- *"Costos de introducción de un nuevo producto o servicio"*. Las cuales incluyen los costos de actividades publicitarias y promocionales.
- *Costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigido a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costes de formación del personal)*. Los costes de puesta en marcha y los costes previos a la explotación no se capitalizan como parte del

¹⁴ Descritos en el Párrafo 19 de la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo", letras a), b), c) y d)



costo del inmovilizado material. Salvo que esos costos sean necesarios para poner el activo en las condiciones necesarias para que pueda operar.

Por ejemplo, la apertura de un negocio en una localidad donde no ha operado anteriormente. Los permisos necesarios que le permiten llevar a cabo la actividad en la localidad, no deben capitalizarse porque es un costo general de la actividad, que no está específicamente relacionado con el activo.

Tampoco se capitalizan las pérdidas que tienen un activo antes de que alcance su nivel de reconocimiento planeado.

Por otro lado, los costos de formación del personal tampoco se incluyen en los costos que forman parte del activo fijo, ya que la mayoría de las veces el personal necesita de formación para utilizar algún elemento de activo fijo. Estos costos no se reconocen como parte del inmovilizado material por lo que debe imputarse a gastos conforme va incurriendo.

- *Costos de administración y otros costos indirectos generales.*

Los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente, como por ejemplo¹⁵:

- Costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la dirección, no ha comenzado a utilizarse o está operando por debajo de su capacidad plena.

Existen operaciones, las cuales no son relevantes al momento de ubicar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración. Por lo que serán reconocidas en resultados tales los ingresos y gastos generados por las operaciones.

¹⁵ Descritos en el Párrafo 19 de la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"



El costo de un activo construido por la propia empresa se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de activo adquirido. Si la empresa fabrica activos similares para su venta el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los productos. Se aplica en este caso lo dictado por la NIC 23 costos por intereses, en el caso de activos fijos construidos por la propia entidad.

- Pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento.

Una empresa puede tener pérdidas antes de que el activo alcance su nivel de rendimiento planeado, estas pérdidas no deben ser capitalizadas.

- Costes de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las explotaciones de la entidad.

Merms anormales

Cuando una entidad construye un elemento de inmovilizado material, la norma exige que las cantidades anormales de merms de material, mano de obra u otros recursos empleados se contabilicen como gastos cuando se incurran, en lugar de capitalizarse.

2.8. Valoración posterior al reconocimiento

La entidad deberá elegir entre dos modelos para realizar el reconocimiento posterior:

2.8.1 Modelo del costo

La NIC 16 señala que con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material se contabilizará por su costo de adquisición menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.



Por lo tanto, la contabilización al momento del traspaso de los beneficios y obligaciones del bien sería la siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Propiedad, Planta y Equipo	XX	
Proveedores		XX

Contabilización de la depreciación al momento en el que el bien queda listo para ser usado:

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación	XX	
Depreciación acumulada		XX

2.8.2 Método de revalorización

La NIC 16 señala en el párrafo 31 que *"Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido"*

Según éste método de revalorización, las variaciones deben estar lo suficientemente actualizadas, de manera que el importe en libros no difiera significativamente de su valor razonable en la fecha de presentación de la información. Y si en un período posterior al valor razonable de un activo revalorizado difiere significativamente de su valor de libros, será necesaria una nueva valorización, algunas revalorizaciones son anuales y otras cada 3 o 5 años.

Por lo general, el valor razonable de los terrenos y edificio se determinan según la evidencia obtenida del mercado, mediante una tasación realizada habitualmente por profesionales. Y



para determinar el valor razonable del resto de los bienes del activo fijo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.

Si no existe un valor de mercado para dicho activo, se tendría que estimar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.

En este método, tal como lo indica la NIC 16, el bien del activo fijo se contabilizará por su valor razonable que se determine en la fecha que proceda la revalorización del activo, menos cualquier depreciación acumulada posterior y de pérdidas acumuladas por deterioro de valor posteriores. Estos valores pueden incrementar o disminuir con el tiempo, por lo tanto serán contabilizados de la siguiente manera.

- Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto.

Cuenta	Debe	Haber
Propiedad, Planta y Equipo	XX	
Reserva de revalorización		XX

No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

Si representará la reversa de un decremento en la revaluación del mismo activo que anteriormente se reconoció como gasto, se debe reconocer como ingresos.

- Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio.



El siguiente asiento muestra la disminución en el importe comentada anteriormente, producida por la revalorización, por lo tanto se contabiliza en resultado bajo la cuenta pérdida por revalorización.

Cuenta	Debe	Haber
Pérdida por revalorización	XX	
Propiedad, Planta y Equipo		XX

Los asientos que se presentaron anteriormente se aplican cuando se utiliza por primera vez el método de revalorización o cuando el valor revalorizado siga disminuyendo en el tiempo y nunca ha existido una reserva de revalorización, pero en el caso de que el valor disminuya y exista una reserva de revalorización y el nuevo valor revalorizado es cubierto totalmente por ésta, los asientos serían los siguientes:

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación acumulada	XX	
Propiedad, planta y equipo		XX

Cuenta	Debe	Haber
Reserva de revalorización	XX	
Propiedad, planta y equipo		XX

Cuando la reserva de revalorización no alcanza a cubrir por completo la disminución del nuevo valor revalorizado del activo, se realiza la siguiente contabilización.

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación acumulada	XX	
Propiedad, planta y equipo		XX



Cuenta	Debe	Haber
Reserva de revalorización	XX	
Pérdida por revalorización	XX	
Propiedad, Planta y Equipo		XX

La diferencia que no alcanza a cubrir la reserva se reconoce en resultados como pérdida del periodo.

La NIC da la opción de elegir entre dos opciones para tratar la depreciación acumulada al momento de revalorizar:

- Re-expresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice a su coste de reposición depreciado.

Cuenta	Debe	Haber
Propiedad, Planta y equipo	XX	
Depreciación acumulada		XX
Reserva de revalorización		XX

- Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se re-expresada es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación acumulada	XX	
Propiedad, Planta y Equipo		XX



Cuenta	Debe	Haber
Propiedad, Planta y Equipo	XX	
Reserva de revalorización		XX

La NIC señala que "*Si se revaloriza un elemento de inmovilizado material, se revalorizarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.*"¹⁶

Y más adelante en el párrafo 37 especifica que una misma clase de activos, "*Es un conjunto de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad*". El conjunto de elementos debe revalorizarse al mismo tiempo y dichas revalorizaciones deben mantenerse constantemente actualizadas. La NIC 16 hace mención a los siguientes ejemplos.

- Terrenos y edificios; maquinaria; buques; aeronaves; vehículos de motor; mobiliario y utillaje; y equipo de oficina.

2.9. Depreciación.

Los bienes de propiedad, planta y equipo, van a contribuir a la generación de beneficios económicos futuros pero la única manera de que se pueda observar este hecho y que se manifieste en el estado de resultado, es por medio de la depreciación.

La depreciación de un activo fijo comenzará cuando esté disponible para su uso y terminará cuando éste se encuentre fuera de operaciones y/o disponible para la venta o simplemente cuando se produzca la baja en cuentas del mismo.

¹⁶ Párrafo 36 de la NIC 16 "Propiedad Planta y Equipo"



Determinación de la vida útil:

- Uso esperado del activo
- Desgaste físico esperado
- Obsolescencia técnica o comercial que traiga el activo
- Limitaciones legales o restricciones implícitas

La vida útil puede ser inferior a su vida económica, puesto que la vida útil está determinada en la base y uso esperado del activo para la compañía, por lo tanto, no es el mismo factor para determinar la vida útil en una compañía. Por ejemplo, una empresa que se dedique a la producción determinará un factor distinto que otra compañía que no tenga este tipo de actividad. Es necesario entonces, identificarla y determinarla de acuerdo a lo esperado.

En el caso de los terrenos como su vida útil es ilimitada, es decir, no se desgastan con el tiempo, no se les debe aplicar la depreciación. Ahora bien, la norma señala que pueden existir algunas excepciones tales como minas, canteras y vertederos, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.

Asimismo, la norma señala en el párrafo 59 que *"Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos"*

Por último, los terrenos y los edificios son activos independientes, por lo tanto se deben contabilizar por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta.

Políticas contables de la depreciación

- El activo se deprecia sobre una base sistemática en su vida útil, la cual se revisa anualmente.
- Se reconoce valor residual (si existe) y se revisa anualmente.
- La depreciación inicia cuando el activo está disponible para su uso (se use o no)



- Cesa cuando el activo es retirado definitivamente o cuando se traslada a activos disponibles para la venta
- Si el valor residual es superior al valor en libros del activo el cargo por depreciación será nulo.

Esto quiere decir, que la base de depreciación será el valor del activo menos el valor residual si existiese. Es necesario entonces, identificar cuando inicia la depreciación de una propiedad, planta y equipo y cuando se deshace según lo establecido en la Norma Internacional.

2.9.1 Métodos de depreciación

Los activos considerados como propiedad, planta y equipo contribuyen a la generación de ingresos mediante su uso. Esta contribución debe reconocerse en cada ejercicio mediante la depreciación. Ésta depreciación se determina por medio de cualquiera de los métodos de reconocimiento que dicte la norma.

El consumo de los bienes de activo fijo, al darse durante varios periodos y ejercicios, necesariamente requiere que se reconozca un patrón, es decir una secuencia. Este patrón o secuencia es justamente reflejado al momento de hablar del método de depreciación.

La NIC 16 establece métodos para depreciar un bien del activo fijo, en el párrafo 62 se establece que:

"Se usará el que mejor refleje el patrón esperado de los beneficios económicos futuros que serán consumidos por la compañía"

Existen diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. La Norma Internacional en el mismo párrafo antes señalado anuncia tres de estos métodos.

- Lineal

La norma señala que *"La amortización lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie"*



En este método se valora de forma que cada año el importe sea el mismo. La siguiente es la fórmula general al primer año para el método lineal.

$$\frac{\text{Valor activo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

Consiste en dividir el importe depreciable entre la vida útil del mismo activo. Entonces, para utilizar este método primero tenemos que determinar la vida útil de todos los diferentes activos.

Para los siguientes años se considera la depreciación acumulada por lo que la fórmula quedaría de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Valor activo} - \text{Depreciación acumulada} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil restante}}$$

- Unidades de producción

Este método se aplica principalmente para la maquinaria, se basa en el principio de que las cosas se deprecian según su utilización, es decir, a mayor uso mayor depreciación, Para aplicar este método, se le asigna al activo ciertos números de horas de trabajo o de unidades a producir durante sus años de vida. Por lo tanto, se utiliza la fórmula que se muestra a continuación:

$$\frac{\text{Valor activo} - \text{Valor residual}}{\text{Unidades producidas totales}}$$



- Saldos decrecientes

Este método se basa en que los bienes se deprecian más durante los primeros años de vida, en los cuales generalmente no hay muchos gastos de reparación o mantenimientos, y menos en los últimos años de vida, para compensar los altos costos de reparación y mantenimiento.

