



**UNIVERSIDAD DEL BÍO BÍO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE GESTION EMPRESARIAL
CARRERA CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

**COMPARACIÓN ENTRE LA NORMATIVA CONTABLE
NACIONAL E INTERNACIONAL Y SU IMPLICANCÍA EN EL
CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO.**

Memoria para optar al Título de Contador Público y Auditor

Mención: Gestión Tributaria

**VÍCTOR CHANDIA CHANDIA
MAXIMILIANO SALGADO CARTES**

Profesor Guía: Cecilia Gallegos Muñoz

Chillán, Diciembre de 2007

Universidad del Bío Bío

ÍNDICE

Tema	Pág.
Índice	2
Introducción	6
Capitulo Nº 1: Marco Conceptual	9
1.1.- Impuesto Diferido; Conceptos y Metodologías.	10
1.1.1.- Conceptos Generales.	10
1.1.2.- Impuesto Diferido	11
1.1.3.- Diferencias que dan origen al Impuesto Diferido	15
1.1.4.- Métodos para la determinación del Impuesto Diferido.	18
1.1.5.- Efectos del Impuesto Diferido.	22
1.2.- Proceso de Convergencia.	27
1.2.1.- Normas Internacionales de Contabilidad.	28
Capitulo Nº 2: Normativa Internacional Sobre Impuesto Diferido	45
2.1.- Introducción a la NIC 12; Impuestos a la Renta.	46
2.1.1.- Ficha Técnica	47
2.2.- Análisis de la NIC 12 sobre Impuestos a la Renta.	49
2.2.1.- Objetivos.	49
2.2.2.- Alcance.	50
2.2.3.- Definiciones.	51
2.2.4.- Base Tributaria.	53
2.2.5.- Reconocimiento de Impuesto Corriente.	59
2.2.6.- Reconocimiento de Pasivos y Activos por Impuestos Diferidos.	60
2.2.7.- Valorización	64
2.2.8.- Presentación.	70
2.3. Cuadro comparativo de la NIC 12 y el Boletín Técnico Nº 60.	71

Universidad del Bío Bío

Capítulo Nº 3: Base Tributaria	74
3.1.- Base Tributaria.	75
3.2.-Valoración Tributaria.	76
3.2.1.- Base Tributaria de los Activos No Corrientes	76
3.2.2.- Base Tributaria de los Activos Corrientes .	88
3.2.3.- Patrimonio Neto.	96
3.2.4.- Base Tributaria de los Pasivos No Corrientes.	98
3.2.5.- Base Tributaria de los Pasivos Corrientes.	101
Capítulo Nº 4: Efecto de las NIC en el cálculo del Impuesto Diferido para el Inmovilizado Material.	103
Introducción	104
4.1. Inmovilizado Material.	106
4.1.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .	106
4.1.2.- Valoración según las NIC	108
4.1.3.- Diferencias entre Valoración Contable y la Base Tributaria .	112
4.1.4.- Caso Práctico.	115
4.1.5.- Conclusiones.	131
4.2. - Leasing.	132
4.2.1. - Leasing operativo	132
4.2.2. - Leasing Financiero.	133
4.3.- Propiedades de Inversión	152
Capítulo Nº 5: Efectos de la Aplicación de las NIC, en el Cálculo del Impuesto Diferido de Activos Intangibles, Inversiones e Instrumentos Financieros.	153
Introducción	154
5.1.- Activos Intangibles	155
5.1.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .	155
5.1.2.- Valorización según las NIC.	156

Universidad del Bío Bío

5.1.3.- Diferencias en la Valorización de las Normas Contables	159
5.1.4.- Diferencias entre valoración contable y la base tributaria .	160
5.1.5.- Caso Práctico	161
5.1.6.- Conclusiones	168
5.2.- Inversiones.	169
5.2.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .	169
5.2.2.- Valorización según las NIC.	171
5.2.3.- Impuesto Diferido por Inversiones Permanentes.	172
5.2.4.- Caso Práctico	173
5.2.5.- Conclusiones	179
5.3.- Goodwill	179
5.3.1.- Valoración según los Boletines Técnicos .	179
5.3.2.- Valorización según las NIC.	180
5.3.3. Diferencias con efectos en el Cálculo del Impuesto Diferido.	181
5.4.- Instrumentos Financieros.	181
5.4.1.- Impuesto Diferido según los Boletines Técnicos.	182
5.4.2.- Valorización según las NIC.	184
5.4.3.- Diferencias con efectos en el cálculo del Impuesto Diferido.	185
5.4.4.- Caso Práctico	188
Capitulo Nº 6: Impacto de la Aplicación de las NIC, en el cálculo del Impuesto Diferido de; Existencias, Activos Biológicos, Activos por impuestos, Provisiones e Ingresos Anticipados.	191
6.1.- Activos Biológicos	192
6.1.1.-Valorización según los Boletines Técnicos.	192
6.1.2.- Valorización según las NIC.	193
6.1.3.- Diferencias con efectos en el cálculo del Impuesto Diferido	194
6.1.4.- Caso Práctico.	195
6.1.5.- Conclusiones	198
6.2.- Existencias	199
6.2.1.- Valorización según los Boletines Técnicos.	201

Universidad del Bío Bío

6.2.2.- Valorización Contable según las NIC	200
6.2.3.- Diferencias con efectos en el cálculo del Impuesto Diferido	201
6.2.4.- Caso Práctico.	202
6.2.5.-Conclusión	203
6.3.- Activos por Impuestos sobre las Ganancias Corrientes.	204
6.3.1.- Valoración según los Boletines Técnicos.	204
6.3.2.-Valorización según las NIC.	205
6.3.3.- Diferencias con efecto sobre los Impuestos Diferidos.	205
6.3.4.- Conclusión	205
6.4.- Provisiones	206
6.4.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .	206
6.4.2.- Valorización según las NIC.	206
6.4.3.- Impuesto Diferido	207
6.5.- Provisión Indemnización por Años de Servicios.	208
6.5.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .	208
6.5.2.- Valorización según las NIC.	209
6.5.3.- Diferencias con efectos sobre los Impuestos Diferidos	210
6.5.4.- Caso Práctico.	211
6.6.- Ingresos Anticipados.	213
6.6.1.- Valorización según los Boletín Técnicos .	213
6.6.2.- Valorización según las NIC-.	214
6.6.3.- Cálculo del Impuesto Diferido	215
6.6.4.- Caso Práctico.	216
6.6.5.- Conclusión	218
Conclusiones Generales	219
Anexos	223
Bibliografía	246

INTRODUCCIÓN

La contabilidad sigue siendo el principal sistema de información que tienen las empresas para la toma de decisiones, cuyo objetivo se puede definir como: proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones económicas. Pero por otra parte existen las normas tributarias que persiguen otros objetivos, como determinar correctamente la base imponible de los impuestos a las empresas, para proveer de recursos fiscales al estado.

Así nos encontramos con estados contables elaborados con un criterio económico-financiero que debe, mediante ajustes extracontables, adaptarse a las normas tributarias, por lo que poseeremos un resultado financiero que no será necesariamente igual al resultado tributario.

Una manera de poder conciliar estas discrepancias entre los objetivos contables y tributarios, en el cálculo de la base de impuesto, es la determinación del impuesto diferido, el cual muestra las diferencias entre el monto de gasto por impuesto renta, estimado según las normas contables y el impuesto renta calculado según las normas tributarias, con el fin de reflejar en el balance, el monto real de este gasto, y mantener la relación financiera de Ingreso -Gasto dentro de un mismo período, con lo que los estados financieros deberían cumplir con la obligación de indicar razonablemente la situación de la empresa.

Estas disconformidades contable-tributario pueden provocar diferencias de carácter permanente y/o temporal. Las diferencias de carácter permanente, son aquellas que no pueden revertirse en el futuro. En cambio las diferencias temporales transacciones que contablemente afectan a un período y

Universidad del Bío Bío

tributariamente a otro distinto al de su registro ordinario y por ende se espera que sean revertidas en uno o más períodos futuros, aunque sólo las diferencias temporales son las que provocan impuesto diferido y por ende serán éstas las que se analizarán en esta memoria.

En Chile se vive un proceso de entrada al mundo de negocios globalizados, lo que ha traído consigo nuevos desafíos para todos los entes económicos, es así como la profesión contable se ha visto en la necesidad de estandarizar sus reglas y converger de las normas nacionales a las normas internacionales de contabilidad (NIC) emitidas por el IASB (*International Accounting Standards Board*), con el fin de evitar distorsiones en la información presentada por empresas en diferentes países.

Las NIC's poseen una visión de negocios diferente y actualizada en comparación a la que nos tenían acostumbrado los boletines técnicos. Por ello es que esta memoria busca ser un aporte en la comprensión de los temas incluidos en estas normas, específicamente trata de descifrar todos los cambios que ellas incluirán en el cálculo de los impuestos diferidos y en las bases de valoración de activos y pasivos.

Los impuestos diferidos de por sí son un tema que muchos profesionales tratan de evitar por su aparente complejidad, pero se intentara terminar con ese misterio y demostrar lo simple que pueden ser los cálculos, con la información necesaria, acercando al lector al uso de un modelo de cálculo basado en el balance, que debido a su simplicidad y utilidad es de aceptación general en gran parte del mundo y que en Chile es de reciente aplicación y desconocido por muchos.

Mediante un estudio conceptual, se mostraran las diferencias existentes entre las valoraciones contables según los boletines técnicos y la calculada de acuerdo a las NIC, y su efecto sobre la determinación de los impuestos diferidos.

Universidad del Bío Bío

Se introducirá en el concepto de base tributaria, aplicando de una forma diferente las normas del impuesto renta, para permitirnos conocer una manera de determinar el valor tributario de los activos y pasivos más usuales en las empresas.

Además se complementará toda esta teoría, con ejemplos para cada tema importante o de una complejidad especial, con el afán de entregar una mirada práctica de la forma de determinación de los impuestos diferidos.

Esperamos que el lector encuentre en esta memoria lo que necesita saber sobre impuesto diferido, calculado de acuerdo a los boletines técnicos y las NIC.

Capítulo N° 1

Marco Conceptual

1.1.- Impuesto Diferido: Conceptos y Metodologías.

1.1.1.- Conceptos Generales.

Antes de empezar a desarrollar el tema es necesario aclarar ciertos términos, que se utilizarán de forma recurrente de aquí en adelante.

A) Gasto por Impuesto Renta: Es el gasto correspondiente al período, calculado sobre la utilidad antes de impuesto, y de acuerdo a la normativa financiera-contable.

Recuadro 1.1.- Cálculo del Gasto por Impuesto Renta

Ingresos Brutos por ventas	(+)
Menos: Costos de venta	(-)
Margen de utilidad	(=)
Menos: Gastos de Administración y venta	(-)
Resultado Operacional	(=)
Ingresos no operacionales	(+)
Menos: Gastos no Operacionales	(-)
Resultado no Operacional	(=)
Resultado Antes de Impuesto	(=)
Menos: Impuesto Renta	(-)
Resultado Contable	(=)

Fuente: Extraído y Modificado de Díaz y Muñoz (1999) Pág. 34

Universidad del Bío Bío

B) Impuesto a la Renta: Es la cantidad de impuesto para un período, calculada sobre la base tributaria, contemplada en los artículos 29 al 33, de la ley de impuestos a la renta.

Recuadro 1.2.- Cálculo del Impuesto Renta.

Ingresos Brutos (excepto los ingresos no constitutivos de Renta)	(+)
Menos: Costos de Ventas y Servicios	(-)
Menos: Gastos necesarios para producir renta	(-)
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, por Corrección Monetaria	(+/-)
Ajustes por agregados o deducciones (art. 33)	(+/-)
Renta Líquida Imponible (RLI)	(=)

Fuente: Extraído y Modificado de Díaz y Muñoz (1999) Pág. 49

C) Valoración Contable: Es el valor que se le asigna a cierto activo o pasivo, de acuerdo a la normativa financiero -contable.

D) Valoración fiscal: Es el valor que tienen tributariamente los activos y pasivos que posee la empresa, se estiman de acuerdo con la normativa tributaria contemplada en la ley de la renta, circulares y oficios del SII.