Existen dos maneras para depreciar en el método de saldos decrecientes:

- La suma de los dígitos de los años

Para este método se utilizará la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Vida útil}}{\text{Suma de los dígitos}} \times \text{Importe depreciable}$$

Ejemplo: Se adquiere una maquinaria cuyo costo es de \$7.000.000, la cual tiene una vida útil de 10 años y un valor residual \$2.000.000

Por lo tanto el importe depreciable es el siguiente: \$5.000.000

1.- Se enumeran los años de la vida útil que tenga el bien y se suman los números, esto determinará la suma de los dígitos.

$$1+2+3+4+5+6+7+8+9+10 = 55 \quad \text{Suma de dígitos}$$

2.- A continuación se divide la vida útil del bien entre la suma de dígitos obtenida, y esta es multiplicada por el importe depreciable.

$$10/55 = 0,1818181818 \times 5.000.000 = 909.091$$



Y así, por el restante de la vida útil.

$$9/55 \times 5.000.000 = 818.182$$

$$8/55 \times 5.000.000 = 727.273$$

$$7/55 \times 5.000.000 = 636.364$$

$$6/55 \times 5.000.000 = 545.455$$

$$5/55 \times 5.000.000 = 454.545$$

$$4/55 \times 5.000.000 = 363.636$$

$$3/55 \times 5.000.000 = 272.727$$

$$2/55 \times 5.000.000 = 181.818$$

$$1/55 \times 5.000.000 = 90.909$$

Como se puede apreciar en el ejemplo, como la fórmula se realiza de forma decreciente se obtienen cuotas de depreciación decreciente.

➤ Reducción de saldos

Con este método, la depreciación se valora como un porcentaje del importe en libros corriente del activo, es decir, el costo o valor revalorizado menos la amortización acumulada hasta la fecha.

Por lo que el bien se depreciaría por el resultado de la siguiente fórmula:

$$R = 1 - n \sqrt[n]{RV/C}$$

Donde:

R: tipo de amortización

n: Vida útil en años

RV: Valor residual del activo

C: Costo del activo



Usando este método el cargo por amortización disminuye año en año, lo cual es adecuado cuando la maquina aporta beneficios en la empresa los primeros años.

La NIIF no requiere la utilización de ningún método específico de depreciación, pero cabe destacar que el método lineal es el más utilizado por las empresas y también es el más fácil de gestionar. Sin embargo, los métodos que elija cada organización es el que refleje el mejor patrón con arreglo al cual se espera que se consuman los beneficios económicos futuros del activo.

La empresa, para poder elegir que método utilizar considera varios factores y no solo el uso esperado del activo sino también otros como la obsolescencia técnica o comercial y, otras restricciones legales o similares sobre el uso del activo.

Revisión del método aplicado

La NIC 16 establece que *"El método de amortización aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada ejercicio anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará el método de amortización para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8."*

Cuando existe un "cambio significativo" pueden presentarse varios motivos, por ejemplo, si se tiene un activo al cual se le ha establecido una vida útil de 4 años y el cual se está utilizando en una jornada de 8 horas y, al terminar el segundo año la empresa decide cambiar el uso de este bien y la jornada se duplica a 16 horas, entonces se tendrá que revisar el método de depreciación para ver si es adecuado cambiarlo por otro, puesto que al terminar el segundo año habrá un mayor consumo por parte de este activo y por lo tanto afectará de manera diferente el patrón.



Componentes

Así mismo, es necesario identificar que la depreciación debe hacerse mediante el enfoque de componentes, es decir, se debe depreciar cada componente separado si este componente fue identificado significativamente para la compañía. Los demás componentes que no fueron significativos se unen en un solo elemento y son depreciados mediante la misma vida útil y el mismo método de depreciación

La NIC 16 menciona que *"Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento de inmovilizado material que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento."*¹⁷

Un componente separado puede ser un elemento físico o un elemento no físico que represente una revisión o reparación general.

El cargo por depreciación se cargará al resultado del ejercicio como un menor valor de la propiedad, planta y equipo.

2.10. Deterioro del valor

Para definir si un elemento de propiedad, planta y equipo se ha visto deteriorado se debe aplicar la NIC 36, por lo que se explicará lo que tenga referencia en contabilizar el efecto por deterioro de una propiedad, planta y equipo, y no en explicar dicha NIC en forma completa si no sólo su aplicación al activo fijo.

Algunas definiciones que menciona la NIC 36 "Deterioro del valor de los activos"¹⁸son:

Pérdida por deterioro del valor: es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

¹⁷ Párrafo 43 de la NIC 16 "Propiedad, Planta y Equipo"

¹⁸Los conceptos definidos son los que la NIC 16 establece en su párrafo sin variaciones del texto original.



Unidad generadora de efectivo: es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Valor de uso: es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Importe recuperable: de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

2.10.1. Pruebas de deterioro

Al menos una vez al año se tienen que realizar pruebas de deterioro, pero sólo si existen indicios de que hay deterioro, es decir si no hay indicios, la prueba antes mencionada no es posible realizarla. Si es que estos indicios existieran, se debe calcular el importe recuperable.

La NIC 36 "Deterioro del valor" señala que los indicios pueden ser internos o externos

Fuentes externas de información:

- Durante el período, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más de lo que se esperaba como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- Durante el período han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- Durante el período, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su monto recuperable de forma significativa.



- El valor de libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información:

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- Durante el período han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho que el activo esté ocioso, planes de discontinuar o reestructurar la operación a la que pertenece el activo, planes de enajenación del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida.
- Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el desempeño económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

Si existen indicios la empresa estará obligada a estimar el monto recuperable de dichos activos, definiéndose que el monto recuperable se calcula para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivos que sean en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos, caso en el cual se calcula el monto recuperable para la unidad generadora de efectivo. Se dice que un activo está deteriorado cuando su monto recuperable excede a su valor de libros.

La prueba de deterioro consiste revisar si el importe en libros es inferior a nuestro valor recuperable, si es inferior entonces no hay deterioro, pero si nuestro importe en libros es mayor que el valor recuperable, sí existe el deterioro. En el caso de que existiera, la contabilización será de la manera que se muestra a continuación:

- En el caso del modelo del costo se contabilizarán de la siguiente manera:

Reconocimiento del deterioro:



Cuenta	Debe	Haber
Pérdida por deterioro	XX	
Deterioro acumulado		XX

La cuenta “pérdida por deterioro” es una cuenta de resultado, por lo que afecta la utilidad o pérdida del periodo. En cambio, la cuenta “deterioro acumulado” tiene el objetivo de disminuir el valor del activo de manera indirecta, hasta que alcance su valor recuperable.

Si se había reconocido deterioro anteriormente en un activo, pero el valor recuperable disminuye aún más, se reconoce de la misma manera, pero el monto del asiento es sólo por la disminución adicional del valor recuperable.

En cambio, si se había reconocido deterioro anteriormente, pero el valor recuperable aumenta, se lleva a la cuenta “recuperación de deterioro” que es una cuenta de resultado ganancia. Reconociéndose solamente hasta cuando el valor del activo alcance su valor libro calculado, sin considerar las pérdidas de deterioro anteriores, si el aumento en el valor recuperable supera al valor libro, ese diferencia no se reconoce. Por lo tanto el asiento quedaría de ésta forma:

Cuenta	Debe	Haber
Deterioro acumulado	XX	
Recuperación de deterioro		XX

- En el caso del modelo de revalorización se contabilizarán de la siguiente manera.

Para el reconocimiento del deterioro cuando no existe reserva de revalorización:

Cuenta	Debe	Haber
Pérdida por deterioro	XX	
Deterioro acumulado		XX



Reconocimiento del deterioro cuando existe reserva de revalorización y ésta alcanza a cubrir el total del deterioro:

Cuenta	Debe	Haber
Reserva de revalorización	XX	
Deterioro acumulado		XX

Si la reserva no alcanza a cubrir completamente el deterioro, la diferencia no cubierta por la reserva se lleva resultados (pérdida), por lo tanto el asiento quedaría de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
Pérdida por deterioro	XX	
Reserva de revalorización	XX	
Deterioro acumulado		XX
GI: Reconocimiento del deterioro		

Si se había reconocido deterioro anteriormente, pero el valor recuperable aumenta por un monto menor a las pérdidas reconocidas anteriormente, se debe contabilizar de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
Deterioro acumulado	XX	
Recuperación de deterioro		XX

En el caso de que el aumento en el valor recuperable excede a las pérdidas por deterioro reconocidas anteriormente en resultados, el asiento contable es el siguiente:



Cuenta	Debe	Haber
Deterioro acumulado	XX	
Reserva de revalorización		XX
Recuperación de deterioro		XX
Gl: Reconocimiento del deterioro		

Por último, si no se habían reconocido pérdidas de deterioro en resultados y hubo un aumento en el valor recuperable, el asiento contable es:

Cuenta	Debe	Haber
Deterioro acumulado	XX	
Reserva de revalorización		XX

2.11. Baja en cuentas:

La NIC 16 señala un elemento de propiedad, planta y equipo se dará de baja en cuentas en estas dos ocasiones:

- Por su enajenación o disposición por otra vía;
- Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía.

Cuando un activo fijo se enajena o se retira permanentemente, se reconoce una ganancia o pérdida por la diferencia entre cualquier importe neto recibido y el importe en libros del activo, en el caso de que se enajene o retire permanentemente una parte del activo, se da de baja en cuentas el importe en libros que corresponda a esa parte, independientemente de que se hubiera depreciado de forma separada.



La NIC menciona que la enajenación o disposición por otra vía de un activo fijo puede ser por diferentes motivos como por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación. En el caso de que una empresa venda rutinariamente elementos de activo fijo que se mantengan para arrendar a terceros, deberá traspasar esos elementos a existencias cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta.

Más adelante en el párrafo 71 hace mención que *"La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de inmovilizado material, se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía, si existe, y el importe en libros del elemento"*.

Por otro lado, al momento de depreciar, se reconocen incluso cuando un activo no funciona y se retira del uso, salvo que el activo este mantenido para la venta y que no se deprecie en función al uso ya que sólo en éste caso la norma señala que el cargo por depreciación podrá ser nulo.



Capítulo 3: Activo Fijo Tributario o Inmovilizado

El activo es una de las partidas más importantes y significativas de una empresa, pero la cual tiene mayor relevancia porque representa generalmente grandes inversiones es el activo fijo. Desde el punto de vista tributario, el Servicio de Impuestos Internos define al Activo Fijo o también denominado Inmovilizado en el oficio N° 2.219, de 1997 como:

*“Todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, sin revenderlos o ponerlos en circulación”.*¹⁹

3.1 Conceptos que componen el activo fijo o inmovilizado

3.1.1.- Vida Útil

El Servicio de Impuestos Internos mediante la Resolución Exenta N° 43 del 2002 fija una “Tabla de Vida Útil del Servicio de Impuestos Internos” en la cual fija la vida útil normal a los bienes físicos del activo inmovilizado para los efectos de su depreciación, conforme a las normas del n° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

La vida útil de un activo fijo es el período que se estima que éste estará en condiciones óptimas para llevar a cabo la función por la cual fue adquirida por la empresa para producir renta y el Servicio de Impuestos Internos la define como:

*“En el ámbito tributario, es el período de tiempo estimado de duración y uso para calcular la utilidad de un activo fijo.”*²⁰

¹⁹Servicios que deben integrar el costo de bienes del activo fijo, para los efectos de obtener el reembolso del remanente acumulado de crédito fiscal del IVA respectivo. (of. No 2.219, del 24/09/97. I. Directos).

²⁰Definición diccionario tributario SII, Disponible en: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm [24.02.16]



La vida útil de un bien tiene directa relación con la depreciación de éste, ya sea, normal o acelerada, ya que este dato permite calcular la cuota anual sobre el valor neto del bien.

3.1.2.-Asignación de Vidas Útiles

La Resolución Exenta N° 43 del 2002 antes citada, también señala que la tabla de vida útil podrá ser utilizada para bienes nuevos, construidos e internados en el país, ya sean nuevos o usados.