1.1.2.- Impuesto Diferido

El fisco utiliza como una de las herramientas más importantes de política económica el empleo de las normas tributarias, las cuales van dirigidas a la regular los tributos que afectan a los distintos entes o personas que realizan actividades económicas en su jurisdicción. Estos tributos, son en parte, los que financian las distintas actividades que realiza el gobierno, en su labor de protección social y manejo del aparato estatal.

Universidad del Bío Bío

Por otro lado, para nadie debería ser desconocido que las técnicas contables cada día se perfeccionan más con el propósito de cumplir de forma satisfactoria con el objetivo primordial de los estados financieros, el cual apunta a mostrar una imagen fiel de la situación de la empresa, proporcionando la mayor cantidad de información útil a sus usuarios.

A medida que cada una de las partes pretendía cumplir de mejor manera sus propósitos, empezaron a ser cada vez más notorias las diferencias entre las cifras mostradas en la declaración de impuestos a la renta y los cálculos del gasto fiscal en los registros contables.

Esto dio lugar a muchos debates sobre qué cifra era la que debía mostrar la contabilidad, así se llegó a la conclusión de que las diferencias estaban en los objetivos mismos de la contabilidad y las normas tributaria (como sistema de recaudación), por lo que se debió buscar una forma de reflejar en los estados financieros las diferencias entre el gasto por impuesto a la renta del año y lo realmente pagado, determinado de acuerdo a las normas tributarias.

Así nació el concepto de impuesto diferido, que es donde se debe reflejar las diferencias que se puedan producir en el cálculo del impuesto entre las normas contables y las tributarias.

A) Normas Contables.

La contabilidad es un sistema capaz de recopilar datos económicos y entregar información para la toma de decisiones.

A.1) Objetivos.

- Recoger información sobre los hechos económicos de la empresa.

Universidad del Bío Bío

- ✿ Procesar los datos obtenidos y registrar los sucesos relevantes.
- ✿ Entregar información para la toma de decisiones económicas y políticas, para usuarios internos, así como externos.

A.2) Principios.

La contabilidad se basa en principios, estos son las hipótesis fundamentales o requerimientos básicos para el desarrollo y aplicación de un sistema contable.

Estos principios están directamente relacionados con el marco conceptual de cualquier normativa contable, por eso, dependiendo de cual conjunto de normas contables que se analicen, se puede encontrar una gran diversidad de estos. En esta memoria se analizan sólo 2 principios, que son la base sustantiva sobre la cual se basa el cálculo del impuesto diferido. Estos están considerados en la normativa chilena, en su Boletín Técnico N° 1, y en el marco conceptual del IASB (*International Accounting Standards Board*).

- ✿ **Principio de empresa en marcha:** La contabilidad se prepara considerando que la empresa continuará sus operaciones dentro del futuro previsible. Por lo tanto se entiende que no se posee la intención de terminar las operaciones o reducirlas. Esta hipótesis nos habla del dinamismo de la empresa y le proyecta una vida ilimitada en el tiempo.

Dentro de este principio podemos considerar además, la periodicidad en la entrega de información, dividiendo la vida contable de la empresa en plazos, en los cuales la contabilidad debe presentar informes para la toma de decisiones.

- ✿ **Principio de Devengado:** Éste indica que los hechos económicos se registran cuando ocurren y no solamente cuando se recibe el dinero, y

Universidad del Bío Bío

deben ser reflejados en los estados financieros del período en que ellos se producen. Este principio es determinante a la hora de decidir el reconocimiento de activo, pasivo, gasto o ingreso.

B) Normativa Tributaria.

La normativa tributaria fija las pautas para calcular los resultados obtenidos de las operaciones que realiza una organización comercial durante un ejercicio, que por lo general corresponde a un año. Este cálculo es el que sirve de base para la determinación del impuesto a la renta a pagar.

B.1) Objetivos.

El objetivo primordial de la normativa tributaria, es la correcta determinación de los impuestos que corresponde a cada entidad económica por el desarrollo de una actividad comercial. Estos impuestos serán el resultado de la aplicación de la correspondiente tasa, que actualmente corresponden al 17%, sobre el resultado tributario obtenido por la organización comercial.

B.2) Principios.

De acuerdo a la normativa tributaria vigente para el cálculo de la base imponible afecta a impuesto a la renta, expresada en el art. 29 del DL. 824, “constituirán ingresos brutos del período todos aquellos que haya sido percibidos o devengados, con excepción de aquellas rentas contempladas en el artículo 20 N° 2”.

De acuerdo a lo anterior, es preciso que establezcamos a qué nos referimos con las expresiones de percibidos o devengados.

Universidad del Bío Bío

- ✿ **Devengado:** Los hechos económicos serán considerados en el cálculo de la RLI, en el momento que ocurran o cuando haya nacido la operación, independiente del movimiento de dinero, como consecuencia del reconocimiento de derechos u obligaciones, vencimiento de plazos, condiciones contractuales, cumplimiento de disposiciones legales o prácticas comerciales de general aceptación .
- ✿ **Realizado o Percibido:** Este principio establece su base , en el flujo de caja proveniente de las operaciones, es decir , establece que los ingresos se computarán en la RLI del ejercicio, en el cual se generen flujos de caja positivos hacia la empresa, por un servicio aun no prestado o un producto no fabricado.

Además en el art. 31 se establece como requisito para que un gasto necesario pueda ser deducido de los ingresos netos, el estar pagados o adeudados. Con estos podemos suponer otro principio, diferente a los anteriores, pues se establece una condición necesaria para reconocer un gasto y poder deducirlos de los ingresos del período.

1.1.3- Diferencias que dan origen al Impuesto Diferido .

Como se aprecia en el recuadro 1.3, los objetivos de la contabilidad, así como algunos de sus principios, no son iguales a los que tiene la normativa tributaria. Esto provoca que la valorización de los activos y los pasivos sea en muchas circunstancias diferentes, lo que influye directamente en el cálculo del gasto por impuesto a la renta.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 1.3.- Diferencias entre las normas Contables y Tributarias

Contabilidad	Norma Tributaria
<p><u>Objetivos:</u> Entregar información económica para la toma de decisiones.</p> <p><u>Principios:</u> Devengado: Los hechos económicos se reconocen cuando se realizan, independientes del flujo de caja.</p> <p>Empresa en Marcha: Se estima que la empresa seguirá funcionando en el futuro previsible.</p>	<p><u>Objetivo:</u> La correcta determinación de los impuestos.</p> <p><u>Principios:</u> Devengado: Los ingresos se deben reconocer cuando se producen.</p> <p>Realizado: Se deben reconocer los ingresos cuando sean percibidos.</p> <p>Los Gastos deben ser reconocidos, siempre que sean necesarios para producir la renta, y que se encuentre pagado o adeudado.</p>

Fuente: Elaboración Propia

A) Tipo de Diferencias.

Es importante destacar que existen dos categorías de diferencia: las permanentes y las temporales, a continuación definimos cada una de ellas.

A.1) Diferencias Permanentes.

Son aquellas, que se producen entre la valoración contable de los activos y/o pasivos de una entidad y aquella que se realiza según la norma tributaria, que

Universidad del Bío Bío

no serán revertidas en el futuro. Pues su impacto será reconocido en el gasto por impuesto a la renta en el período en que se produce.

Un ejemplo de estas diferencias son los gastos rechazados, que significaran un mayor pago de impuesto en el período en que se incurren, al no se aceptada tributariamente su deducción de los ingresos del período actual ni en períodos posteriores. Por lo tanto el efecto que este tendrá sobre el cálculo de los impuesto sólo se reflejara en un período tanto tributaria como financieramente.

A.2) Diferencias Temporales.

Son aquellas diferencias, que se producen en la valoración contable de los activos (pasivos) y la base tributaria de los mismos, que se revertirá en el futuro cuando se recupere o liquide el valor de estos, por que contablemente dicha diferencia tendrán un impacto sobre los impuesto en períodos diferentes a las normas tributarias.

Por ejemplo los ingresos anticipados, contablemente serán considerados en un cuenta de pasivo pues no cumplen con los requisitos necesarios para reconocerse como un ingreso, cuando se cumplan con esas condiciones se incluirán en el cálculo del impuesto. En cambio tributariamente dichos ingresos se consideraran en la renta líquida imponible en el período en el cual se percibieron. Por lo tanto según las norma tributarias se incluirán en un período y financieramente en otro, y cuando ambas los hayan considerado se revertirán las diferencias en el pago de impuestos.

Si continuamos analizando los ejemplos dados para explicar los tipos de diferencias, tenemos que el caso de las diferencias permanentes, los gastos rechazados generaran un mayor pago de impuestos en el período en que se producen, pero como nunca se podrán deducir, no generaran un menor pago de impuestos en el futuro, por lo que no existe un impuesto diferido que reconocer.

Universidad del Bío Bío

En cambio en el ejemplo analizado de las diferencias temporales, los ingresos anticipados al ser incluidos en la renta líquida imponible, según las normas tributarias y en el pasivo según las normas contables, generaran un impuesto a pagar mayor que el gasto por impuesto renta, para ese año. Pero cuando los ingresos anticipados cumplan con los requisitos contables para su reconocimiento como ingresos, se incluirán en el cálculo del gasto por impuesto a la renta, el cual será mayor que el impuesto a pagar tributariamente.

Período 1

Gasto por Impuesto Renta < Impuesto Renta por Pagar

Período 2

Gasto por Impuesto Renta > Impuesto Renta por Pagar

Como se ven los cuadros anteriores la diferencia entre el gasto tributario y el impuesto a la renta por pagar en el período 1, se revertiría en período 2.

1.1.4.- Métodos para la determinación del Impuesto Diferido.

Para la determinación del impuesto diferido, existen dos enfoques, uno basado en el estado de resultado y el segundo basado en la utilización de las cuentas de balance.

A) Método del Estado de Resultado.

El empleo de este método para el cálculo del impuesto diferido considera que las comparaciones entre la renta líquida imponible (RLI), determinada para un período utilizando la normativa tributaria, y el resultado contable antes de impuesto de acuerdo a los diferentes criterios financieros, da como resultado diferencias

Universidad del Bío Bío

tanto permanentes como temporales y son precisamente estas últimas las que dan origen al impuesto diferido.

B) Método del Balance General

Este método plantea que el impuesto diferido es causado por la forma en que se valorizan los activos y pasivos de acuerdo con el criterio contable y tributario.

Actualmente este es el método establecido en la normativa contable del Colegio de Contadores de Chile A.G. (Boletín Técnico N° 60), y es el que se seguirá aplicando con la implementación de las normas Internacionales de Contabilidad (NIC 12).

C) Ejemplo 1.1-

Para explicar mejor como surgen las diferencias, y en especial las que tienen el carácter de temporales se presenta el siguiente ejemplo, que será resuelto de acuerdo al método de resultados y de balance.

Considere los siguientes datos y su análisis bajo la actual normativa de los boletines técnicos, respecto a la valoración del activo fijo.

- Se compra una maquinaria en \$ 100.000 al 03.01.2006.
- Su vida útil es de 10 años, sin valor residual.
- Se deprecia para términos tributarios de forma acelerada .
- Variación IPC Enero-Diciembre 2,5%.
- Valorización para el 1º año

Universidad del Bío Bío

Recuadro 1.4.- Solución Ejemplo 1.1. Valorización del Activo

Concepto	Valoración Fiscal	Valoración Financiera
Costo de Adquisición	\$100.000	\$100.000
Corrección Monetaria	\$ 2.500	\$ 2.500
Depreciación	(\$ 34.167) ¹	(\$10.250) ²
Valor del Activo	\$ 68.333	\$ 92.250

Fuente: Elaboración Propia

Como se ve, en el cuadro anterior la valoración fiscal es diferente de la valoración financiera del activo (Maquinaria). Esta es una diferencia de tipo temporal, que influirá en el cálculo del impuesto a la renta por la teoría básica contable de la partida doble, la cual indica que una disminución en el valor de un activo, debe tener su contra cuenta en un costo, gasto o una disminución del pasivo. En este caso, como la disminución en el valor del activo fue a causa de la depreciación, se produjo un gasto.

Financieramente el asiento del ejemplo 1.1, sería el siguiente.

----- x -----	
Depreciación Maquinaria	\$ 10.250
Depreciación Acumulada Maquinaria	\$ 10.250
----- x -----	

Tributariamente se reconocen \$34.167 por depreciación, esto debido a que el artículo 31 N° 5, indica que se puede deducir como gasto, de los ingresos netos del período una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre su valor

¹ Se cálculo de la siguiente manera $(102.500 / 3) = 34.167$, el tres del denominador corresponden a un tercio de la vida útil del bien. Así lo estima la norma tributaria para el cálculo de la depreciación acelerada.

² La depreciación se cálculo de la siguiente forma $(102.500/10) = 10.250$, el diez del denominador son los años de vida útil del bien, según la estimación contable.

Universidad del Bío Bío

corregido, así también, en el mismo artículo 31 N° 5 se permite a el contribuyente poder aplicar una depreciación acelerada, que es equivalente a un tercio de la vida útil normal del bien. Mientras que contablemente se registran \$ 10.250, ya que se utiliza un método de depreciación que refleje de la mejor mane ra posible el desgaste que sufrirá el bien, como por ejemplo el método de depreciación lineal, por unidades de producción, etc. (para el caso se utiliza el método lineal).

Por lo tanto tenemos que en el primer año, contablemente se estará reconociendo un gasto menor por la cuota de depreciación, en relación con la deducción permitida tributariamente, por lo que el resultado financiero obtenido en el ejercicio será mayor que el resultado tributario de modo que el cálculo del gasto fiscal también lo será.

Por otro lado, si consideramos que en el cuarto período, contablemente se seguiría utilizando el método de depreciación lineal pero en el aspecto tributario ya no se tendría qué depreciar, puesto que el bien ya se encontraría completamente agotado, la situación en el resultado se empezaría a revertir, hasta extinguirse al décimo año.

Durante todos aquellos períodos en que tributariamente se deprecia de forma acelerada, existirán diferencias temporales originadas por discrepancias en la asignación de la cuota de depreciación, diferencia que aumentará mi entras no se agote por completo el bien según el enfoque tributario, pero luego que ocurra esto como se explicaba en el párrafo anterior, será la depreciación financiera la que será mayor, con lo que la diferencia temporaria comenzará a ser revertida y al final de la vida útil financiera del bien o con su venta, esta diferencia quedara completamente saldada.

Universidad del Bío Bío

1.1.5.- Efecto del Impuesto Diferido.

Ya hemos indicado como surgen diferencias en la valoración de activos y/o pasivos entre las normas contables y las tributarias. Además de decir que sólo las diferencias temporales son las que podrían producir impuestos diferidos, ahora les indicaremos por que calcular el impuesto diferido. Para ello recapitularemos el ejemplo 1.1. y para hacer un poco más completo el análisis agregaremos más datos.

- La utilidad antes de impuesto calculado financieramente es de \$ 500.000.
- La maquinaria se vende al 5º año, a su valor libro.
- Las tasas de impuestos y corrección permanecen invariable.

Así tenemos que el gasto por impuesto a la renta calculado financieramente, se realiza aplicando la tasa de impuesto sobre la utilidad antes de impuesto.

$$\$ 500.000 \times 17\% = \$ 85.000$$

Pero tributariamente hay que hacer un ajuste por la mayor depreciación calculada al aplicar el método de depreciación acelerada.

Recuadro 1.5. Solución Ejemplo 1.1. Cálculo de la RLI

Resultado antes de impuesto	\$ 500.000
Más: Depreciación Financiera	\$ 10.250
Menos: Depreciación Tributaria	(\$ 34.167)
Más: Corrección Monetaria Tributaria	\$ 2.500
Menos: Corrección Monetaria Financiera	\$ 2.500
Renta Liquida Imponible	\$ 476.083

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

Impuesto a la renta determinado tributariamente sería:

$$\$ 476.083 \times 17\% = \$ 80.934$$

Entonces por un lado tenemos que el gasto por impuesto a la renta del año, es de 85.000, pero en abril sólo se deberá pagar 80.934 al fisco, y que ese será el monto que provisionaremos al 31/12 del año 2006.

Si hiciésemos el asiento, este sería el siguiente.

----- x -----	
Gasto por impuesto renta	85.000
Provisión Impuesto Renta	80.934
----- x -----	

Como podemos apreciar este asiento está descuadrado, pues el gasto por impuestos del ejercicio es diferente al impuesto renta a pagar. Entonces debemos incluir una cuenta de impuesto diferido de pasivo, que será la que refleje el monto de impuesto que se espera cancelar en el futuro. Ahora el asiento nos quedará.

----- x -----	
Gasto por Impuesto Renta	85.000
Impuesto Diferido de pasivo	4.066
Provisión Impuesto Renta	80.934
----- x -----	

El monto de impuesto diferido se calcula, aplicando directamente sobre la diferencia temporal, la tasa de impuesto que se espera pagar cuando se reverse, en este caso asumimos que la tasa de impuesto se mantendrá invariable hasta que se reverse el total de la diferencia temporal.

$$\$ 23.917 * 17\% = \$ 4.066$$

Universidad del Bío Bío

En un principio se dijo que esta diferencia era temporal y por eso se debía calcular el impuesto diferido, al volver al concepto base de diferencia temporal, se menciona que eran aquellas que se esperaba fueran reversadas en el futuro, a continuación se mostrara el efecto a futuro para que se entienda como se reversaría esta diferencia y el calculo del impuesto diferido.

A) Según el Método de Resultados.

Recuadro 1.6.- Solución Ejemplo 1.1. Tabla de Diferencia Método de Resultado .

Años	1	2	3	4	5	Dif. Acumulada
Resultado	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	
Venta del Activo Fijo					56.570	
Depreciación Financiera	10.250	10.506	10.769	11.038	11.314	
Depreciación Tributaria	-34.167	-35.021	-35.896	0	0	
Corrección Monetaria Financiera	-2.500	-2.306	-2.101	-1.885	-1.656	
Corrección Monetaria Tributaria	2.500	1.708	876	0	0	
RLI	476.083	474.888	473.647	509.154	566.229	
Impuesto Renta	80.934	80.731	80.520	86.556	96.259	
Gasto por Impuesto Renta	85.000	85.000	85.000	85.000	85.000	
Impuesto Diferido	-4.066	-4.269	-4.480	1.556	11.259	0

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

El recuadro 1.6 muestra los efectos en los resultados y calcula el impuesto diferido de acuerdo a las diferencias entre el impuesto renta y el gasto por impuesto renta.

- El resultado del ejercicio esta determinado de acuerdo a las normas contables, por lo tanto hay que hacerle ajuste extracontables para determinar la renta liquida imponible.
- Para ello se deshacen los efectos financieros de la depreciación y la corrección monetaria, deduciendo la que se entendía agregada (corrección monetaria) y sumando las cantidades deducidas.
- Luego se agregan los efectos tributarios, deduciendo la depreciación acelerada y agregando la corrección monetaria calculada de acuerdo a las normas tributarias, aunque para el ejemplo fueron iguales que las aplicadas contablemente.
- Se calcula la RLI, por aritmética y en base a ésta, se determina el impuesto a la renta, el cual se compara con el gasto por impuesto renta, obteniendo las diferencias acumuladas.
- Para obtener las diferencias del periodo es cuestión de deducir a la diferencia al final del periodo (acumulada), el saldo al inicio de éste. Y luego a esta diferencia del periodo se le aplica la tasa de impuesto correspondiente, para determinar el impuesto diferido.

Universidad del Bío Bío

B) Según Método del Balance

Recuadro 1.7.- Solución Ejemplo 1.1. Tabla de Diferencia Método de Balance.

Año	1	2	3	4	5	6
Base Tributaria	68.333	35.021	0	0	0	0
Valor Contable	92.250	84.050	75.382	66.229	0	0
Diferencia Acumulada	-23.917	-49.029	-75.382	-66.229	0	0
Diferencia del Ejercicio	-23.917	-25.113	-26.353	9.154	66.229	0
Impuesto Diferido	-4.066	-4.269	-4.480	1.556	11.259	0

Fuente: Elaboración Propia

- ✿ Para la base tributaria y contable del primer año, se consideraron los datos expuestos en el recuadro 1.4. Adicionalmente se estableció que la tasa de impuesto y el factor de corrección se mantenían sin variación, en 17% y 2,5% respectivamente. Y el activo es vendido en el mes de diciembre del año 5.
- ✿ La base tributaria se determina corrigiendo el costo histórico y luego deduciendo la depreciación según el método lineal acelerado, por eso en el tercer año ya se ha depreciado completamente y no posee valor fiscal.
- ✿ El valor contable se calcula corrigiendo el costo histórico y deduciendo la depreciación lineal normal (10 años de vida útil). En el año 5 el valor financiero es 0, por que según se dijo anteriormente, se supone que la maquinaria es vendida en ese año.
- ✿ Las diferencias temporales del año se obtienen por la contraste entre el saldo a fin de año (diferencia acumulada) y el saldo al comienzo del ejercicio. Según las normas del Boletín Técnico N° 60.

Universidad del Bío Bío

- ✿ Al revisar el recuadro 1.7, las cantidades de impuesto mostradas como negativas son impuestos diferidos de pasivo, y aquellas cantidades positivas son la reversión de dicha cuenta.

1.2.- Proceso de Convergencia.

En Chile, respecto de la técnica contable se está viviendo un importante cambio, pues se ha impuesto hacer una conversión de sus actuales normas de contabilidad, contenidas en los Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G, hacia las IFRS (*International Financing Reporting Standard*) que son un conjunto de normas emitidas por el IASB.

Las razones de este proceso de convergencia son :

- ✿ Necesidades de información, de los usuarios en Chile y en el Extranjero.
- ✿ Adopción de la Normativa Internacional en Europa.
- ✿ Acuerdos de libre comercio, con importantes grupos de países como la Unión Europea, Estados Unidos, México, etc.

Este proceso de convergencia es llevado a cabo por el Colegio de Contadores de Chile A.G, la Superintendencia de Valores y Seguros y la Sociedad de Fomento Fabril (SOFOFA).

El plan de convergencia indicado por el Colegio de Contadores de Chile A.G, se basa en:

Universidad del Bío Bío

- Realizar una adecuada traducción de las IAS (*International Accounting Standards*), a un lenguaje propio de nuestro país.
- Realizar un estudio de las diferencias entre los Boletines Técnicos y las NIC.
- Emitir las nuevas normas adoptando lo establecido en las normas Internacionales.

1.2.1.- Normas Internacionales de Contabilidad.

La NIC 12, es la norma específica que trata los Impuestos Diferidos, pero como sabemos éste nace de las diferencias globales entre la valoración contable y la base tributaria de activos y pasivos, es por ello que si el objetivo de este estudio es mostrar el impacto de la aplicación de las IFRS para el cálculo del impuesto diferido, no nos podemos limitar solamente a mostrar esta norma específica, sino que debemos hacer un estudio de todas aquellas políticas contables que se implementaran y que pueden provocar diferencias con las normas tributarias en cuanto a la determinación de los impuestos a la renta.

Para ello, a continuación nos referiremos a algunas de ellas, y en los capítulos siguientes se analizará su impacto en profundidad.

A) Marco Teórico.

Este es el dicta las políticas generales para la aplicación de la contabilidad de acuerdo con las IFRS³, en el se realizan algunos postulado básicos que nos

³ Para mayor comprensión remitirse al marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, propuesto por el Colegio de Contadores de Chile A.G. y que es parte de los proyectos de conversión a las IFRS.