3.1.2.1. Bienes adquiridos nuevos

Cuando se adquiera un bien, el cual no se encuentre expresamente en la clasificación de la tabla de vida útil, el propio contribuyente, deberá fijarle la vida útil a dicho bien, asimilándolos a los cuales tengan las mismas características o sean similares a los contenidos en la mencionada tabla. Pero cuando exista el caso que los bienes por sus características no se puedan asimilar a los detallados en la referida tabla por ser bienes totalmente distintos o diferentes, el contribuyente deberá solicitar a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, que proceda a asignarle la vida útil o duración probable a los bienes, para esto el contribuyente deberá proporcionar antecedentes que se le solicite, como por ejemplo: catálogos del fabricante original del bien, debidamente traducido al idioma español, (si fuera el caso) en donde se indiquen las especificaciones técnicas del bien, informes técnicos emitidos por terceras personas o instituciones especializadas sobre la materia o cualquier otro antecedente que se estime necesario; documentos en los cuales, además de señalar las características de los mencionados bienes, se indique una propuesta de su probable duración, conforme a sus especificaciones técnicas y funciones en las que se van a utilizar.

3.1.2.2 Bienes adquiridos usados

La vida útil de bienes adquiridos usados deberá ser estimada en forma prudencial, considerando el estado de conservación o duración en que se encuentran los bienes a la fecha de su adquisición o internación. Puede ser asignada por la empresa, teniendo en consideración los mencionados parámetros y también la vida útil que el SII con anterioridad haya fijado a



bienes de similar naturaleza, especialmente acreditándose la duración o estado de conservación de los citados bienes con un informe técnico emitido por terceras personas.

En el caso de que las empresas no estén en condiciones de fijar la vida útil a los bienes adquiridos usados, necesariamente deberán solicitar un pronunciamiento al SII, para que éste pueda proceder a fijar la duración probable a los citados bienes usados. (Formulario 2117, incorporando los antecedentes técnicos que permitan la fijación de una nueva vida útil, sin perjuicio de los que pueda solicitar el SII para iguales fines.)

3.2.-Depreciación

Los activos fijos en su uso normal como tal, se van desgastando y con ello disminuyendo su valor, a esto, se le llama “depreciación” el Servicio de Impuestos Internos se refiere a la depreciación como:

“La depreciación de los bienes del activo de una empresa corresponde al menor valor que tiene un bien, producto de su uso o desgaste”²¹

Para el cálculo de depreciación se deben considerar los siguientes elementos:

- 1) La Ley establece que la depreciación se debe aplicar sobre aquellos bienes que son de propiedad de la entidad.
- 2) La depreciación debe comenzar a calcularse desde que los bienes entran en uso en la operación que tenga la entidad y no desde la fecha en que fue adquirido. Por ejemplo: Una empresa adquiere equipos computacionales para el departamento de contabilidad, los equipos fueron comprados con fecha 20 de enero del 2015, pero dichos equipos fueron puestos a disposición del departamento el día 2 de febrero de 2015, en este caso el bien se debe comenzar a depreciar a partir del mes de febrero.

²¹Definición Preguntas frecuentes SII Disponible en: http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/preguntasfrecuentes.htm
[28.02.16]



- 3) Para que la depreciación sea un gasto aceptado tributariamente e imputar la cuota anual al resultado tributario deberá ajustarse a la vida útil establecida por el Servicio de Impuestos Internos.

Existen bienes que son depreciables y otros no, como por ejemplo:

Depreciables: Máquinas, muebles, instalaciones, edificios, vehículos, estanques, equipos, enseres, herramientas, etc. Todo lo que sea afecto a desgaste.

No Depreciables: Bienes intangibles, derechos de llaves, marcas, patentes, mercaderías, materias primas, inventarios, productos, materiales, terrenos. Estos bienes no sufren desgaste de un período a otro.

3.2.1.- Métodos de depreciación:

La ley nos permite depreciar tributariamente un bien de dos formas:

- Depreciación normal
- Depreciación acelerada

Depreciación normal:

Es el método en el cual se imputa una cantidad a gastos en forma anual año tras año hasta agotarse totalmente la vida útil del bien correspondiente.

Depreciación acelerada:

Es el método en que se permite imputar al resultado tributario anualmente una cuota de depreciación incrementada tres periodos. Absorbiendo el costo del bien en los tres primeros años imputando mayores valores por depreciación, lo que se consigue con este método es un beneficio transitorio para la entidad, ya que en los años posteriores al tercero deberá agregarse al resultado tributario la depreciación normal como un gasto rechazado no afecto al artículo 21 (esta es la diferencia temporal de impuestos diferidos a lo cual nos referiremos en el siguiente capítulo)



Este concepto está contenido en el artículo 31°, N° 5, Inciso 2° LIR y lo define como sigue:

*“Consiste en reducir a un tercio los años de vida útil de los bienes que conforman el activo inmovilizado, fijados por la Dirección Nacional del SII mediante normas de carácter general, o los años de vida útil fijados por la Dirección Regional del SII, mediante normas particulares recaídas en solicitudes de las empresas que someten sus bienes a jornadas extraordinarias de trabajo o bajo condiciones físicas o geográficas que determinen un mayor desgaste que el normal.”.*²²

El SII mediante sus instrucciones, ha señalado que las fracciones de años resultantes de la deducción indicada no serán consideradas para los efectos de determinar los años de vida útil en la depreciación acelerada (no se consideran los decimales al momento de determinar los años de depreciación acelerada) como se muestra a continuación:

Bien	Vida Útil	Resultado de División	Años Depreciación Acelerada
A	5/3	1,67	1
B	7/3	2,33	2
C	15/3	5	5

Fuente: Elaboración propia

Cabe destacar, que en cualquier momento el contribuyente podrá optar por abandonar el régimen de depreciación acelerada, por lo cual deberá volver definitivamente al régimen normal de depreciación.

²²Definición diccionario tributario SII, vista en: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm En línea [05.03.16]

**No pueden acogerse a depreciación acelerada:**

La Ley e instrucciones del SII señalan que los bienes ya sean nuevos o internados, que posean una vida útil normal inferior a tres años, no podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada.

En resumen, los requisitos para acogerse a depreciación acelerada son que se trate de bienes:

- a) Bienes nuevos, adquiridos en el mercado nacional.
- b) Bienes importados.
- c) Con una vida útil normal igual o superior a 3 años.

Cuando el bien termine su plazo de depreciación, se deberá registrar en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, éste valor no estará sujeto a corrección monetaria y deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien, ya sea por: venta, castigo u otra causa.

3.3. Terrenos

Quedan excluidos del régimen de depreciación los terrenos, ya que su objetivo es reflejar el agotamiento o desgaste de los bienes que sean usados o empleados en el negocio del contribuyente y que por su naturaleza pueden agotarse o desgastarse durante su empleo o uso y dejen definitivamente de generar ingresos

3.4. Corrección Monetaria

La corrección monetaria es un mecanismo destinado a reconocer el efecto inflacionario en un determinado ejercicio comercial en aquellas partidas de la empresa y clasificadas en activos y pasivos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.



Es decir, el fenómeno de inflación afecta a la moneda y en términos adquisitivos provoca una pérdida de valor, por lo tanto el fin de la corrección monetaria busca eliminar ese efecto y permitir que todas las operaciones realizadas en un período queden reflejadas en una moneda uniforme, de igual poder adquisitivo.

Tanto la corrección monetaria como la depreciación del activo fijo tributario se aplican a los bienes existentes al cierre del balance, por lo tanto en caso de ventas de activos fijos durante el año, no corresponde corregir ni depreciar dichos bienes para efectos de la rebaja de su costo tributario.

Los Bienes en uso deberán ser revalorizados mensualmente según la variación del IPC; con excepción de los terrenos que serán valorizados y actualizados aplicando la Tasación Fiscal.

Los saldos iniciales de las cuentas de Activo Fijo y de Depreciación Acumulada, deben ajustarse de acuerdo con el índice de actualización anual, en forma previa al registro de la depreciación del período. Dicho ajuste debe efectuarse conjuntamente con la actualización del bien respectivo.

- **Índice de Actualización:** Se considera la variación porcentual experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC), determinado por el Instituto Nacional de Estadísticas (INE) e informada por el SII en la página de su sitio de internet.
- **Procedimiento de Cálculo:** El monto de actualización se obtiene multiplicando el Valor Libro por el Índice de Actualización correspondiente al Porcentaje de Corrección Monetaria Mensual. Los bienes de activo fijo que durante el ejercicio se vendan, permuten, castiguen, etc., deben estar corregidos y registrada su depreciación, hasta la fecha en que tales operaciones se realizan.



3.5. Altas de Activo Fijo

Existen también las altas o adiciones de activo fijo, que son los activos en que la empresa invierte o adquiere, hacen que la partida de activo fijo aumente. Estas adiciones están sujetas a depreciación y a corrección monetaria, por ejemplo:

Con fecha 12.02.2015 una empresa adquiere una maquinaria.

- Valor de compra: \$450.000.-
- Vida útil normal: 6 años
- Factor Corrección monetaria: 4,3%

El registro tributario sería el siguiente:

Fecha de Adquisición	Activo	% C. M.	Valor Libros			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Compra	C.M.	Valor Actualizado		Normal (Meses)		Ejercicio	Acumulada	
12.02.2015	Maquinaria	4,3%	450.000	19.350	469.350	469.350	72	11	71.706	71.706	61

3.6. Bajas de Activo Fijo

Las bajas de activo fijo son aquellos activos que tiene la empresa y que por ejemplo decide venderlos, estos están sujetos a depreciación y corrección monetaria, dependiendo de la fecha de venta del activo.

Otro concepto por el cual un bien se puede dar de baja es por siniestro, entendiéndose por tal, robo, incendio, terremoto, inundaciones, entre otros. Por lo cual el activo puede ser que ya no exista o no está en condiciones para seguir con el uso habitual para el cual fue adquirido.



Ejemplo:

Con fecha 05 de abril de 2015 una empresa da de baja una maquinaria, ya que fue vendida,

Valor libro: \$1.082.368.-

Depreciación acumulada: \$396.868.-

Vida útil restante: 48 meses

En primer lugar se deberá depreciar el bien hasta la fecha de venta, como se muestra en el siguiente registro.

Fecha de Adquisición	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil Normal (Meses)	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Compra	C.M.	Valor Actualizado	Valor Histórico	C.M.	Actualizada				Ejercicio	Acumulada	
05.04.2015	Conservadora	0,6%	1.082.368	6.494	1.088.862	396.868	2.381	399.249	689.613	48	6	136.108	535.357	42

Luego, para registrar la venta en el registro tributario, de deberá considerar la baja en el mismo kárdex, como se muestra a continuación:

BAJA DE ACTIVO

Fecha de Adquisición	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil Normal (Meses)	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Compra	C.M.	Valor Actualizado	Valor Histórico	C.M.	Actualizada				Ejercicio	Acumulada	
05.04.2015	Conservadora	0,6%	-1.082.368	-6.494	-1.088.862	-396.868	-2.381	-399.249	-689.613	48	6	-136.108	-535.357	42

3.7.- Bienes obsoletos:

De acuerdo a las normas de la LIR, no es posible efectuar el castigo de bienes obsoletos o declarados inservibles antes del término de su vida útil, lo que procede en este caso consiste en aumentar al doble la depreciación de estos bienes. Y lo señala la Ley como sigue:



*“Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente”.*²³

3.8.- Desembolsos que forman parte del valor tributario del activo fijo.