Universidad del Bío Bío

podrían significar diferencias con las normas tributarias y con los actuales principios contables generalmente aceptados, tales como;

- Al definir los objetivos de los estados financieros y de la contabilidad, indica que este es, “representar fielmente la situación de la empresa”, lo cual difiere del objetivo de las normas tributarias que en resumen es “determinar de forma correcta el pago de impuestos y lo grar una recaudación suficiente para solventar los gastos fiscales”. Esto no cambia nada respecto al actual objetivo declarado en los Boletines Técnicos , pero nos indica que las bases que dan origen a las diferencias en el cálculo de impuesto entre la contabilidad y el sistema de tributación, siguen igual.
- Define como principio básico para la contabilización de ingresos y gastos, el de devengado, lo que esta de acuerdo con los boletines técnicos, pero difiere de los principio de devengado y/o realizado utilizados por las normas tributarias, lo que nos produce una diferencia temporal por la cual hay que revelar un impuesto diferido.
- El marco conceptual nos indica también los elementos de los estados financieros, es decir, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Pero cuando se define un activo, se hace alusión a que es un recurso controlado por la empresa, según esto la propiedad del activo por parte de la entidad económica, no es requisito para revelar lo en sus estados financieros. En la norma actual no existe un concepto claro de lo que es activo, y para las normas tributarias es imperativo que el bien sea adquirido o construido por la empresa⁴. Estas diferencias en las definiciones, pueden provocar en ciertas circunstancias que el valor de cierto activo (según las normas contables) no sea reconocido como tal por la administración tributaria.

⁴ Ver oficio N° 2219 de 24.09.97 del SII. Tomado de <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/ventas/oct12.htm> en línea (24.09.2007)

Universidad del Bío Bío

B) Normas Relativas a la Presentación.

Respecto a la presentación de los impuestos diferidos en los estados financieros, la NIC 1 especifica que “cuando una entidad presente por separado los activos y los pasivos en el balance general, según sean corrientes o no corrientes, no clasificara los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes”, esto indica que esta cuenta se reconocerá sólo respecto de las diferencias de largo plazo (más de 12 meses) . Esto cambia lo establecido en el boletín técnico N° 60, que indicaba que se debería hacer una separación entre activos y pasivos por impuestos diferidos, de corto y largo plazo.

C) Inmovilizado Material

Este concepto incluye todos aquellos activos que la empresa utiliza en el proceso productivo y en la administración (NIC 16), así como propiedades de inversión (NIC 40).

Este es uno de los rubros donde existen mayores impactos sobre el cálculo del impuesto diferido, esto motivado por las siguientes razones:

- Cambio en los componentes del costo inicial de los activos, ya que según la NIC 16, se deben incluir aquellas estimaciones de desembolsos futuros por conceptos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar. Estas estimaciones según las normas actuales no son considerados dentro de los costos de los activos fijos⁵. La normativa tributaria respecto de este punto indica que los costos serán aquellos en que realmente se ha incurrido en la adquisición o fabricación de estos, por lo que no considera las provisiones, como parte del costo de un activo.

⁵ Para mayor información remítase los números 4 al 8 del boletín técnico N° 33 del Colegio de Contadores de Chile A.G.

Universidad del Bío Bío

Acá hay una clara diferencia de tipo temporal, que con la actual normativa no se daba, pues coincidía la valoración tributaria con la contable, pero ahora al reconocer una provisión como parte del costo del activo, la norma financiera se aleja un poco más de la tributaria.

✿ **Valorización posterior de los elementos capitalizados** : La nueva normativa ofrece la posibilidad de valorizar los bienes al costo o a su valor justo⁶. Y en nuestro país por regla general las normas tributarias valorizan los activos por su costo corregido por variación de IPC, incluso los boletines técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G. también asumen esta postura y presentan los activos por su costo corregido. Entonces acá se presentan dos diferencias importantes, primero si se valoriza al costo, habrá una diferencia que corresponderá a la Corrección monetaria aplicada para efectos tributarios, y la otra es la utilización de valor justo como forma de medir los activos, la cual se rige por diversos criterios para asignar un valor a un activo, como la opinión de un experto (tasación), los flujos de ingresos esperados, el valor que se espera recuperar del bien hasta el momento, etc. Los cuales pueden diferir mucho del costo histórico corregido aplicado tributariamente.

✿ **Deterioro por pérdida de valor**: La NIC 36, especifica que se debe reducir el valor de los activos hasta que alcance su valor recuperable, lo que indica un ajuste extra, además de la depreciación. Y este ajuste no se contempla en las actuales normas contables así como tampoco en las tributarias, pero puede ser asimilado a una depreciación, por esto podría crear diferencias de tipo temporarias por las que se debe reconocer un activo por impuesto diferido.

⁶ Ver párrafo 23 y siguientes de la NIC 16

D) Inmovilizado Inmaterial (Activo Intangible).

La NIC 38 trata los activos intangibles, e indica que son aquellos sin carácter monetario ni sustancia física⁷. Aunque la norma del boletín técnico N° 55 es más clara al decir que son derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante períodos que se extienden más allá de aquel en que fueron adquiridos. Estos generalmente se amortizan durante los períodos en los que se espera que generen beneficios, actualmente el boletín técnico especifica un plazo máximo de hasta 40 años, en cambio la NIC 38, establece dicho plazo máximo en 20 años.

Pero en las normas tributarias no se permite la amortización de los activos intangibles, así como tampoco les hace aplicables las especificaciones sobre depreciación que se indican en el N° 5 del artículo 31 de la ley de la renta.

Estas diferencias en la forma de reconocimiento de los activos intangibles, genera diferencias temporales, susceptibles de revelar un impuesto diferido .

Respecto a la valorización de estos activos la NIC 38, especifica que puede ser a su costo, menos las amortizaciones y pérdidas de valor, o a su valor razonable, menos las amortizaciones acumuladas y las pérdidas por deterioro de valor. En cambio los boletines técnicos no definen un método específico para la valoración de esta clase de activos, aunque en el boletín técnico N° 13, hace referencia a la corrección monetaria que se le debe aplicar a estos activos, por lo que se podría indicar que el método de valorización utilizado en la norma nacional es el del costo corregido, lo que es coincidente con la norma tributaria (Art. 41, N° 6 y 7, DL. 824). Estas diferencias en los métodos de valorización son una base para reconocer un impuesto diferido, por las diferencias temporales.

⁷ Esta norma se aplica a cierto tipo de activos intangibles, pero existen otros contemplados en las demás normas, como los arriendos (NIC 17), activos financieros (NIC 32 y 39), activos por beneficios a los empleados (NIC 19), Goodwill (N IIF 3), etc.

E) Arrendamientos.

Los arrendamientos, en la normativa internacional están contenidos en la NIC 17, la cual los clasifica en dos tipos, arrendamientos financieros y operativos, dependiendo de la intención con la cual fue concebido el contrato. Si existe una intención real de ejercer la opción de compra y la operación tiene el ánimo de financiar la compra de un activo para la empresa arrendataria, se clasifica como financiero, cualquier otro se clasifica como operativo.

En la norma nacional los arrendamientos con opción de compra, son llamados leasing, y también se clasifican en financieros y operativos. Su clasificación a diferencia de la norma internacional depende de la forma legal que se de al contrato.

Otra diferencia que también podría ser mencionada es la revalorización de los deudores por leasing, que contabiliza el arrendador, por el leasing financiero, según la norma nacional esta cuenta se contabilizara por el valor de los pagos descontados a la tasa de interés del contrato y se revalorizara a final de año. En cambio la NIC establece que los deudores por ventas se contabilizaran por el menor valor entre el valor justo y el valor actual de los pagos mínimos, es decir, si este ultimo es menor, el valor que se contabilizaría por concepto de deudores por leasing, seria igual en ambas normas. Pero si el valor justo es menor habría una diferencia entre ambas.

Todo lo anterior es analizando ambas normativas, pero tributariamente no existe el concepto de leasing ni arrendamiento financiero, todos estos se asimilan a un simple contrato de arrendamientos de bienes, por lo que no existe transferencia de dominio de los bienes hasta que se ejerza la opción de compra y pase a ser legalmente de quien era el arrendatario. Por lo anterior, se entiende que el activo sigue siendo del arrendador y este es quien debe aplicar las

Universidad del Bío Bío

depreciaciones y correcciones monetarias que le corresponden al bien y no el arrendatario como lo indican las normas financieras.

Esto crea diferencias temporales tanto para el arrendador como para el arrendatario por las cuales se deben reconocer los correspondientes impuestos diferidos por cada concepto y por cada involucrado.

Arrendador: Tributariamente el activo sigue siendo de su propiedad, por lo que debe aplicar depreciación y corrección monetaria. Así como también los pagos que el arrendatario le realiza y que financieramente son una disminución de una deuda, de este último, tributariamente los debe reconocer como ingresos.

Arrendatario: Tributariamente el bien que posee como un activo en leasing, no es tal, pues no posee la propiedad sobre el, por lo que no se le acepta la disminución de la depreciación de ese bien, así como tampoco la corrección. Y los pagos que haga al acreedor por leasing, serán considerados gastos en el período en que se incurre y no una disminución de una obligación contraída.

F) Existencias.

Las existencias están contempladas en la NIC 2 y en ellas se mencionan todos son aquellos activos mantenidos para la venta en el curso normal del negocio, en proceso de producción o en forma de materias primas o insumo, dispuestos para ser utilizados en el curso normal de la operación.

Según esta norma, las existencias serán valorizadas al menor valor entre el costo y valor neto realizable, si estas son producto de un proceso de elaboración, su costo debe estar constituido por la mano de obra directa, las materias primas y los gastos indirectos de producción. Lo que es coincidente con las normas del boletín técnico N° 1, pero se diferencian en la corrección monetaria que según el boletín técnico N° 55, se debe aplicar a las existencias a final de año, que

Universidad del Bío Bío

considera si estas provienen de años anteriores, del primer semestre o del segundo semestre, en cambio la NIC no establece ningún tipo de corrección monetaria.

Las normas tributarias en tanto, consideran como costo de las mercaderías producidas en el período, la mano de obra directa y las materias primas. Los costos indirectos que según las normas financieras se deben incluir en el valor de las existencias, son considerados tributariamente como gastos del período en el que se incurren (pagados o adeudados).

Esto genera diferencias de tipo temporal, ya que tributariamente se rebajan de la renta líquida imponible en el período en que se incurren, en cambio financieramente al formar parte del costo de las existencias, se rebajaran cuando estas sean vendidas, como costo de venta.

G) Instrumentos Financieros

La norma internacional regula esta materia en las NIC 32 y 39, donde se trata su presentación, reconocimiento y valoración, en Chile este tema era tratado en varios boletines, tales como el 32, 42, 51, 57 y 72, pero en definitiva en el año 2005, se aprobó el boletín técnico N° 76, que derogaba prácticamente todas las normas anteriores excepto el boletín N° 72, respecto al tratamiento de los instrumentos financieros e inversiones en acciones y el boletín N° 57, sobre instrumentos derivados.

Según estas normas los activos deberán valorizarse por su valor justo, en un comienzo, excepto si no se puede estimar, caso en el cual se contabilizan a su costo, y los cambios en el valor justo se cargan a resultados, excepto si son clasificados como disponibles para ser vendidos, en este caso los cambios se reconocen en patrimonio hasta que el instrumento es vendido.

Universidad del Bío Bío

Y los pasivos financieros se valorizan inicialmente a su valor justo ajustado, y posteriormente se realizara por el costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva.

En cuanto a la norma tributaria, existe gran complejidad para tratar estos instrumentos, por la diversidad de inversiones que se incluyen bajo este concepto, así se expondrán algunas normas específicas.

El artículo 41 en su número 9, especifica que las acciones de una S.A. se valorizaran por su costo corregido, acá se presentaría la primera diferencia con la norma financiera, que podría generar diferencias de tipo temporal. Pero su efecto sobre los impuestos diferidos dependerá del régimen tributario al que estén acogidas estas acciones, ya que hay que recordar que existe un régimen general, otro de impuesto único contemplado en el art. 17 N° 8 y 18, de la ley de la renta, y uno de total excepción de impuestos (Art. 18 ter).

Así también sucede con los bonos y debentures que no poseen una norma específica de valorización, y pueden ser acogidos a 2 regimenes de tributación (general y de impuesto único del Art. 17 N° 8).