El costo tributario de los bienes se conformará por el valor que realmente se invirtió al momento de su adquisición o construcción, entendiéndose que dentro de ellos se comprende los siguientes ítems, todo ellos en su calidad de desembolsos que han incidido directamente en la adquisición o construcción de los referidos bienes:

- Valor de adquisición conforme a la factura o contrato, en el caso de las importaciones será su valor aduanero o en su defecto valor CIF más 6% ad valorem;
- Fletes o seguros nacionales, para trasladar el bien hasta la propiedad del contribuyente, optativamente;
- IVA totalmente irre recuperable;
- Derechos de internación y gastos de desaduanamiento (sólo en el caso de bienes importados);
- Gastos de montaje o instalación;
- Mejoras útiles entendiéndose por estas aquellos desembolsos necesarios y considerables, que tienen por objeto acondicionar o remodelar el bien dejándolo en mejores condiciones de funcionamiento o utilización, agregándole un valor importante que le aumenta su duración y productividad (Oficio N° 2.771, de 1994);
- Intereses originados en créditos directamente relacionados con la adquisición o internación del bien, hasta la fecha en que entre en funciones, optativamente (Oficio N° 1454 de 1991).

²³Artículo 31 N°5 inciso 2 DL 824 Ley sobre Impuesto a la Renta.



Menos:

(-) Monto usado como crédito tributario por inversión en activo fijo:

- Art. 33° Bis, sólo la parte utilizada para pagar el impuesto de primera categoría al final del ejercicio (Circular N°41 de 1990, N° III, letra h).

- Ley Austral, por el total del monto de crédito determinado (circular N°66 de 1999, N° III, letra M)).

- Ley 19.420, por el total del monto de crédito determinado (circular N° 50 de 1995, N° III, letra L)).

(-) Depreciaciones acumuladas de ejercicio anteriores

Más:

(+) Corrección Monetaria (Art. 41° N° 2 de la Ley sobre Impuesto a Renta LIR).

3.9.- Desembolsos que no forman parte del activo fijo para efectos tributarios.

Reparaciones y mantenciones:

Aquellas que tienen por finalidad subsanar los deterioros que corresponden al uso normal del bien, manteniéndolo en mínimas condiciones de ser usado, sin agregarle un valor importante al mismo.

IVA parcialmente irrecuperable:

Son gasto del ejercicio en que se determina proporcionalidad del IVA, no en el ejercicio de la compra.



Licencias de Software:

Confeccionado a la medida: Gasto diferido del Art 31° N° 9 de la LIR, sujeto a corrección monetaria del Art. 41° N° 7 y amortizable hasta en el lapso de seis ejercicio comerciales consecutivos. De lo contrario, si se trata de un software estándar es un gasto del ejercicio.

3.10.- Efectos Ley 20.780 y 20.899

Sin duda estas nuevas leyes que implementaron una reforma al sistema impositivo de nuestro país, afectaron en distintos puntos en la forma de tributación. Cabe señalar que esta memoria no dará un gran énfasis en la reforma tributaria, pero si haremos mención al impacto en el tratamiento de depreciación y en el crédito por inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado del artículo 33 bis de la ley sobre impuesto a la renta.

3.10.1.- Crédito por inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado.

El crédito de activo fijo es un beneficio tributario, su fin es incentivar la inversión de las empresas que declaren el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa en bienes físicos del activo inmovilizado. Este beneficio consistente en aplicar un porcentaje a la inversión en estos bienes, conforme lo establece en el artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual pasa a constituir un crédito contra el impuesto de Primera Categoría.

Bienes que dan derecho a crédito:

Los bienes adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio.

Bienes que no dan derecho a crédito:

Los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos.



Los bienes que puedan ser usados para fines habitacionales o de transporte, excluidos los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga y los buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros, inscritos como tales en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

Valor a considerar para la determinación del crédito:

Como lo indica el inciso 4° de la letra a) del artículo 33 bis de la Ley sobre impuesto a la renta este crédito se calculará, luego de actualizar hasta el término del ejercicio el valor de los activos que tienen derecho al crédito, en otras palabras, luego de aplicar el factor de corrección monetaria se deberá aplicar el porcentaje que corresponda como crédito.

3.10.1.1.- Incidencia de la Reforma Tributaria

El Servicio de Impuestos Internos, emite con fecha 01 de diciembre de 2014 la circular 62, la cual instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014, en el número 16 se refiere a las disposiciones transitorias y permanentes que afectaran al crédito por inversión de activo fijo o inmovilizado.

Como se mencionó, la ley creó disposiciones transitorias, las cuales serían aplicadas entre el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, considerando que a la fecha ésta disposición no aplica, a continuación se analizará el beneficio permanente.

Cálculo de la tasa de crédito:

La tasa de crédito, se determina por tramos considerando el promedio de ventas anuales de los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos. El crédito tope corresponde a 500 UTM, sin derecho a devolución.



- a) Empresas con un ingreso menor o igual a 25.000 UF, aplicaran una tasa de crédito del 6%.
- b) Empresas con un ingreso mayor a 25.000 UF y menor o igual a 100.000 UF, tendrán que aplicar un fórmula para determinar el porcentaje de su beneficio, la cual se muestra a continuación:

$$\text{Tasa de crédito} = 6\% \times [(100.000 - \text{ventas o ingresos anuales en UF}) / 75.000]$$

Cabe destacar, si el resultado de esta fórmula, es inferior al 4%, la tasa a aplicar, será del 4%

- c) Empresas con un ingreso mayor a 100.000 UF, tendrán que aplicar una tasa de crédito del 4%.

Para el cálculo del referido porcentaje, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.

Para efectos del cálculo de los ingresos o ventas se deberá considerar lo siguiente:

- Los ingresos o ventas obtenidos en los 3 últimos ejercicios consecutivos, dicho resultado se dividirá por 3.
- Los ingresos o ventas considerados serán los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose: aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa.
- En el caso que, la empresa haya iniciado actividades, en un periodo inferior a 3 ejercicios, el promedio de ventas o ingresos a considerar, se calculará considerando el período que va desde la fecha de inicio de actividades de la empresa hasta el término de ese año, se considerará como un ejercicio completo.



Ejemplo:

Una empresa adquiere inmobiliario para su oficina: estantes, sillas, entre otros. La administración de la empresa quiere hacer uso del crédito por activo fijo, por lo cual procede a calcular el promedio de ingresos o ventas de los 3 últimos ejercicios. Cabe destacar, que la empresa tiene 10 años de existencia.

Datos:

Ingresos M\$

Año 1: \$700.000.-

Año 2: \$710.000.-

Año 3: \$750.000.-

Total: \$2.160.000.-

Promedio: $2.160.000 / 3 = \text{M\$ } 720.000.-$

Tasa de crédito:

La empresa adquirió los bienes con fecha 20.02.2015, por lo tanto para efectos de considerar el valor de unidad de fomento, será la del término del mes de enero.

UF al 31 de enero: \$ 24.557,15.-

$720.000.000 / 24.557,15 = 29.319 \text{ UF}$

Por lo tanto el ingreso o venta promedio es de 29.319 UF, por consiguiente se deberá proceder a calcular la tasa de crédito con la formula, ya que dicho promedio, se posiciona en el tramo “Empresas con un ingreso mayor a 25.000 UF y menor o igual a 100.000 UF”

Tasa de crédito = $6\% \times [(100.000 - 29.319) / 75.000]$



Tasa de crédito = 6%

Por lo anterior la tasa de crédito a considerar por la empresa será de un 6% sobre el valor del bien, luego de calculada la corrección monetaria dispuesta en el artículo 41 de la ley sobre Impuesto a la renta.

En el quinto capítulo se expondrá un caso práctico que muestre la aplicación de este factor.

3.10.2. Registro depreciación normal versus acelerada

Como se ha analizado en el primer capítulo y el actual, existen dos tipos de depreciación tributaria, las cuales son: normal y acelerada, quienes optan por aplicar depreciación acelerada a un bien mueble tienen que llevar un control, ya sea con su registro de depreciación acelerada y otro registro con la depreciación normal, esto se debe a que tiene incidencia en el registro FUT en forma separada para que a dicha diferencia se le impute la depreciación normal cuando ésta como diferencia temporal se revierta en el futuro. Por otro lado, también es necesario llevar el registro según NIC 16.

En el anexo 1 se mostrará un ejemplo de dicho registro, el cual es de un bien adquirido en febrero del año 2013, que la empresa decidió depreciarlo aceleradamente, pero llevan el control de la diferencia con la depreciación normal.

Depreciación instantánea y súper acelerada.

Entre los beneficios de la reforma tributaria implementada por la ley 20.899 encontramos los beneficios a las PYMES, como lo es la depreciación instantánea y súper acelerada, estipulada conforme al artículo 31 inciso 4° N° 5 bis.

Depreciación Instantánea: las empresas que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 unidades de fomento, podrán aplicar este método de depreciación para los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de un año.



En caso en que no registren operaciones en los años anteriores podrán acogerse a este régimen de depreciación siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 unidades de fomento, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Depreciación Súper Acelerada: Beneficiará a las empresas en que en 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000, podrán aplicar éste régimen de depreciación, para bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.



Capítulo 4: Impuesto diferido

4.1. Impuesto diferido

Como hemos analizado en capítulos anteriores, las empresas chilenas en relación a contabilidad deben dos realidades conceptualmente distintas, la normativa tributaria, establecida en la Ley sobre Impuesto a la Renta (Decreto Ley 824) y la Normativa internacional de contabilidad (NIC), la consecuencia de esto, es que se genera una diferencia debido a la distinta valorización que tienen activos y pasivos para fines de información financiera y para intereses fiscales.

El motivo por el cual las empresas hoy en día tengan que estar sujetas a estos dos tipos de normas de contabilidad es dado a que financieramente se deben registrar los hechos económicos que la empresa genera en el transcurso del año y así entregar una información útil para la toma de decisiones de los distintos usuarios de la información financiera, principalmente dirigida a inversionistas. El segundo tipo tiene como objetivo principal por parte del SII obtener ingresos por medio de tributos de la nación.

Como podemos analizar los objetivos de las distintas normas no tienen un objetivo e común, lo que provoca distintos criterios de reconocimientos en las partidas que se reflejan en balance, generando por consecuencia en las bases contables y tributarias.

4.1.1.-Tipos de Diferencias

El Boletín Técnico N° 60 emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G. y la NIC 12 mencionan dos tipos de diferencias, a continuación definimos cada una de ellas.

Permanentes:

Como su nombre lo indica las diferencias permanentes son las que nunca revierten y el Boletín técnico las define como sigue:



“Las diferencias permanentes son causadas por transacciones que son registradas en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta, no se incluirán en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta ni en el correspondiente pasivo a pagar. En consecuencia, las diferencias permanentes no originan activos ni pasivos por impuestos diferidos.”²⁴

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.

Temporales o temporarias:

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

Boletín Técnico 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”²⁵

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”²⁶

Diferencias temporarias Imponibles y Deducibles:

²⁴Boletín Técnico N° 60, párrafo 14

²⁵Boletín Técnico N°60 Párrafo 14

²⁶NIC 12 "Impuesto sobre las ganancias" Párrafo 5 Letra c)



A su vez las diferencias temporales o temporarias se clasifican en dos, que son las diferencias temporarias imponibles y diferencias temporarias deducibles, las cuales definimos a continuación:

- **Diferencias temporarias imponibles:**

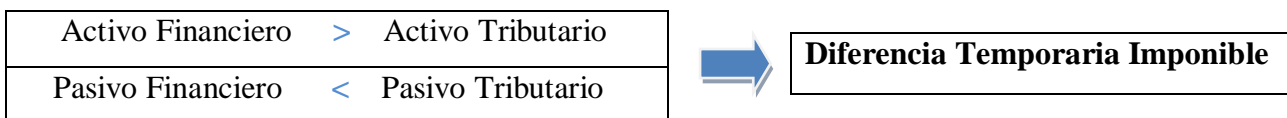
NIC 12:

“Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.”

Boletín Técnico N° 60:

“Las diferencias temporarias imponibles al revertirse en el futuro causarán un aumento en el pago de impuesto a la renta y originan pasivos por impuestos diferidos. Un ejemplo de este tipo de diferencia temporaria es el uso de depreciación acelerada para fines tributarios y de depreciación normal para fines contables.”

Por lo tanto, independiente de cuál sea la normativa 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. Lo anterior lo podemos resumir de la siguiente manera:



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.



- Gastos de fabricación deducidos tributariamente

- **Diferencias temporarias deducibles:**

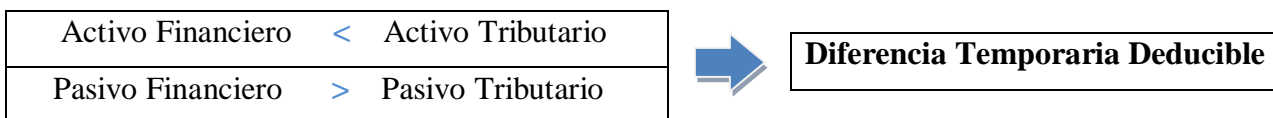
Boletín Técnico N°60:

“Las diferencias temporarias deducibles al revertirse en el futuro causarán una reducción en el pago del impuesto a la renta y originan activos por impuestos diferidos. Un ejemplo de este tipo de diferencia temporaria es la provisión para cuentas incobrables, ya que no es aceptada como gasto hasta el castigo de la respectiva cuenta por cobrar.”²⁷

NIC 12:

“Diferencias temporarias deducibles, La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo. Que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.”

Por lo tanto, independiente de cuál sea la normativa contable, este tipo de diferencias temporarias se producen cuando la base contable de un activo es menor a su base tributaria, o bien cuando la base contable de un pasivo es mayor a su base tributaria. Lo anterior lo podemos resumir de la siguiente manera:



²⁷NIC 12 "Impuesto sobre las Ganancias" párrafo 5 letra b)



Ejemplos de diferencias temporarias imponibles:

- Activos intangibles amortizados contablemente y no tributariamente
- Provisión contable de vacaciones
- Provisión contable para cuentas incobrables
- Ingresos anticipados contablemente que constituyen ingresos tributarios
- Provisión de obsolescencia de existencias y activo fijo

4.2. Activos y pasivos por impuestos diferidos

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

Por su parte, la NIC 12 menciona que 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.

Por otra parte 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.

Criterios para evaluar si procede o no el reconocimiento de un Activo por Impuesto Diferido, bajo NIC.

La 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 contra 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. Pasivos por Impuestos Diferidos

De acuerdo a la NIC 12 un pasivo por impuesto diferido se reconoce por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- (a) El reconocimiento inicial de 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.

Y por su parte el Boletín Técnico N° 60, reconoce un pasivo por impuestos diferidos por la estimación futura de los efectos tributarios atribuibles a diferencias temporarias imponibles.

Luego de introducirnos y analizar ambas normas de Impuesto diferido, llevaremos a cabo un ejemplo en el cual demostraremos la incidencia que tiene dicho impuesto en Propiedad, Planta y Equipo y/o Activo Fijo o Inmovilizado.

4.2.3. Ejemplo de Impuesto Diferido:

Diferencia Depreciación Acelerada v/s Normal.

El uso de depreciación sobre vida útil normal en el ámbito financiero y de depreciación acelerada para fines tributarios origina una diferencia temporaria entre el valor financiero y el valor tributario del activo a depreciar.

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:

La empresa “Comercializadora Sofía S.A.” con fecha 10 de enero de 2014 adquiere una maquinaria.

Valor de compra \$500.000.-

Vida útil normal: 15 años, se deprecia en forma acelerada, por lo tanto su vida útil será de 5 años.

El registro tributario sería el siguiente:

Fecha de Adquisición	Activo	% C. M.	Valor Libros			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Compra	C.M.	Valor Actualizado		Acelerada (Meses)		Ejercicio	Acumulada	
10.01.2014	Maquinaria	5,1%	500.000	25.500	525.500	525.500	60	12	105.100	105.100	48

Base Tributaria

(+) Maquinaria \$500.000.-

(+) Corrección Monetaria \$ 25.500.-

(-) Depreciación \$105.100.-

Total \$ 420.400.-

Contabilización Financiera

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria	500.000	
IVA C.F.	95.000	



Banco		595.000
Gl.: Compra de maquinaria		
-----x-----		
Depreciación	33.333	
Depreciación Acumulada		33.333
Gl.: Contabilización de depreciación del ejercicio		

Base Contable

(+) Maquinaria	\$500.000.-
<u>(-) Depreciación</u>	<u>\$ 33.333.-</u>
Total	\$ 466.667.-

Diferencia Temporaria Imponible

Base Financiera	\$ 466.667.-
<u>(-) Base Tributaria</u>	<u>\$ 420.400.-</u>
= Diferencia Temporaria Imponible	\$ 46.267.-

Por otra parte 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 Financiera	\$ 466.667.-
<u>(-) Base Tributaria</u>	<u>\$ 420.400.-</u>
= Diferencia Temporaria Imponible	\$ 46.267.-

Impuesto Diferido Diferencia Temporaria \$ 46.267* 27% = \$ 12.492.-



A modo resumen esquematizamos cuando se produce un activo o pasivo por impuesto diferido.

Diferencias Temporarias Imponibles → Impuestos Diferidos por Pagar

Pasivo por Impuestos Diferidos

Diferencias Temporarias Deducibles → Impuestos Diferidos por Cobrar

Activo por Impuesto Diferidos



Capítulo 5: Comparación tributaria y financiera mediante ejemplos prácticos

5.1 Casos prácticos

A continuación se presentará una serie de casos prácticos, en donde se evidenciará las diferencias que ocurren al aplicar el tratamiento financiero y tributario a la propiedad, planta y equipo o activo fijo.

Caso 1

La empresa "Telas S.A." con fecha 02 de Marzo de 2014 adquiere una maquinaria, quedando en condiciones óptimas para comenzar a ser usada el mismo día de la compra e instalación, la cual incluye en su costo:

- Flete
- Instalación

Su valor neto es de \$10.000.000 .-, según el fabricante de la máquina, la vida útil de ésta es de 10 años.

La empresa decide tomar el método lineal como forma de depreciación y asigna un valor residual de \$250.000.-

Para efectos tributarios la compañía decide acelerar la depreciación, que según la tabla de vida útil normal es de 15 años, por lo tanto se depreciará por 5 años.

El promedio de ingresos o ventas de los últimos 3 años es de 110.000 UF, para efectos del cálculo de crédito por activo fijo, del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al año dos, la empresa con fecha 30 de abril del 2015, decide dar de baja el bien mueble, ya que sufrió un desperfecto

En el anexo 2 se mostrará el registro tributario de este caso.

**Solución:**

Para efectos de registrar el bien en la contabilidad se realiza el siguiente registro contable al 02 de Marzo de 2014

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria	10.000.000	
IVA Crédito Fiscal	1.900.000	
Banco		11.900.000
Gl.: Adquisición de maquinaria		

Al momento de registrar el bien, tanto financiera como tributariamente, no se generan diferencia, ya que la NIC 16 acepta los fletes y costos de instalación como parte del activo fijo, así también tributariamente el DL 824 menciona que las partidas como, fletes e instalaciones constituyen un desembolso que forma parte del costo activo fijo.

El bien se comienza a utilizar el mismo mes en que la empresa lo adquirió, por lo tanto la cuota de depreciación en el primer ejercicio es de 10 meses.

Para el reconocimiento financiero, la NIC 16 establece que el importe depreciable es el coste del activo menos su valor residual.

(+) Costo del activo	:	10.000.000
(-) Valor residual	:	250.000
Importe depreciable	:	9.750.000

Por lo tanto el valor a depreciar aplicando la formula señalada en el capítulo 2, es el siguiente:

$$(9.750.000/120) \times 10 = 812500$$



Contabilización al 31 de diciembre 2014

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación	812.500	
Depreciación acumulada		812.500
GL. Contabiliza depreciación anual		

Cálculo Impuesto diferido.

Cálculo de bases:

(+) Maquinaria	10.000.000	(+) Maquinaria	10.000.000
(-) Valor Residual	250.000	(+) Corrección Monetaria	250.000
(-) Depreciación	812.500	(-) Depreciación	1.670.400
		(-) Cred. AF.	417.600
Base Financiera	8.937.500	Base Tributaria	8.162.000

(+) Base financiera: 8.937.500.-

(-) Base tributaria: 8.162.000.-

= Diferencia Temporal Imponible \$ **775.500.-**

Impuesto (775.500 x27%) \$**209.385 .-**

Contabilización del impuesto diferido

Cuenta	Debe	Haber
Impuesto diferido (resultado)	209.385	
Pasivo por impuesto diferido		209.385
GL. Impuesto diferido activo fijo.		



Contabilización del crédito por activo fijo:

Cuenta	Debe	Haber
Impuesto por recuperar	417.600	
Otros ingresos		417.600
GL. Crédito por activo fijo		

Como se decide dar de baja el bien al segundo año, financieramente se debe castigar la maquinaria de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
Costo castigo activo fijo	9.187.500	
Depreciación acumulada	812.500	
Maquinaria		10.000.000
GL.: Castigo maquinaria		

Conclusiones del caso:

La depreciación de la propiedad, planta y equipo, según NIC 16 se comenzará cuando el bien este disponible para su uso, sin perjuicio de que realmente se esté usando. En cambio la normativa tributaria, el artículo 31 N° 5 de la LIR señala, que la depreciación se comenzará a contar de su utilización en la empresa, por lo que existirá una diferencia entre las dos normativas respecto a la fecha en que se comenzará a depreciar el bien.

Otro punto que se puede apreciar en el caso, es que para el cálculo de la depreciación, según la NIC 16, se pueden utilizar diversos métodos, entre ellos la norma incluye el método lineal, unidades de producción y decreciente. En cambio la norma tributaria en el artículo 31 n° 5 señala que el método de depreciación aceptado tributariamente es el normal, como también se puede optar por depreciación acelerada, entendiéndose por ésta, la que resulte de fijar a los bienes de activo fijo, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por el SII.



En este caso, la empresa decidió depreciar por el método lineal, por otro lado tributariamente optó por acelerar la depreciación, lo que significa una diferencia en el cálculo de la depreciación.

Otro punto importante es la utilización del Crédito por activo fijo del artículo 33 bis de la LIR, el cual solo es aplicado en el registro tributario, sin perjuicio que debe ser contabilizado.

Caso 2

La empresa "Alimentos S.A" con fecha 05 de mayo de 2014 adquiere un terreno a un valor de \$50.000.000.-en el cual está incluido el honorario por tasación de este.

La entidad tiene como política hacer retasación anual por un tasador profesional, y como consecuencia de ésta, al año 2 el valor en libros asciende a \$51.000.000 y al año 3 disminuye a \$49.000.000, por lo que la empresa empleará el método de revalorización.

En el anexo 3 se mostrará el registro tributario de este caso.

Solución:

La contabilización inicial al 05 de mayo de 2014 sería la siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Terreno	50.000.000	
Banco		50.000.000
Gl.: Adquisición de terreno		

Contabilización por el aumento del valor en libros de la revalorización al año 2.

Cuenta	Debe	Haber
Terreno	1.000.0000	
Reserva de revalorización		1.000.0000
Gl.: Ajuste por revalorización.		



Cálculo Impuesto diferido.