Y los derivados financieros, como los swap, forward, opciones y futuros, los cuales tributariamente no se reconocen hasta que el contrato se concrete, lo que sucede cuando se ejerce la opción de compra o no.

H) Tratamiento Contable de los Activos Biológicos.

Este es un tema de gran importancia, puesto que en la normativa nacional, no existe un tratamiento específico para la actividad de la agricultura, aunque si existía un boletín relacionado con la actividad forestal que trataba en términos similares a la NIC 41, la valorización de los bosques.

Universidad del Bío Bío

En principio la NIC 41 indica que los activos biológicos son animales o plantas vivos, que tiene la particularidad de cambiar y que dicho cambio pueda ser administrado y valorizado.

Además indica que los activos biológicos deben ser valorizados a su valor justo, menos los costos hasta el punto de venta, o a su costo cuando el primero no pueda ser medido con fiabilidad. Y los ajustes en el costo se deben incluir en los resultados del ejercicio.

Como se menciona al principio de este tema, existe el boletín técnico N° 12, que trata la actividad forestal, de una manera similar a como la NIC 41 lo hace con todos los activos biológicos, con la diferencia fundamental, que los cambios en el valor justo de las plantaciones forestales eran abonadas directamente contra una cuenta de patrimonio denominada reserva forestal.

En cuanto a las normas tributarias, no existe una norma específica para valorar este tipo de activos, por lo que habría que remitirse a la fórmula general para la valoración de las existencias, es decir, el costo corregido.

Respecto al impuesto diferido, acá existe una diferencia importante, pues en los actuales boletines no se especifica como valorar los activos agrícolas, y generalmente se aplicaba un criterio similar al de las plantaciones forestales, con ajustes en el patrimonio, por lo tanto los impuestos diferidos producidos por las diferencias de valoración con la norma tributaria, tenían su impacto directamente sobre la cuenta de patrimonio donde se acumulaban los ajustes de valor.

Ahora en cambio, dichos efectos deberán contabilizarse contra la cuenta de resultados de gastos por impuesto a la renta.

Universidad del Bío Bío

I) Planes de Pensión y Otros Beneficios a los Empleados.

Los beneficios a los empleados están contemplados en la NIC 19 y 26, del conjunto de normas internacionales. Y en ella divide los beneficios a los empleados en 4 tipos importantes.

- **Beneficios a corto plazo:** son aquellos que se realizaran dentro de los doce meses siguientes al período en el cual los trabajadores hayan prestado sus servicios.
- **Beneficios y contribuciones post empleo:** son retribuciones que se pagan o beneficios que se otorgan a los empleados, después de completar su período de empleo en la entidad. Entre ellos se pueden mencionar, beneficios por retiros como pensiones, seguros de vida o beneficios de atención medica post empleo.
- **Otros planes post empleo:** son aquellos no pagaderos dentro de los siguientes 12 meses, diferentes de los beneficios post empleo. Incluyen por ejemplo pagos por ausencias prolongadas, vacaciones especiales por años de servicios, premios por antigüedad, beneficios por invalidez, etc.
- **Beneficios por término:** son los entregados a los empleados por el término de la relación laboral, sea por la decisión de terminar el contrato antes de la fecha de retiro, según decisión de la empresa, o que el trabajador aceptara el término de la relación contractual a cambio de tales beneficios.

En cuanto a la norma nacional, existen 3 boletines que tratan el tema de los beneficios a los empleados, estos son el boletín técnico N° 8, que se refiere a la indemnización por años de servicio y los boletines técnicos N° 47 y 48, que tratan el costo por vacaciones y otros beneficios del personal.

Universidad del Bío Bío

Como se puede ver, el campo de análisis de las NIC es mucho más amplio que el definido en los boletines técnicos, además estos conceptos son difíciles de comparar, pues las NIC están hechas con un carácter generalista, en cambio los boletines técnicos se basan en las normas laborales vigentes en nuestro país. Pero en sí, independientes de los beneficios que pretenden abarcar, ambas normas coinciden, en que se debe reconocer en base al principio de devengado, todos los beneficios que se estime serán cancelados en el futuro a los empleados, como una provisión por el futuro desembolso, siempre que se tenga un grado de certeza razonable que este se hará efectivo.

En la actualidad, el reconocimiento de estos gastos del período, aun no cancelados, producían diferencias de carácter temporal, pues tributariamente no se acepta la imputación de ningún gasto que no se encuentre cancelado o adeudado, y se entiende adeudado cuando existe la obligación legal o contractual de pagar un valor conocido. Aunque las leyes tributarias han aceptado la imputación de la indemnización por años de servicios bajo ciertas condiciones, y siempre que exista un acuerdo contractual de pago a todo evento.

Incluso algunos de los beneficios normados por las NIC, podrían ser catalogados como no necesarios para producir la renta, caso en el cual estaríamos frente a diferencias de carácter permanente, por las que no habría que registrar ningún tipo de impuesto diferido.

J) Tratamiento Contable de los Ingresos.

La normativa internacional que contempla el tratamiento de los ingresos ordinarios es la NIC 18, en ella se establece cuando reconocer un activo y el valor por el cual se reconocerá, esta norma es muy similar a la norma nacional contemplada en el boletín técnico N° 71. En ellas se hace distinción entre ingresos ordinarios del giro por ventas y servicios, así como por los intereses y dividendos.

Universidad del Bío Bío

El aspecto más importante a destacar, es que estipula que se debe considerar el principio de devengado en el reconocimiento de los ingresos, y que este sólo se aplica una vez que ha transferido sustancialmente todos los riesgos del bien y no necesariamente su propiedad.

En cuanto a la normativa tributaria, ésta estipula en el artículo 29, de la ley de la renta, que el reconocimiento de los ingresos se hará en base a si estos son percibidos o están devengados, excepto si provienen de rentas mobiliarias caso en el cual sólo se reconocen cuando están recibidos. Pero no es la única norma que indica un tratamiento sobre los ingresos, pues en el art. 17, nombra los ingresos que no se consideran renta.

El efecto sobre el cálculo del impuesto diferido estará dado, principalmente por el reconocimiento de un ingreso según el tratamiento contable, en un período diferente, a la norma tributaria.

Por otra parte los ingresos que no se consideran renta o que no están gravados, provocan diferencias de tipo permanente, que no ameritan el reconocer una cuenta por impuestos diferidos.

K) Inversiones.

K.1) Inversiones en Empresas C Oligadas

Este tipo de inversiones son aquellas en que se obtiene una influencia significativa sobre la entidad en la cual se invierte y según la NIC 28 se entiende como influencia significativa el poseer una participación sobre el 20% y poder influir en las decisiones de la empresa en la cual se invierte pero sin tener el control total de esta. En este caso la norma nacional contemplada en el boletín técnico 72, esta acorde con las IFRS. Y ellas indican que se debe valorizar la inversión a su valor justo y reconocer un mayor o menor valor por la diferencia

Universidad del Bío Bío

entre el valor pagado y el valor justo de los activos y pasivos de la empresa adquirida, en proporción al porcentaje de participación adquirido.

K.2) Combinación de negocios

Este tipo de inversiones se encuentra normado en la NIIF 3 (Norma Internacional de Información Financiera). Esta establece que para las combinaciones de negocios que representan una adquisición, al igual que en las inversiones en coligadas el mayor o menor valor de inversión se determina comparando el valor cancelado por la inversión, con el valor justos de esta. En las actuales normas chilenas, la determinación de los menores o mayores valores de inversión (Goodwill), según corresponda, se efectúan de la misma forma a la establecida en la norma internacional antes mencionada. La norma nacional establece que el goodwill se deberá amortizar durante el plazo de retorno de la inversión, en cambio en la normativa internacional indica que no se debe reconocer un goodwill negativo, así como tampoco se permite su amortización, sólo se debe ajustar por las posibles pérdidas por deterioro de valor.

Respecto a este tipo de partidas, las normas tributarias establecen que se deberá valorizar a su costo de adquisición o aporte, reajustado por la variación del IPC.

En un principio las diferencias entre las normas contables y tributarias se consideran permanentes, pero en la medida que se logre estimar un plazo de reverso de las diferencias, se deberá reconocer el impuesto diferido por tales diferencias.

K.3) Participación en Negocios Conjuntos.

La NIC 31 trata en extenso esta materia, en cambio las actuales normas contables chilenas no establecen regulaciones específicas, por lo tanto, ante tal

Universidad del Bío Bío

situación, las empresas chilenas han aplicado esta norma internacional de acuerdo a lo expresado en el boletín técnico N° 56.

Esta NIC define los negocios conjuntos, como la actividad donde se unen dos o más participes con el ánimo de llevar a cabo un negocio en forma conjunta, la característica que más diferencia este tipo estructura, es el acuerdo contractual para compartir el control de la institución. Existen 3 tipos de negocios conjuntos.

- **Operaciones controladas en forma conjunta:** Aquí los participes unen recursos para el desarrollo de un negocio, pero sin crear una institución comercial, así cada uno se hace cargo de sus activos, pasivos, gastos e ingresos, según si ellos hayan incurridos directamente en ellos, o en la parte proporcional que le corresponda y los reconocerá en balance.
- **Activos controlados en forma conjunta:** Hay algunos negocios que no sólo requieren los recursos aportados por los participes, sino que activos, que debido a su envergadura o especialización, son adquiridos en forma conjunta. Aquí los participes deben reflejar la proporción que le corresponda de los activos, pasivos, ingresos y gastos.

En los dos tipos de negocios conjuntos descritos anteriormente, no deberían existir diferencias temporales atribuibles directamente al negocio en conjunto, las diferencias puedan surgir por la valoración contable y la base tributaria de los activos y pasivos que se utilizan en este. Pues se establece que, la proporción de los activos y pasivos que se manejan en forma conjunta se deben reflejar en un principio al costo y luego ajustarlos, así como cambie el valor de este en el negocio conjunto. Aunque la norma no especifica contra que cuenta se cargara dichos ajustes, se entiende que depende de la clase de activo o pasivo, para aplicar la norma específica a ellos. Tributariamente, la valoración dependerá del tipo de activos y pasivo de que se trate.

Universidad del Bío Bío

- ❁ **Entidades controladas en forma conjunta;** se crea una sociedad comercial independiente que funciona al igual que cualquier otra empresa, con la salvedad de que existe un contrato de control conjunto. Tiene la capacidad para contratar de forma autónoma y bajo su propio nombre y con sus recursos.

Los socios adquieren una participación en la empresa y lo que se aporta a ella debe ser contabilizado como una inversión en negocios conjuntos, aunque no se especifica la forma de contabilización de dicha inversión en los estados financieros, es lógico asumir que dependiendo del porcentaje de participación, se aplicaran las normas específicas a las inversiones en coligadas (NIC 27), combinación de negocios (NIIF 3) o instrumentos financieros (NIC 32 y 39).

Y como ya se había mencionado anteriormente, la valoración tributaria dependerá del tipo de inversión, aunque por lo general se estima que la base tributaria de estas es su costo de adquisición o aporte corregido.

Para el cálculo del impuesto diferido, esta norma no será de importancia, pues la valorización de los activos y pasivos que se destinan a un negocio en conjunto están regulados en otras normas mencionadas anteriormente, como activo inmovilizado material, inversiones en coligadas, etc.

L) Provisiones y Contingencias

Las provisiones han sido siempre una fuente de diferencias temporales, que dan origen a impuestos diferidos, esto por que las normas tributarias, salvo contadas excepciones, no aceptan la deducción de un gasto que no haya sido cancelado o sobre el cual no se tenga certeza absoluta y documentación real de respaldo. Así por ejemplo, las provisiones por años de servicios se deben basar en un acuerdo colectivo y a todo evento para ser aceptadas sus deducciones en un

Universidad del Bío Bío

período y ser pagadas en otro, esto por que hay un acuerdo contractual respaldado por ley, que asegura dicho desembolso.

Las provisiones en si, están basadas en una contingencia, con la seguridad razonable de que algo sucederá en un futuro previsible y que implicara una salida de recursos. Estas particularidades son tratadas en la norma nacional en el boletín técnico N° 6 y específicamente para las S.A. bajo la jurisdicción del la S.V.S. en la circular N° 458 de esta entidad. En ellas se especifican cuando se debe reconocer una provisión y cuando un hecho es sólo una contingencia a revelar en las notas explicativas.

En las normas internaciones emanadas del IASB existe la NIC 37, que trata estas materias, y en la parte sustancial no difieren en su tratamiento, sino más bien en los requisitos para reconocerlas.

Como se dijo en un comienzo, tributariamente no se reconocen las provisiones especialmente de gastos, pues estos no cumplen con las características exigidas en la ley de la renta, la cual indican que deben ser pagados o adeudados en el ejercicio. Por lo que tendremos financieramente el reconocimiento de una obligación, generalmente con un impacto en resultados, que no podrá ser imputada en el ejercicio en que dicha provisión fue realizada, sino que cuando el desembolso cumpla con las condiciones establecidas en la ley, para su reconocimiento en el cálculo de impuesto. Lo que genera diferencias que serán revertidas en el futuro, y por ende, impuestos diferidos.

Capítulo N° 2

Normativa Internacional Sobre Impuesto Diferido.

2.1. Introducción a la NIC 12: Impuestos a la Renta

El proceso de globalización en que ha envuelto el mundo ha hecho que los negocios y las empresas ya no tengan barreras territoriales para desarrollarse, y para el área contable esto se ha convertido en un gran desafío, pues cada país posee diferentes normas que regulan sus mercados internos y como las empresas deben entregar información.

Es por esto que a nivel mundial se han creado instituciones que tienen como uno de sus objetivos, el lograr la armonización de todas las normas contables y establecer una única forma de registrar los hechos económicos de las empresas en todo el mundo.

A nivel mundial existe el IASB que fue creada en 1973 con el nombre de IASC (*International Accounting Standard Committee*). Lo que hace esta comisión es formular normas de contabilidad que puedan ser utilizadas en todo el mundo, las cuales no son de obligatoria aplicación, pero muchos países ya se han sumado a la iniciativa de la armonización contable, es así como en Europa ya se produjo este cambio y en Latinoamérica esta en pleno proceso de desarrollo. Por lo tanto Chile no se podía quedar fuera de este cambio, y adoptó dicha normativa con el ánimo de estar a la par con el mundo de los negocios internacionales.

Estas normas cubren la mayor parte de las áreas contables que se deben tener en cuenta al registrar los hechos económicos. Respecto a la contabilización del impuesto diferido, existe la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12).

2.1.1.- Ficha Técnica⁸.

A) Primera Versión.

Publicada en julio de 1979, y denominada “NIC-12 Contabilización de los impuestos sobre las Ganancias” .

- Seguía el Enfoque de la Cuenta de Resultados.
- Permitía el reconocimiento parcial y el total de las diferencias temporales.
- Sólo se reconocían los activos por impuesto diferido cuando había una expectativa razonable de su realización.

B) Segunda Versión.

Publicada en Octubre de 1996, y revisada en julio de 2000 y en noviembre de ese mismo año. En esta versión, tanto en la “NIC-12 (revisada 1996)” como en la “NIC-12 (revisada en 2000) revisión limitada”:

- Se sigue el enfoque del Balance.
- Se exige el reconocimiento total de las diferencias temporarias (con pocas excepciones).
- Se reconocen los activos por impuesto diferido sólo si es probable que puedan ser realizados.

C) Interpretaciones

También existen ciertas interpretaciones de temas puntuales respecto al tratamiento del impuesto a la renta, emitidos por el comité de interpretación de estándares (SIC- *Standing Interpretations Committee*), dependiente del IASB.

⁸ Corona y García Olmedo (2004), tomada de < <http://www2.uah.es/fcee/Doc/NIC/NIC12.ppt> > en línea (20.09.2007)

Universidad del Bío Bío

Estas son:

- ✿ SIC-21 Impuesto sobre las ganancias – Recuperación de activos revaluados no depreciables.

Se refiere al caso en el que un activo no depreciable, por ejemplo un terreno, es revaluado. Se ha de suponer que dicho activo no se recupera a través de su uso (ya que no se deprecia) sino que se recuperará a través de su venta.

Se tendrá en cuenta esta circunstancia para el cálculo de los activos o pasivos por impuesto diferido que puedan surgir de la reevaluación del activo.

- ✿ SIC-25 Impuesto sobre las ganancias – Cambios en la situación fiscal de una empresa o de sus accionistas.

Esta indica que si se produce un cambio en la situación fiscal, el efecto de las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de dicho cambio ha de llevarse al resultado neto del período.

No obstante, si un evento resulta en un cargo o abono directo a fondos propios, las consecuencias relacionadas con él también se llevarán directamente a fondos propios.

D) Modificaciones

La última versión, desde su publicación en 2000, ha sufrido algunas modificaciones. Los párrafos 69 y 70 de la NIC-12 han sido suprimidos por la nueva “NIC-1, Presentación de los Estados Financieros”. No obstante, su contenido ha quedado incluido de forma similar en la nueva *NIC-1*, que incorpora

Universidad del Bío Bío

un párrafo que dice: “Cuando una entidad clasifique los activos y pasivos como corrientes y no corrientes en el cuerpo principal del balance de situación, no deberá clasificar los activos (pasivos) por impuesto diferido como activos (pasivos) corrientes” (NIC-1, Párr. 70).

Chile es su proceso de adopción de estas normas, y a través del Colegio de Contadores de Chile A.G, único organismo autorizado para emitir normas contables, tradujo la NIC 12 al español utilizando un lenguaje más acorde a las operaciones mercantiles en nuestro país. Es así como en su proyecto de convergencia N° 16, se incluye la traducción de esta NIC, con algunos ejemplos y anexos explicativos, también adoptó las interpretaciones contenidas en las SIC 21 y 25, en su proyecto 16-A y 16-B, respectivamente. Manteniendo el mismo enfoque que la norma posee a nivel internacional.

2.2.- Análisis de la NIC 12 sobre Impuestos a la Renta.

2.2.1.- Objetivos.

Esta norma establece como objetivo, recomendar el tratamiento contable de los impuestos a la renta, así como el efecto de la recuperación del valor libro de los activos y pasivos, además de transacciones y otros sucesos que se reconocen en los estados financieros y que se relacionan con el impuesto a la renta.

Considera dos hipótesis básicas para el cálculo y contabilización del impuesto diferido.

La primera indica que cualquier empresa espera recuperar el valor libro de sus activos y cancelar el valor libros de sus pasivos, ya que cualquier diferencia

Universidad del Bío Bío

del mismo con el precio de venta, resulta en una cantidad que no puede ser estimada con fiabilidad, por lo tanto no se debería contabilizar un impuesto diferido por eso.

La segunda hipótesis especifica que por cualquier diferencia en la valoración contable de activos y/o pasivos respecto de la valorización fiscal, que tenga un impacto en resultados, se debe reconocer el correspondiente impuesto diferido con cargo (abono) a resultados. En cambio si ese ajuste tuvo efecto sobre el patrimonio, el impuesto diferido no debe ser reconocido en el resultado, sino que en el patrimonio también.

El boletín técnico N° 60 en este sentido posee un objetivo muy similar siendo un poco más directo, pues indica que se aplicara a la contabilización del impuesto renta y los correspondientes impuestos diferidos, además amplía este objetivo a la contabilización de un activo por impuesto diferido por las perdidas tributarias que puedan ser imputadas en períodos posteriores. También ratifica ambas premisas⁹, (recuperación del valor libros y ajustes contra patrimonio), pero en el boletín técnico N° 69 (Impuesto Diferido Originado por la Contabilización de la Reserva Forestal) se propone un procedimiento alternativo, que consiste en contabilizar la reserva forestal neta del impuesto, pero sin reconocer el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

2.2.2.- Alcance.

Esta norma se aplica en la contabilización del Impuesto a la Renta, entendiéndose como tal, todos aquellos tributos (Nacionales y Extranjeros) que tienen su base de cálculo en la Renta Líquida Imponible. Así también incluye todos

⁹ La premisa de la recuperación del valor razonable se encuentra en el N° 12 del Boletín Técnico N° 60, y la segunda premisa de ajuste a resultado y patrimonio, se encuentra en los N°s 18 y 19 de la misma norma.

Universidad del Bío Bío

aqueños impuestos retenidos por una empresa filial, coligada o negocio conjunto, en la distribución de resultados a la empresa informante.

En lo referente a definir a que impuestos se aplican las normas, el Boletín Técnico N° 60, indica que en el caso de que la empresa tenga filiales en el exterior, las tasas aplicables para el cálculo de los impuestos a la renta, serán los que gravan las utilidades en el país de origen y en Chile por lo que se podría asumir que grava al igual que la NIC 12, tanto los tributos nacionales como extranjeros. Pero no consideran las normas para evitar la doble tributación, que contempla el art. 41 bis de la ley de la renta, que en si reducen el gasto por impuesto real a pagar.

2.2.3.- Definiciones.

Dentro de la NIC 12, se utilizan una serie de conceptos que la misma norma define en su párrafo 5, y de entre ellos es importante destacar:

- **Utilidades contables** son las utilidades o las pérdidas de un período antes de deducir los gastos tributarios.
- **Renta Liquida Imponible (pérdida Tributaria)** son las utilidades (pérdida) de un período, determinadas de acuerdo a las normas establecidas por las autoridades tributarias, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
- **Gasto Tributarios (Ingresos Tributarios)** son los montos totales incluidos en la determinación de las utilidades o perdidas del período, respecto a los impuestos corrientes y diferidos.

Universidad del Bío Bío

- **Impuesto corriente** es el monto de impuestos a la renta por pagar (recuperar) respecto de la renta líquida imponible (perdida tributaria) de un período.

- **Pasivos por impuestos diferidos** son los montos de impuestos a la renta a pagar en períodos futuros, respecto a diferencias temporarias tributables.

- **Activos por impuestos diferidos** son los montos de impuestos a la renta recuperables en períodos futuros, respecto a:
 - Diferencias temporarias deducibles.
 - Las pérdidas tributarias acumuladas no utilizadas.
 - Los créditos tributarios acumulados no utilizados.

- **Las diferencias temporarias** son las diferencias que existen entre el valor de libros de un activo o pasivo en el balance general y su base tributaria.

Estas diferencias pueden ser:

- Diferencias temporarias tributables, son aquellas que generan montos tributables al determinar la renta líquida imponible de períodos futuros cuando se recupere o liquide el valor de libros del activo o pasivo.

- Diferencias temporarias deducibles, son las que generan montos que son deducibles al determinar la renta líquida imponible (perdida tributaria) de períodos futuros cuando se recupere o liquide el valor de libros del activo o pasivo.

Universidad del Bío Bío

El Boletín Técnico N° 60, indica además que; “Las diferencias temporarias son causadas por transacciones que afectan en períodos distintos los resultados contables y los resultados tributarios”.

- **La base tributaria de un activo o pasivo** es el monto asignado a dicho activo o pasivo para efectos tributarios.

2.2.4.- Base Tributaria.

Este es un concepto clave para la NIC 12, pues es la base para la determinación de las diferencias temporales que dan origen al impuesto diferido. En el método de balance aplicado en esta norma, la base tributaria es el punto de partida para el cálculo y contabilización de activos y pasivos por impuesto diferido.

En la norma nacional, también se establece como base para la determinación del impuesto diferido, las diferencias entre la valoración contable y el valor tributario de los activos y pasivos. Pero no define que es el valor tributario, ni de que forma calcularlo.

A) Base Tributaria de los Activos.

Será la cantidad que se pueda rebajar, según las normas tributarias, de los ingresos tributables obtenidos por la liquidación del valor libro de ese activo. Si los ingresos no son tributables, la base tributaria será igual que la base contable, para no reflejar ningún tipo de diferencia, que implique impuestos diferidos.

A continuación se presentan algunos ejemplos contemplados en la misma NIC 12.

Universidad del Bío Bío

Ejemplo 2.1.

Una máquina se adquirió por 100. Para efectos tributarios, posee una depreciación de \$30 deducida en el período en curso y a nteriores, el remanente se deducirá en períodos futuros. Cualquier ingreso por su utilización así como por su venta tributara y las perdidas en la venta podrán ser deducidas.