Cálculo de bases:

(+) Terreno	50.000.000	(+) Terreno	50.000.000
(+) Revalorización	1.000.000	(+) Corrección Monetaria	1.450.000
Base Financiera	51.000.000	Base Tributaria	51.450.000

(+) Base financiera: 51.000.000.-

(-) Base tributaria: 51.450.000

= Diferencia Temporal Imponible **\$ 450.000.-**

Impuesto (450.000 x27%) **\$121.500 .-**

Contabilización del impuesto diferido

Cuenta	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	121.500	
Impuesto diferido (resultado)		121.500
GL. Activo por impuesto diferido		

Contabilización por la disminución del valor en libros de la revalorización al año 3

Cuenta	Debe	Haber
Reserva de revalorización	1.000.000	
Perdida por menor valor de activos	1.000.000	
Terreno		2.000.000
Gl: Ajuste por revalorización.		

**Conclusiones del caso:**

La NIC 16 permite registrar el valor libros de un activo a su valor revalorizado, que es el nuevo valor por consecuencia de una tasación, reflejando dicha revalorización en una cuenta patrimonial si el valor aumenta, o a una cuenta de pérdida si el valor disminuye. Además la NIC señala que sólo se aplicará corrección monetaria a economías hiperinflacionarias, por lo que en nuestro país no se aceptaría tal hecho. Por otro lado la norma tributaria no acepta el método de revalorización por lo que sólo se deberá corregir monetariamente.

Cabe destacar que, en este caso habría una incidencia del impuesto diferido, siempre y cuando la revalorización sea cargada a una cuenta de resultado; pues, tributariamente no será reconocido dicho gasto para disminuirlo de los ingresos renta.

Caso 3

La empresa “Productiva S.A.” con fecha 01 de diciembre de 2012 adquiere una maquinaria, su valor asciende a \$7.000.000.-, según el fabricante de la maquina la vida útil es de 15 años.

La empresa optó por el método lineal para efecto de depreciar el bien y asigna un valor residual de \$190.000.-

El bien está en condiciones óptimas para su uso el día 12 de enero del 2013 y se comienza de inmediato a utilizar, por lo tanto la cuota de depreciación anual es de 12 meses.

Para efectos tributarios la empresa decide optar por la depreciación normal, de acuerdo a la tabla de vida útil del SII, se depreciará por 15 años.

Al segundo año la empresa evalúa el método de depreciación aplicado, y como la empresa utilizará la maquinaria al doble de lo que se ocupaba antes, se decide cambiar el método de depreciación lineal por el de unidades de producción. Para ello estiman que se producirán 9.000.000 en productos hasta el término de su vida útil y 600.000 se producirán en el año 2014.



Al mismo tiempo la empresa también decide cambiar su método de depreciación tributaria normal a depreciación acelerada.

En el anexo 4 se mostrará el registro tributario de este caso.

Solución:

La contabilización inicial al 01 de diciembre sería la siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria	7.000.000	
IVA Crédito Fiscal	1.330.000	
Banco		8.330.000
Gl.: Adquisición de maquinaria		

Al momento de reconocer la compra del bien, tanto financiera como tributariamente, no genera diferencia.

Para el reconocimiento financiero, la NIC 16 establece que el importe depreciable es el costo del activo menos su valor residual.

(+) Costo del activo	: 7.000.000
(-) Valor residual	: 190.000
Importe depreciable	: 6.810.000

Por lo tanto, el valor a depreciar según la fórmula señalada en el capítulo 2 es la siguiente:

$$(6.810.000/180) \times 12 = 454.000$$



Contabilización depreciación al 31 de diciembre del 2013

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación	454.000	
Depreciación acumulada		454.000
Gl. Contabiliza depreciación anual		

Cálculo Impuesto diferido.

Cálculo de bases:

(+) Maquinaria	7.000.000	(+) Maquinaria	7.000.000
(-) Valor Residual	190.000	(+) Corrección Monetaria	168.000
(-) Depreciación	454.000	(-) Depreciación	1.515.315
Base Financiera	6.356.000	Base Tributaria	5.652.685

(+) Base financiera: 6.356.000.-

(-) Base tributaria: 5.652.685

= Diferencia Temporal Imponible \$ 703.315.-

Impuesto (703.315 x27%) \$189.895.-

Contabilización del impuesto diferido

Cuenta	Debe	Haber
Impuesto diferido (resultado)	189.895	
Pasivo por impuesto diferido		189.895
GL. Activo por impuesto diferido		



En el segundo año se cambia el método de depreciación por el de unidades de producción. Por lo tanto al aplicar la fórmula de depreciación por unidades de producción, el resultado será el siguiente:

$$6.810.000/1.000.000 = 0,75$$

$$0,75 \times 600.000 = 450.000$$

Contabilización de depreciación al 31 de diciembre de 2014

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación	450.000	
Depreciación acumulada		450.000
Gl. Contabiliza depreciación anual		

Conclusiones del caso:

La NIC 16 señala que si existe un cambio significativo en el patrón, este puede ser reemplazado por otro, si se estima conveniente, adicionalmente, la norma tributaria en el Art. 31 n° 5 señala que una vez optado por depreciación acelerada, si bien, la empresa podrá abandonar dicho régimen, pero volverá definitivamente a depreciación normal.

Caso 4

La empresa “Auditores asociados S.A.” adquiere un equipo computacional con fecha 20 de febrero de 2015, el valor de dicho activo es de \$500.000.-, el cual se le asigna una vida útil de 6 años.

La empresa decide tomar el método lineal como forma de depreciación y no se le asignan un valor residual al bien.

Para efectos tributarios la compañía decide acelerar la depreciación, según la tabla de vida útil, se depreciará en 2 años.



Además, la empresa, tiene como política de registrar los bienes de propiedad planta y equipo a costo histórico.

Cabe destacar que esta empresa no está afecta a IVA, por lo tanto este impuesto pasa a ser parte del costo del bien ya que el IVA es un impuesto irre recuperable

En el anexo 5 se mostrará el registro tributario de este caso.

Solución:

La contabilización inicial sería la siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Equipo Computacional	500.000	
IVA Crédito Fiscal	95.000	
Banco		95.000
Gl.: Adquisición de PC		

Para el reconocimiento financiero, la NIC 16 establece que el importe depreciable es el costo del activo menos su valor residual y menos la depreciación acumulada.

(+) Costo del activo : 595.000

(-) Valor residual : 0

Importe depreciable : 595.000

Por lo tanto, al aplicar la formula señalada en el capítulo 2, el valor a depreciar es el siguiente:

$$595.000 / 72 \times 11 = 90.903$$



La contabilización financiera al 31 de diciembre de 2015 sería:

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación	90.903	
Depreciación acumulada		90.903
Gl. Contabiliza depreciación anual		

Cálculo Impuesto diferido.

Cálculo de bases:

(+) PC	595.000	(+) PC	595.000
(-) Valor Residual	0	(+) Corrección Monetaria	23.205
(-) Depreciación	90.903	(-) Depreciación	283.344
Base Financiera	504.097	Base Tributaria	334.861

(+) Base financiera: 504.097.-

(-) Base tributaria: 334.861.-

= Diferencia Temporal Imponible \$ **169.236.-**

Impuesto (169.236x27%) **\$45.694.-**

Contabilización del impuesto diferido.

Cuenta	Debe	Haber
Impuesto diferido (resultado)	45.694	
Pasivo por impuesto diferido		45.694
GL. Pasivo por impuesto diferido		



Conclusión del caso:

Como se puede apreciar en el caso, en empresas que se encuentran exentas, el IVA constituye un impuesto totalmente irre recuperable, por lo tanto será considerado parte del costo del activo fijo. Por el contrario en empresas que sean afectas, el IVA crédito no será parte del activo, ya que representa un impuesto parcialmente recuperable para las empresas, es decir, el impuesto al valor agregado por la compra de un bien, genera un beneficio para la empresa, porque se aplica en contra del IVA débito fiscal.

Caso 5

La empresa "Plásticos S.A" tiene como parte de su activo fijo una planta productiva, la cual se depreciaba por el método de unidades de producción, quedando en desuso por todo el periodo 2015, para ello se proporciona la siguiente información:

Valor libro financiero : \$3.898.148

Depreciación acumulada Financiera : \$1.101.852

Valor libro tributario : \$7.390.100

Depreciación acumulada tributaria : \$1.606.543

La vida útil restante al 31 de diciembre de 2014 es de 60 meses

En el anexo 6 se mostrará el registro tributario de este caso.

Solución y Conclusiones:

Tributariamente el bien, se debe depreciar de igual forma, sea un plazo definido o indefinido ésta no se detiene y se continua depreciando de igual forma, hasta el término de la vida útil con su correspondiente actualización de corrección monetaria. Por otra parte según la NIC 16 si se utiliza métodos de depreciación en función al uso, el cargo por amortización puede ser nulo cuando no se tenga ninguna actividad de producción. En este caso, como el bien no está



en uso, se detiene la depreciación y cuando este en uso nuevamente se reanuda el cálculo del gasto por depreciación.

Caso 6

La empresa "Conservera S.A." el día 01 de enero de 2015 instala una línea de proceso de manufactura para la elaboración de sus productos, el valor es de \$20.000.000 y su vida útil 25 años.

La línea de proceso de manufactura se encuentra lista para ser usada el mismo mes en que se instaló. La empresa decide tomar el método lineal como forma de depreciación y asigna un valor residual de \$1.000.000

Para efectos tributarios la compañía decide optar por la depreciación normal, que según la tabla de vida útil, se depreciará por 15 años.

La empresa, tiene como política de registrar los bienes de propiedad planta y equipo a costo histórico.

Además, la empresa estima que al final de su vida útil la línea de proceso de manufactura se deberá dismantelar. El dismantelamiento es de \$8.000.000 a valor presente.

En el anexo 7 se mostrará el registro tributario de este caso.

Solución:

La contabilización inicial sería la siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Línea de proceso de manufactura	20.000.000	
IVA Crédito Fiscal	3.800.000	
Banco		23.800.000
Gl.: Instalación línea de proceso		



Según la NIC 16 la estimación del costo de desmantelamiento se debe considerar parte de la propiedad, planta y equipo, por lo que se debe provisionar.

Cuenta	Debe	Haber
línea de proceso de manufactura	8.000.000	
Provisión por desmantelamiento		8.000.000
Gl.: Provisión por desmantelamiento		

Como el bien está en condiciones óptimas para su uso en el mismo mes en que se instaló, la cuota de depreciación anual será de 12 meses.

Para el reconocimiento financiero, la NIC 16 establece que el importe depreciable es el coste del activo menos su valor residual y menos la depreciación acumulada. En este caso el costo del activo será su valor de adquisición más el costo por el desmantelamiento futuro.

Cálculo de la depreciación lineal.

(+) Costo del activo : 28.000.000

(-) Valor residual : 1.000.000

Importe depreciable : 27.000.000

Aplicación de fórmula:

$$27.000.000/300 \times 12 = 1.080.000$$

Contabilización al 31 de diciembre de 2015

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación	1.080.000	
Depreciación acumulada		1.080.000
Gl. Contabiliza depreciación anual		



Cálculo Impuesto diferido.

Cálculo de bases:

(+) Línea de Proceso	20.000.000	(+) Línea de Proceso	20.000.000
(-) Valor Residual	1.000.000	(+) Corrección Monetaria	780.000
(-) Depreciación	1.080.000	(-) Depreciación	1.385.333
Base Financiera	17.920.000	Base Tributaria	19.395.667

(+) Base financiera: 17.920.000.-

(-) Base tributaria: 19.395.667.-

= Diferencia Temporal Deducible \$ **1.475.667.-**

Impuesto (1.475.667 x27%) **\$398.430.-**

Cuenta	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	398.430	
Impuesto diferido (resultado)		398.430
GL. Activo por impuesto diferido		

Conclusiones del caso:

Sobre la estimación inicial de desmantelamiento la NIC 16 considera esta estimación como parte del costo por lo que aumentará el valor del activo y también su depreciación.

En cambio tributariamente no se acepta como costo del activo, ya que en el artículo 31 inciso primero de la LIR, sólo se aceptaran como costos cuando estos se encuentren pagados y adeudados y que sean gastos necesarios para producir la renta.

Por lo tanto esta diferencia implicará que el valor libro del bien sea mayor que su valor tributario.



5.2. Comparación entre normativa IFRS y Normativa tributaria.

Mediante los ejemplos prácticos, y la investigación realizada en los capítulos anteriores, podemos observar en el siguiente cuadro, de forma resumida, las diferencias más relevantes entre la normativa financiera y tributaria.

Concepto	Normativa IFRS	Normativa Tributaria
Reconocimiento inicial	Costo de adquisición más gasto incurrido en dejar el activo operativo. Se debe considerar además provisión por desmantelamiento a valor presente	Similar al financiero, pero en esta normativa, no se considera provisión por desmantelamiento, eventualmente podrían existir costos para dejar operativo el bien que no sean aceptados bajo la normativa tributaria
Tratamiento posterior	Método del costo o revalorización, el que considera ajustes con efectos en patrimonio o resultados	No considera método de revalorización.
Corrección monetaria	No aplica corrección monetaria por no ser una economía hiperinflacionaria	Aplica corrección monetaria de acuerdo al artículo 41 de la LIR. Corrige solo factores positivos.
Métodos de depreciación	Se pueden utilizar diversos métodos, Entre ellos la norma incluye el método lineal, unidades de producción y decreciente	La ley permite depreciar tributariamente un bien de dos formas: Depreciación normal y depreciación acelerada.
Depreciación por componentes	Considera activos por componentes y asignación de vida útiles distintas por cada componente	No considera depreciación por componentes, solo considera la depreciación del activo fijo como un todo.



Comienzo de depreciación	Cuando esté disponible para su uso.	Cuando el bien comienza a operar.
Cambios en el modelo de depreciación	Si existe un cambio significativo en el patrón, este puede ser reemplazado por otro si se estima conveniente.	Una vez optado por depreciación acelerada, la empresa podrá abandonar dicho régimen, pero volverá definitivamente a la depreciación normal.
Vida útil	Es el periodo que una entidad estima en utilizar un activo depreciable determinado, pudiendo depender de diferentes factores.	El Servicio de Impuestos Internos proporciona una tabla de vida útil a los bienes físicos del activo inmovilizado para los efectos de su depreciación, ya sea, normal o acelerada.
Valor residual	Asume que prácticamente todos los activos fijos tienen un valor residual a menos que sea demostrable que no lo poseen	No considera valores residuales
Deterioro	Considera una norma especial para el deterioro de activos, la NIC 36	No considera deterioro propiamente tal, pero sí reconoce el concepto de obsolescencia, sin embargo, solo permite su depreciación al doble y no dar de baja completamente el activo fijo
Bienes inactivos	Se mantendrá su depreciación hasta que el activo se agote por completo, a menos que deprecie en función al uso y no del tiempo	La depreciación tributaria no se detiene, por lo que se continúa depreciando de igual forma, hasta el término de la vida útil. Si la



	trascurrido	inactividad se produce por deterioro o destrucción, éste no se castiga o da de baja en el período en que esto ocurra, sino que podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.
--	-------------	---

Fuente: Elaboración propia



Conclusión

Un porcentaje muy alto representa la Propiedad, Planta y Equipo en las empresas de nuestro país y, sobre todo para el sector industrial ya que es parte fundamental para sus procesos. Por lo que es de gran relevancia mantener un buen registro y tratamiento tanto financiero y tributario del activo fijo, siendo esencial para poder cumplir con los objetivos de la empresa.

Debido al cambio a la normativa internacional, la NIC 16, establece la norma para el tratamiento contable financiero del activo fijo, específicamente para las “Propiedades, plantas y equipos”, así como también para los cambios que se hayan producido en dichas inversiones ya sea por aplicación del deterioro, ventas o dadas de baja por parte de la empresa. Este cambio a la normativa internacional, ha permitido tener una contabilidad mas comparable y transparente, posibilitando y facilitando el proceso de toma de decisiones de las empresas.

Uno de los cambios más significativos que trajo esta norma es la valorización de activos, ya que al momento de valorar un activo las empresas pueden optar por el modelo del costo o de revalorización, retasando sus activos de manera recurrente.

Además un concepto complementario es el deterioro del valor de los activos contenido en la NIC 36, que define el concepto deterioro y establece los procedimientos que deben aplicar las empresas, definiendo cuando aplicar las pruebas de deterioro del valor del activo.

Desde el punto de vista tributario, el activo fijo ofrece a las empresas un destacable beneficio tributario tales como la opción de acelerar el período de vida útil de los bienes que estime conveniente la empresa, con la finalidad de acelerar el cargo a resultado por concepto de depreciación, por otro lado el crédito del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la adquisición de bienes de activo fijo nuevos y depreciables, el cual beneficia a la empresa según el resultado tributario que obtenga al termino del ejercicio comercial.

En consideración de los beneficios señalados anteriormente podemos mencionar que con las modificaciones que ha implementado la Ley 20.780 y la Ley 20.899 a la normativa tributaria chilena, no se ha visto afectada de gran manera, ya que el mencionado crédito por activo fijo



se mantiene. Lo que se modifica son los porcentajes a aplicar dependiendo del tipo de empresa, adicionalmente la Ley 20.780 destaca que todo contribuyente que posea activos depreciables, deberá llevar un registro de todos los tipos de depreciaciones que tenga el bien.

Otro punto importante a concluir, es que producto que existen diferencias entre las dos normativas surgen los impuestos diferidos, los cuales concilian estas diferencias registrándose asientos contables que permitan igualar el impuesto a pagar, pudiéndose generar un activo por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las diferencias temporarias deducibles, o un pasivo por impuesto diferido cuando resulte probable que al revertirse las diferencias en el futuro causarán un aumento en el pago del impuesto a la renta. Estas diferencias se producen por los distintos objetivos que persigue tanto el Servicio de Impuestos Internos como las IFRS.

Algunas de las diferencias que generan impuesto diferido respecto a la propiedad, planta y equipo, se dará cuando conforme a la NIC 36, se aplique deterioro de valor a los bienes, ya que la pérdida que se generará tributariamente no será aceptada como gasto necesario para producir la renta.

Otra diferencia, es que al depreciar un activo la empresa deberá proceder a depreciarlo tanto financiera como tributariamente, generando una diferencia significativa, porque estas, se calculan en base a valor residual, revalorización, entre otros, en el ámbito financiero, en cambio tributariamente para proceder al cálculo de depreciación se debe actualizar el valor de adquisición del activo, mediante corrección monetaria, o también poder afectar al valor a depreciar el crédito por activo fijo. Estas diferencias señaladas anteriormente son las que generan el impuesto diferido.

Además, mediante el estudio de la normativa financiera y tributaria, y los casos prácticos, se han evidenciado una serie de diferencias entre las dos normativas, una de las diferencias que hemos podido desprender de esta investigación, es en relación a la depreciación, puesto que los resultados serán distintos entre las dos normativas, ya que según la normativa tributaria comienza a depreciar a contar de su utilización en la empresa, en cambio la NIC 16 señala que



los bienes se comienzan a depreciar en el momento en que el bien queda listo para ser usado. A la vez, esta misma norma señala que la depreciación será aplicada a cada componente del activo, siempre que sea un monto significativo respecto al monto total del activo, en cambio la norma tributaria no acepta la separación de las partes de los bienes del activo fijo para depreciarlo cuando el valor sea significativo, sino que se deprecia por completo con relación a los años de vida útil que establece el SII. Esto hace que el gasto por depreciación de las dos normativas difieran.

En tanto al modelo de depreciación, la norma IFRS hace referencia a que se pueden utilizar diversos métodos de depreciación, como lo es la lineal, unidades de producción y decreciente, mientras que la norma tributaria da la opción de depreciar de forman normal o acelerada.

Existen también, diferencias al momento de valorizar un activo fijo, ya que la normativa internacional señala que si se opta por el método de la revalorización, deberá compararse el valor de libros con el valor que surja de las tasaciones realizadas por profesionales o el valor de mercado del bien, mientras que tributariamente no se puede aplicar esta revalorización.

En lo referente al deterioro del valor de los activos, según la NIC 36, se permite reconocer una pérdida por deterioro de valor, lo que tributariamente no es aceptado. En el caso de que fuese obsolescencia, el SII sólo estipula en que se podrá aumentar al doble la depreciación normal del bien.

Otra diferencia, es que financieramente, la estimación inicial de desmantelamiento se considera parte del costo del activo fijo, lo que aumentará el valor del activo y por tanto su depreciación. Por el lado tributario, este costo no es aceptado, lo que produce que el valor libro del activo fijo sea mayor que su base tributaria lo que implicará que sea distinta la depreciación financiera a la tributaria.

Como se puede observar, los activos fijos son de gran importancia en términos monetarios como para la operación misma de los negocios, ya sea si es una empresa comercial, industrial o de servicio, pues se debe tener un correcto control de todos aquellos movimientos que se



den desde su adquisición hasta su desuso, para lograr un correcto registro contable financiero mediante las normas internacionales y a la vez también tributarias, por su incidencia en el resultado tributario, ya que la depreciación tributaria constituye una deducción y la depreciación financiera influye como un agregado y por otra parte la depreciación normal y acelerada tiene incidencia en los retiros efectuados en la empresa.



Bibliografía.

Aguiar M.. (2015). La importancia de una adecuada gestión de activos fijos en su negocio. Disponible en: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Adecuada_gestion_Activos_Fijos/\\$FILE/Adecuada_gestion_activos_fijos.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Adecuada_gestion_Activos_Fijos/$FILE/Adecuada_gestion_activos_fijos.pdf) [04.03.16]

Ernest & Young (2009) *IFRS Handbook 2009: Una guía para la implementación de IFRS en Chile.*(pp. 10 ,204-207) Santiago: Legal Publishing Chile

Hernández S., Vega M. y Zúñiga W.. (2011). *Normas Internacionales de Información Financiera: Impacto en propiedad, planta y equipo en empresas manufactureras.* Capic Review, Vol.7, (pp. 22-25). Disponible en <http://www.capic.cl/capic/images/vol9art2.pdf>. (0718-4662). [07.03.16]

KPMG (2008) *IFRS: Mejores Prácticas en Chile, Estudio sobre el avance del proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera.* Disponible en: <https://www.kpmg.com/CL/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2008-03-kpmg-advisory-ifs-mejor-practica-chile.pdf> [07.03.16]

KPMG. (2012). Inmovilizado material . *En Las NIIF comentadas: Guía práctica de KPMG para comprender las normas internacionales de información financiera.* (4ª ed.) España : Aranzadi.

Larraín G.. (2011). *La cuenta regresiva hacia IFRS en Chile: desafíos y responsabilidades.* Superintendencia de Valores y Seguros.. Presentación, Superintendencia de Valores y Seguros. Disponible en: https://www.svs.cl/sitio/publicaciones/doc/Present_Seminario%20IFRS%20200803%202.pdf [04.03.16]



Riquelme A. y León M.. (2003). *Globalización: Historia y actualidad*. Santiago : Ministerio de educación de Chile .(p. 2). Disponible en: http://cmap.javeriana.edu.co/servlet/SBReadResourceServlet?rid=1267111265147_1291251731_2026 [21.02.16]

Torres y López.. (2008). *Manual de consultas IFRS "Tratamiento contable del activo fijo según NIIF/IFRS y su implicancia tributaria*. Santiago: Casta brava S.A.