La base tributaria de la máquina es \$ 70, pues ésta es la cantidad que será deducible de los ingresos que entrarán en la empresa cuando ésta recupere el valor contable de dicho activo. Tributariamente se calcula deduciendo al valor de maquinaria corregido, su depreciación acumulada hasta la fecha.

Valor adquisición.....	\$ 100
Más: Corrección Monetaria	\$ 0
Menos: Depreciación Acumulada.....	<u>(\$ 30)</u>
Base tributaria.....	\$ 70

Ejemplo 2.2.

Los Intereses por cobrar tienen un valor de libro de \$ 100. Los correspondientes ingresos por intereses tributan sobre la base de percibidos.

La base tributaria del activo “intereses a cobrar” es cero, pues para la administración tributaria dicho activo no existe y sólo considera un ingreso cuando los intereses se perciban.

Ejemplo 2.3.

Los dividendos por cobrar a una filial tienen un valor libro de \$ 100. Los dividendos no son tributables.

Universidad del Bío Bío

La base Tributaria del activo “dividendos a cobrar” es \$ 100, pues la NIC 12 en su N° 7 dice: “Si esos beneficios económicos no tributan, la base tributaria del activo es igual a su valor de libro”. Y debido a que los dividendos están exentos su base tributaria será igual a su valor libro.

B) La Base Tributaria de un Pasivo.

Estará dada por el valor en libro de éste, menos cualquier monto relacionado con la partida, que sea deducida para efectos tributarios en períodos futuros. Pero en el caso que sean pasivos por ingresos anticipados, la base tributaria será igual a su valor libro menos cualquier monto que se encuentre exento en un período futuro.

Algunos ejemplos presentados en la NIC 12, se muestran a continuación.

Ejemplo 2.4.

Los pasivos corrientes incluyen gastos devengados con un valor libro de \$ 100. Los gastos correspondientes serán deducidos para efectos tributarios, sobre base realizado (pagado).

La base tributaria de este pasivo es cero. Por que “la base tributaria de un pasivo exigible es igual a su valor de libros menos cualquier monto relacionado con tal partida que sea deducible tributariamente en ejercicios futuros”. Y en este caso el valor a pagar es de 100, y este será el monto a deducir en la RLI.

Ejemplo 2.5.

Los pasivos corrientes incluyen sanciones y multas devengadas, por un valor libro de \$100, las sanciones y multas no son deducibles para efectos tributarios.

Universidad del Bío Bío

Su base tributaria es de \$100, pues su monto a deducir en períodos futuros es 0, y como expresa la norma “La base tributaria de un pasivo estará dada por el valor en libro de este, menos cualquier monto relacionado con la partida, que sea deducida para efectos tributarios en períodos futuros”.

Ejemplo 2.6.

Los pasivos corrientes incluyen ingresos por interés cobrados por adelantado con un valor de \$ 100. Los ingresos por interés correspondientes ya tributaron sobre la base de percibida.

La base tributaria de este pasivo es cero. Ya que “cuando se trata de ingresos recibidos por anticipado – que se encuentran en una cuenta de pasivo – su base tributaria es igual a su valor de libros menos aquella parte de este ingreso que no será gravada en períodos futuros”. En este caso como había tributado sobre la base de devengado, quedaba totalmente exento en el futuro.

En 1999 se publicó la norma australiana AASB1020 Income Taxes, basada en la NIC 12. Para facilitar el cálculo de la base tributaria de los activos y pasivos, esta norma utiliza unas fórmulas que pueden ser de utilidad en ciertos casos.

A continuación se muestran dichas formulas, adaptadas a el lenguaje utilizado por la NIC 12 del Proyecto 16, ya que estas no son parte de dicho proyecto.

Recuadro 2.1.- Formula para Determinar la Base Tributaria de Activo.

Base Tributaria de Activo	=	Valor de Libro de Activo	-	Monto que será Gravado	+	Monto que será Deducido
---------------------------------	---	--------------------------------	---	------------------------------	---	-------------------------------

Universidad del Bío Bío

Fuente: Extraído y modificado de Corona, García -Olmedo (2004)

Recuadro 2.2.- Formula para Determinar la Base Tributaria del Pasivo Exigible

Base Tributaria de Pasivo	=	Valor de Libro de Pasivo	-	Monto que será Deducido	+	Monto que será Gravado
---------------------------	---	--------------------------	---	-------------------------	---	------------------------

Fuente: Extraído y modificado de Corona, García -Olmedo (2004)

Recuadro 2.3.- Formula para Determinar la Base Tributaria de Pasivo (Ingreso Anticipado)

Base Tributaria de Pasivo (Ingreso Anticipado)	=	Valor Contable del Pasivo (Ingreso Anticipado)	-	Porción del Ingreso que ya ha sido Gravado
--	---	--	---	--

Fuente: Extraído y modificado de Corona, García -Olmedo (2004)

Si aplicamos estas formulas a los ejemplos anteriores, tenemos el siguiente cuadro.

Recuadro 2.4.- Solución ejemplos sobre Base tributaria de Activo.

	Valor Libro de Activo	(-) Monto que será Gravado	(+) Monto que será deducido	(=) Base Tributaria
Ejemplo 2.1. Maquinaria	\$ 100	\$ 100	\$ 70	\$ 70
Ejemplo 2.2. Intereses	\$ 100	\$ 100	\$ 0	\$ 0
Ejemplo 2.3.	\$ 100	\$ 0	\$ 0	\$ 100

Universidad del Bío Bío

Dividendos				
------------	--	--	--	--

Fuente: Extraído y modificado de Corona, García -Olmedo (2004)

Recuadro 2.5. Solución Ejemplos sobre Base Tributaria de Pasivo

	Valor Libro de Pasivo	(-) Monto que será Deducido	(+) Monto que será Gravado	(=) Base Tributaria
Ejemplo 2.4. Gastos devengados	\$ 100	\$ 100	\$ 0	\$ 0
Ejemplo 2.5. Multas y Sanciones.	\$ 100	\$ 0	\$ 0	\$ 100

Fuente: Extraído y modificado de Corona, García -Olmedo (2004)

Recuadro 2.6.- Solución ejemplo 2.7 Base Fiscal de Pasivos (Ingresos Anticipados)

	Valor Libro de Pasivo (Ingreso Anticipado)	(-) Porción del Ingreso ya Gravada	(=) Base Tributaria de Pasivo (Ingreso Anticipado)
Ejemplo 2.6. Intereses Anticipados	\$ 100	\$ 100	\$ 0

Fuente: Extraído y modificado de Corona, García -Olmedo (2004)

2.2.5.- Reconocimiento del Impuesto Corriente.

Se reconocerá un gasto por impuestos corrientes, correspondiente a todas aquellas partidas que han afectado los resultados del ejercicio calculado de acuerdo a las normas contables y un pasivo por el impuesto a la renta a cancelar en el período, éste es el resultado de aplicar la tasa de impuestos correspondiente sobre el resultado tributario, calculado de acuerdo a las normas impartidas por la administración tributaria y teniendo en cuenta las deducciones, bonificaciones, compensaciones de pérdidas, ingresos a cuenta o retenciones.

Suponiendo que la empresa cancelo una cantidad mayor de impuesto a los que debería haber pagado, tanto en el ejercicio presente o en otros anteriores, los excedentes deberán ser reconocidos por la empresa como un activo, puesto que esta posee los derechos sobre aquellos excedentes.

Cuando una empresa ha obtenido perdidas y las normas tributarias le permiten deducir dichas perdidas de utilidades de años anteriores o futuros, se deberá reconocer ese beneficio en los estados financieros, como un activo.

Con respecto a las perdidas tributarias, el Boletín Técnico N° 60 del Colegio de Contadores de Chile A.G se ha pronunciados como que pueden dar origen a un beneficio tributario por la utilización de esta, no importando a que utilidades se imputen, ya sea a las pasadas, así como a las futuras.

El reconocimiento de este activo por el uso de las perdidas tributarias, ha de hacerse en el ejercicio en el que se produce dicha pérdida.

Universidad del Bío Bío

2.2.6.- Reconocimiento de Pasivos y Activos por Impuestos Diferidos.

La NIC 12 indica varias situaciones en donde se debe reconocer un impuesto diferido tanto de pasivo como de activo.

A) Impuesto Diferido por Diferencias Temporales Tributables.

Estas diferencias son las que originan el reconocimiento de los pasivos por impuesto diferido, que son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros.

De acuerdo a la regla general expresada en el párrafo 15 de la norma en cuestión, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por causa de cualquier diferencia temporaria imponible. Aunque en el mismo párrafo se refiere a algunas excepciones, de modo que si somos más transparentes, se reconocerán pasivos por impuesto diferido por todas aquellas diferencias temporarias imponibles menos las que se mencionaran a continuación.

- Si la diferencia procede del reconocimiento inicial del goodwill cuya amortización no es deducible tributariamente.
- Si la diferencia se produce en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo, en una transacción, que no sea una combinación de negocios y que en el momento de realizarla no haya afectado ni al resultado contable ni al resultado tributario.
- Si la diferencia surge con motivo de inversiones en dependientes, sucursales, asociadas o participaciones en negocios conjuntos siempre que la empresa inversora sea capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia y, además, sea probable que la reversión no ocurra en un futuro previsible.

Universidad del Bío Bío

B) Impuesto Diferido por Diferencias Temporales Deducibles.

Estas diferencias son las que originan el reconocimiento de los activos por impuesto diferido los cuales son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros relacionadas con.

- a) Diferencias temporarias deducibles;
- b) Pérdidas fiscales no utilizadas que se compensarán en ejercicios posteriores; y
- c) Créditos fiscales no utilizados que se aplicarán en ejercicios posteriores.

De acuerdo a la regla general, se debe reconocer un activo por impuesto diferido para todas las diferencias temporarias deducibles, siempre que sea probable que la empresa, en el futuro disponga de renta líquida imponible o diferencias temporales imponibles, contra las que podrá utilizar las deducciones por diferencias temporarias.

La reversión de las diferencias temporarias deducibles, darán lugar a reducciones en la determinación de las ganancias tributarias de ejercicios posteriores. Sin embargo, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si esta es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones.

En el párrafo 24 de la NIC 12 hay dos excepciones a la regla general en las que no se reconocerá un activo por impuesto diferido :

- ✿ Si la diferencia surge de un fondo de comercio negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido de acuerdo con la NIC 22.

Universidad del Bío Bío

- ✿ Si la diferencia se produce en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo, en una transacción que;
 - a) no sean combinaciones de negocios ,
 - b) en el momento de realizar la transacción, y esta no haya afectado ni el resultado contable ni a la ganancia (perdida) fiscal.

C) Impuesto Diferido por Pérdidas y Créditos Fiscales no Utilizados.

De acuerdo a la NIC 12, se reconocerá un activo por impuestos diferidos por las perdidas tributarias, siempre que se puedan compensar con ganancias fiscales de ejercicios posteriores.

Por su parte el Boletín Técnico N° 60, menciona que las perdidas tributarias se deben imputar en primer lugar contra las utilidades tributarias generadas en años anteriores. Si no existiese disponibilidad de estas, las pérdidas tributarias se imputaran contra las utilidades tributarias futuras sin límite de expiración. Ambas imputaciones pueden dar origen a un beneficio tributario el que se traducirá en impuestos que podrán ser recuperados, en el primer caso, y a los impuestos que no se cancelaran en el segundo.

Como se puede observar al analizar la NIC 12, las diferencias temporarias deducibles que originan los activos por impuesto diferido y las diferencias temporarias tributables que originaran los pasivos por impuesto diferido fueron identificadas y analizadas en forma separada. Por su parte, el Boletín Técnico N° 60 no hace mayor distinción entre aquellas situaciones que generan los activos o los pasivos por impuesto diferido, sólo identifica algunas categorías de diferencias temporarias, en donde hace un pequeño análisis de ingresos o ganancias y de

Universidad del Bío Bío

gastos o pérdidas que tendrán un tratamiento contable distinto del tributario o viceversa.