Valenzuela M.. (2007). *Introducción a las normas internacionales de información financiera*. NIIF vs. PCGA en Chile: Convergencia desde Principios Contables Generalmente Aceptados a Normas Internacionales de Información Financiera (pp. 15,17). Santiago: RIL Editores

Valenzuela M.. (2008). *Colegio de Contadores IFRS - NIIF Activo inmovilizado. Tomo V: Manual para contadores y ejecutivos*. Santiago: Edimatri.

Zúñiga, F., Díaz, J. y Pacheco, L. (2009). *Convergencia contable: Cambios Profundos en la Contabilidad Chilena. Activo Fijo, un caso a considerar*. Capic Review. Vol 7, año (pp. 46-47). Disponible en : <http://www.capic.cl/capic/images/vol7tema6.pdf> [07.03.16]

Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G.

Boletín Técnico N°79 "Convergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera"

Boletín Técnico N° 56 " Principios y normas de contabilidad "

Boletín Técnico N° 33 "Tratamiento Contable del Activo Fijo"

Boletín Técnico N° 60 "Contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos"



Leyes y Normas.

Decreto Ley 824, Sobre Impuesto a la Renta.

Ley 20.780, Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Ley 20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Norma Internacional de Contabilidad 16 "Propiedad Planta y Equipo"

Norma Internacional de Contabilidad 36 "Deterioro del Valor de los Activos"

Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos sobre las Ganancias"

Oficios, circulares y resoluciones del Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 150, Publicado en el año 1993

Oficio N° 2.771, Publicado en el año 1994

Oficio N° 2.771, Publicado en el año 1994

Oficio N° 2.219, Publicado en el año 1997

Oficio N° 1.190, Publicado en el año 1997

Oficio N° 102, Publicado en el año 1999

Circular N° 132, Publicada en el año 1975

Circular N° 50, Publicada en el año 1995

Circular N° 41, Publicada en el año 1990.

Circular N°66, Publicada en el año 1999.



Circular N° 62, Publicada en el año de 2014

Resolución Exenta N° 43, Publicada en el año 2002

Páginas Web visitadas:

Servicio de Impuestos Internos: www.sii.cl

Superintendencia de Valores y Seguros de Chile www.svs.cl

Normas internacionales de contabilidad: www.iasb.org

Colegio de Contadores de Chile A.G: www.contach.cl

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: www.bcn.cl



Anexos



Anexo 1

Registro Activo fijo tributario depreciación normal versus acelerada

Depreciación acelerada:

Año	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación	Depreciación		Saldo Vida Útil
			Valor Histórico	C.M.	Actualizada	Valor Histórico	C.M.	Actualizada		Acelerada		Ejercicio	Acumulada	
2013	Conservadora	2,4%	595.000	14.280	609.280	0	0	0	609.280	24	3	76.160	76.160	21
2014	Conservadora	5,7%	609.280	34.729	644.009	76.160	4.341	80.501	563.508	21	12	322.005	402.506	9
2015	Conservadora	3,9%	644.009	25.116	669.125	402.506	15.698	418.204	250.921	9	9	250.921	669.125	0

Depreciación normal:

Año	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación	Depreciación		Saldo Vida Útil
			Valor Histórico	C.M.	Actualizada	Valor Histórico	C.M.	Actualizada		Normal		Ejercicio	Acumulada	
2013	Conservadora	2,4%	595.000	14.280	609.280	0	0	0	609.280	72	12	101.547	101.547	60
2014	Conservadora	5,7%	609.280	34.729	644.009	101.547	5.788	107.335	536.674	60	12	107.335	214.670	48
2015	Conservadora	3,9%	644.009	25.116	669.125	214.670	8.372	223.042	446.083	48	12	111.521	334.563	36
2016	Conservadora	2,0%	669.125	13.383	682.508	334.563	6.691	341.254	341.254	36	12	113.751	455.005	24
2017	Conservadora	3,0%	682.508	20.475	702.983	455.005	13.650	468.655	234.328	24	12	117.164	585.819	12
2018	Conservadora	2,5%	702.983	17.575	720.558	585.819	14.645	600.464	120.094	12	12	120.094	720.558	0

Nota: Los factores de corrección monetaria desde el año 2016 son supuestos.



Registro depreciación Activo fijo financiero según NIC 16

Fecha Compra	Activo	Valor Libros		Saldo Valor Libros	Vida Útil (Meses)	Cuota Depreciación (Meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
		Valor Compra	Valor Residual				Ejercicio	Acumulada	
2013	Conservadora	595.000	0	595.000	96	12	74.375	74.375	84
2014	Conservadora	595.000	0	520.625	84	12	74.375	148.750	72
2015	Conservadora	595.000	0	446.250	72	12	74.375	223.125	60
2016	Conservadora	595.000	0	371.875	60	12	74.375	297.500	48
2017	Conservadora	595.000	0	297.500	48	12	74.375	371.875	36
2018	Conservadora	595.000	0	223.125	36	12	74.375	446.250	24
2019	Conservadora	595.000	0	148.750	24	12	74.375	520.625	12
2020	Conservadora	595.000	0	74.375	12	12	74.375	595.000	0



Anexo 2 - Ejemplos prácticos Caso 1

Registro al 31 de diciembre del 2014, en el cual el valor de adquisición del bien es corregido, quedando el valor del bien actualizado al cierre del ejercicio comercial, con este valor se procede a descontar el crédito por activo fijo y en consecuencia este será el valor determinado para el cálculo de la depreciación del ejercicio.

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Crédito A.F 4%	Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo
			Valor Compra	C.M.	Actualizada			Acelerada (Meses)		Ejercicio	Acumulada	
02-03-2014	Maquinaria	4,4%	10.000.000	440.000	10.440.000	417.600	10.022.400	60	10	1.670.400	1.670.400	50

Al año siguiente la empresa con fecha 30.04.2015 decide dar de baja el bien mueble, ya que sufrió un desperfecto. A continuación se muestra el registro a dicha fecha.

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo
			Valor Histórico	C.M.	Actualizada	Valor Histórico	C.M.	Actualizada		Acelerada (Meses)		Ejercicio	Acumulada	
02-03-2014	Maquinaria	0,60%	10.440.000	62.640	10.502.640	1.670.400	10.022	1.680.422	8.822.218	50	4	840.211	2.520.633	46

La empresa decide aplicar lo establecido en el artículo 31 N° 5 de la LIR, y lo instruido por el Servicio y procede que se aumente al doble la depreciación restante del bien. Lo cual se muestra en el registro.



Propiedad, Planta y Equipo: Tratamiento financiero contable y tributario e incidencias en el impuesto diferido

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil Acelerada (Meses)	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Histórico	C.M.	Actualizada	Valor Histórico	C.M.	Actualizada				Ejercicio	Acumulada	
02-03-2014	Maquinaria	3,3%	10.502.640	346.587	10.849.227	2.520.633	83.181	2.603.814	8.245.413	23	8	3.773.644	6.377.458	15

Anexo 3 - Ejemplos prácticos Caso 2

Registro tributario terreno, solo se procede a aplicar corrección monetaria.

Registro al 31 de diciembre de 2014:

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros		
			Valor Compra	C.M.	Actualizada
05.05.2014	Terreno	2,9%	50.000.000	1.450.000	51.450.000

Al término del año comercial 2015, procede el mismo cálculo por corrección monetaria.



Registro al 31 de diciembre de 2015:

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros		
			Valor Compra	C.M.	Actualizada
05.05.2014	Terreno	3,9%	51.450.000	2.006.550	53.456.550

Anexo 4 - Ejemplos prácticos Caso 3

Registro al 31 de diciembre del 2012, en el cual el valor de adquisición del bien es corregido, quedando el valor del bien actualizado al cierre del ejercicio comercial y en consecuencia este será el valor determinado para el cálculo de la depreciación del ejercicio.

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación (Meses)	Depreciación		Saldo
			Valor Compra	C.M.	Actualizada		Normal (Meses)		Ejercicio	Acumulada	Vida Útil (Meses)
01.12.2012	Maquinaria	2,4%	7.000.000	168.000	7.168.000	7.168.000	180	12	477.867	477.867	168



Al siguiente año la empresa opta por depreciar aceleradamente bien, cabe destacar que el valor libro al 31 de diciembre del 2012 se debe corregir por el factor de corrección monetaria correspondiente, como también se deberá corregir la depreciación del ejercicio del año anterior, ya que este ahora corresponde a la depreciación acumulada del bien al 31 de diciembre de 2013.

Año	Activo	% C.M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil Acelerada (Meses)	Cuota Depreciación (meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Histórico	C.M.	Actualizada	Valor Histórico	C.M.	Actualizada				Ejercicio	Acumulada	
01.12.2012	Maquinaria	5,7%	7.168.000	408.576	7.576.576	477.867	27.238	505.105	7.071.471	56	12	1.515.315	2.020.421	44

Al siguiente año la empresa decide volver al método de depreciación normal, según el artículo 31, al volver a la depreciación normal, significa que mantendrá este método hasta terminar de depreciar el bien

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil Normal (Meses)	Cuota Depreciación (Meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Compra	C.M.	Actualizada	Valor Histórico	C.M.	Actualizada				Ejercicio	Acumulada	
01.12.2012	Maquinaria	3,9%	7.576.576	295.486	7.872.062	2.020.421	78.796	2.099.217	5.772.846	132	12	524.804	2.545.225	120

Anexo 5 - Ejemplos prácticos Caso 4

Registro al 31 de diciembre del 2015, en el cual el valor de adquisición del bien es corregido, quedando el valor del bien actualizado al cierre del ejercicio comercial y en consecuencia este será el valor determinado para el cálculo de la depreciación del ejercicio.



Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación (Meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Compra	C.M.	Actualizada		Acelerada (Meses)		Ejercicio	Acumulada	
20.02.2015	PC	3,9%	595.000	23.205	618.205	618.205	24	11	283.344	2.303.765	13

Anexo 6 - Ejemplos prácticos Caso 5

Registro al 31 de diciembre del 2015, en el cual el valor de adquisición del bien es corregido, quedando el valor del bien actualizado al cierre del ejercicio comercial y en consecuencia este será el valor determinado para el cálculo de la depreciación del ejercicio. Es importante señalar que si un activo queda inactivo en forma temporal, sea un plazo definido o indefinido la depreciación tributaria no se detiene, se continua depreciando de igual forma, hasta el término de la vida útil.

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Depreciación Acumulada			Saldo Valor Libros	Vida Útil	Cuota Depreciación (Meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Histórico	C.M.	Actualizada	Valor Histórico	C.M.	Actualizada		Normal (Meses)		Ejercicio	Acumulada	
02-03-2013	Maquinaria	3,9%	7.390.000	288.210	7.101.790	1.606.543	1.606.543	3.213.086	3.888.704	60	12	777.741	3.990.827	48



Anexo 7- Ejemplos prácticos Caso 6

Registro al 31 de diciembre del 2015, en el cual el valor de adquisición del bien es corregido, quedando el valor del bien actualizado al cierre del ejercicio comercial y en consecuencia este será el valor determinado para el cálculo de la depreciación del ejercicio.

Fecha Compra	Activo	% C. M.	Valor Libros			Saldo Valor Libros	Vida Útil Acelerada (Meses)	Cuota Depreciación (Meses)	Depreciación		Saldo Vida Útil (Meses)
			Valor Compra	C.M.	Actualizada				Ejercicio	Acumulada	
01.01.2015	Linea de Proceso	3,9%	20.000.000	780.000	20.780.000	20.780.000	180	12	1.385.333	1.385.333	168