El Boletín Técnico N° 60 al igual que la NIC 12, se refiere a ciertos hechos por los que no se contabilizaran activos o pasivos por impuesto diferido, entre estas excepciones se mencionan las diferencias relativas a la valorización de inversiones permanentes en otras empresas por no poder estimar un plazo de reverso, a menos que la reversión de dicha diferencia sea predecible en el futuro con el respectivo efecto tributario, caso en el cual se considerarán diferencias temporarias. También queda dentro de las excepciones aquellas inversiones en empresas relacionadas en el exterior.

D) Reconocimiento de Impuestos Corrientes y Diferidos en Resultados.

La contabilización de los efectos fiscales, deben ser coherente con el registro contable de las transacciones que originen estos efectos fiscales.

De acuerdo a la regla general, los impuestos deben ser reconocidos como gastos o ingresos. En cuanto a los impuestos diferidos, si estos fueron producto de una diferencia entre el valor contable y la base tributaria, que tuvo su efecto en el resultado, se reconocerá como un cargo contra la cuenta de impuesto renta, o un abono contra la cuenta de gastos por impuesto renta.

E) Partidas Cargadas o Abonadas Directamente al Patrimonio Neto.

Cuando los impuestos se relacionen con partidas que se lleven directamente a las cuentas del patrimonio neto, estos deben ser cargados o abonados directamente en esta clasificación.

Universidad del Bío Bío

Es en el párrafo N° 61 de la NIC 12 donde se especifica que el impuesto diferido se cargará directamente al patrimonio cuando se relaciona con partidas que se llevan a patrimonio sea en el mismo período o en otro.

Algunas partidas que tienen este tratamiento son:

- Modificaciones por la revalorización del inmovilizado material.
- Montos originados por el reconocimiento inicial de un instrumento financiero compuesto como componente del patrimonio.

2.2.7.- Valorización

La NIC 12 establece que, los activos y pasivos por impuesto corrientes se valorizarán de acuerdo con la tasa de impuesto a la que se esperan pagar o recuperar. Según la legislación tributaria chilena, las leyes que modifiquen una tasa de impuesto anual, tendrán vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente a su promulgación, por lo tanto ya se poseerá conocimiento de la tasa que afectará a las utilidades en el año siguiente, al momento de realizar los estados financieros.

Misma regla se aplica para la valoración de activos y pasivos por impuesto diferido, pues se aplicará la tasa de impuestos que se espera esté vigente a la fecha de reverso.

En este sentido, la norma nacional sobre impuestos a la renta e impuesto diferido aplica el mismo criterio, para asignar la tasa con la que se calcularán los impuestos.

Universidad del Bío Bío

En el caso que se apliquen varias tasa de impuesto, dependiendo de los grados de renta, se debe aplicar la tasa promedio que se espera aplicar a la renta líquida imponible. Así los impuestos diferidos deben reflejar las consecuencias tributarias que tendría la empresa al liquidar sus activos de diferentes formas, un ejemplo de esto sería, si existiesen diferentes tasas si el bien se vende, o se liquida mediante su utilización. El boletín técnico N° 60, no menciona nada sobre el hecho que existiesen varias tasas, ya que en Chile se aplica la misma tasa de impuesto tanto para los ingresos que provengan de las ventas así como de la utilización de los bienes.

La NIC 12 prohíbe el descuento de los activos y pasivos por impuesto diferido, pues para estimar la tasa de descuento se deberá tener claro cuando se reversara la diferencia, y ante la dificultad para estimar este plazo, la norma lo prohibió, con el ánimo de mantener la comparabilidad entre los estados financieros. Respecto a este tema el boletín N° 60, en su N° 8e también especifica que los impuestos diferidos se calcularan en base a su valor libro, sin descontarlo al valor presente.

El cálculo de las diferencias temporales y los impuesto diferidos, deben ser realizados anualmente y si se estima que las condiciones han cambiado se requiere realizar los ajustes necesarios. Esto es similar al modelo de cálculo de las provisiones por deudores incobrables, ya que el monto por impuestos diferidos del año se estimaría de acuerdo a la diferencia calculada a final del año, con el saldo inicial de ésta, realizando los correspondientes ajustes para que el saldo final refleje claramente la cantidad de impuesto que se espera pagar o recuperar por una diferencia de valoración.

Aunque también pueden existir otras circunstancias que pueden requerir ajustar los saldos de impuesto diferido, específicamente cuando no exista la certeza de que se obtendrá suficiente renta líquida para absorber los activos por impuestos diferidos.

Universidad del Bío Bío

Según la NIC 12, en el caso que se estime que los impuestos diferidos de activo no puedan ser reversados por insuficiencia de utilidades, su saldo deberá ser reversado.

Al respecto el boletín técnico N° 60 indica que cuando existan pruebas de que las diferencias no podrán ser reversadas, se deberá “ajustar los activos por impuestos diferidos mediante una cuenta de provisión de valuación ”

Como forma de mostrar la forma de cálculo del impuesto diferido, se presenta el siguiente ejemplo.

Ejemplo 2.7.

Al 31.12.x1, una empresa manufacturera posee 1000 unidades de productos terminados en sus bodegas por un costo total de \$1.000.000. Luego al 31.12.x2 existen 100 de estas mismas unidades.

Según las hojas de costos estas existencias tienen incluido un 30% de costos indirectos de fabricación (CIF)¹⁰. Tributariamente los gastos deben ser deducidos en el período en que se pagan o quedan adeudados y el costo de las mercaderías esta constituido por la mano de obra directa y las materias primas (70% del costo total).

Al estimar la valoración tributaria de las existencias es importante tener en cuenta lo preceptuado en el ejemplo, ya que tributariamente se reconoce como costo de las mercaderías manufacturadas, las materias primas y la mano de obra incurridas en la producción de dichos bienes, estos costos se rebajan en la fecha de venta de las existencias.

¹⁰ Corresponden a gastos del período no identificables directamente a un bien, y generalmente se asignan en base a alguna tasa equitativa.

Universidad del Bío Bío

Por lo anteriormente dicho se produce una diferencia en la valoración de las mercaderías que se puede cuantificar de la siguiente forma.

A) Valor Contable.

Materias primas y Mano de obra	\$ 700.000
CIF	<u>\$ 300.000</u>
Valor Total Existencias	\$ 1.000.000/1000 = \$1.000 por unidad.

B) Tributaria

Materia Prima y Mano de Obra Directa \$ 700.000 /1000 = \$ 700 por unidad.

C) Diferencia Temporal.

Base Tributaria	\$ 700.000
Valor Libro	<u>(\$ 1000.000)</u>
Diferencia temporal	(\$ 300.000)

D) Impuesto Diferido

Diferencia Temporal x tasa de impuesto (que se espera al reverso)

$$(300.000) * 17\% = (51.000)$$

Este es un impuesto diferido de pasivo, pues cuando sea reversado nos significara un mayor pago de impuestos, o visto de otra forma, al deducirse los CIF de la renta líquida imponible, la empresa pago un menor impuesto, que se deberá ir reintegrando a medida que se vendan las existencias, pues corresponderá aplicar la tasa sobre un margen mayor, ya que tributariamente los costos

Universidad del Bío Bío

indirectos se rebajaron como gastos en el año x1, por lo que después no se permitirá su rebaja como costo del producto.

En el año x1 el asiento por el impuesto diferido seria el siguiente.

----- X-----		
Gasto por Impuesto renta	51.000	
Impuesto Diferido (Pasivo)		51.000
----- X-----		

D) Para el año x2

D.1) Valor Libro

Materia Prima y Mano de Obra	\$ 70.000
CIF	\$ <u>30.000</u>
Valor Total Existencias	\$ 100.000 / 100 = \$1.000 c/u

D.2) Base Tributaria

Materia Prima y Mano de Obra Directa \$ 70.000 / 100 = \$ 700 c/u

D.3) Diferencia Temporal

Base Tributaria	\$ 70.000
Valor Libro	<u>(\$ 100.000)</u>
Diferencia Temporal	(\$ 30.000)

D.4) Impuesto Diferido Acumulado

(\$ 30.000) * 17% = (\$ 5.100)

Universidad del Bío Bío

Este es el monto del impuesto diferido de pasivo, que corresponde a la diferencia de valoración entre la norma contable y la base tributaria de las unidades de existencia que quedan, al venderse el resto de las unidades los CIF, que formaban parte del costo de estas existencias, se cargaron a resultado, al calcular el gasto por impuesto renta, pero no se podrán rebajar de la RLI, pues ya fueron descontados en el período anterior. Así debemos determinar el ajuste que debemos hacer a la cuenta de pasivo por impuesto diferido, para dejar reflejada la verdadera diferencia.

D.5) Impuesto Diferido del Período.

Impuesto Diferido a Final del Período	(\$ 5.100)
Menos: Impuesto Diferido a Inicio del Período	<u>(\$ 51.000)</u>
Monto a Ajustar	\$ 45.900

La determinación del impuesto diferido del período estará basada en la variación de la cuenta, es decir, se compara el impuesto diferido de cierre con el impuesto diferido de inicio y la diferencia corresponde al impuesto diferido del período. Esta operatoria debe hacerse para cada diferencia temporal.

Este ajuste es un reverso del impuesto diferido de pasivo, contabilizada en x1. En el asiento el reverso quedara contra el impuesto a la renta por pagar, pues al no poder deducir los CIF como un costo del período, el “impuesto por pagar” será mayor que el gasto por impuesto renta.

----- x -----		
Impuesto Diferido (Pasivo)	45.900	
Impuesto Renta por Pagar		45.900
----- x -----		

2.2.8.- Presentación.

Aunque la presentación de los impuesto diferidos, fue eliminada de la NIC 12, esta contemplada en la NIC 1 sobre presentación de los estados financieros, en ella se indica que deberán presentarse separadas de otros activos y pasivos, así como del impuesto corriente, además estipula que si la empresa presenta sus estados financieros separando activos y pasivos en corrientes y no corrientes, los impuesto diferidos no podrán ser clasificados como corrientes.

Es importante destacar esto, por que en la norma nacional se exige que en la presentación de las cuentas de impuesto diferido en el balance, se distingan primero si son de activos o pasivo y luego si es a corto o largo plazo, por lo que se tienen cuatro categorías de impuesto diferido. En cambio en la norma internacional, sólo se dividen en activos y pasivos no corrientes.

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

En las notas explicativas, se debe presentar un detalle de todas las diferencias temporales determinada, y el cálculo del impuesto diferido, así como las que no han sido reveladas en los estados financieros por no cumplir con los requisitos para su reconocimiento, los casos en cuales se ha revertido activos por impuestos diferidos por estimarse improbable la obtención de recursos suficientes para su liquidación y todos los hechos necesarios para explicar las partidas por impuesto diferido mostradas en los estados financieros.

2.3. Cuadro comparativo NIC 12 versus Boletín Técnico 60.

Recuadro 2.7.- Diferencias entre la NIC 12 y el Boletín Técnico N° 60.

NIC 12	Boletín Técnico 60
<p>Objetivo.</p> <p>Recomendar el tratamiento contable de los impuestos corrientes e impuestos diferidos por diferencias entre el valor contable de activos y pasivos y su base tributaria.</p>	<p>Objetivo.</p> <p>Reconocer el impuesto a la renta del período y los impuestos diferidos por consecuencias tributarias futuras contempladas en los estados financieros.</p>
<p>Alcance.</p> <p>Todos los impuestos (Nacionales y Extranjeros) que tengas su base en la RLI.</p>	<p>Alcance.</p> <p>Los impuestos se calculan de acuerdo a la tasa vigente, y para las filiales extranjeras, esta corresponde a la tasa nacional más la extranjera.</p>
<p>Base Tributaria.</p> <p>Es el monto asignado a dicho activo o pasivo para efectos tributarios.</p>	<p>Base Tributaria.</p> <p>No definido</p>
<p>Reconocimiento.</p> <p>Se debe reconocer un pasivo por impuesto diferido por todas aquellas diferencias temporales imponibles.</p>	<p>Reconocimiento.</p> <p>Se reconoce un pasivo o un activo por impuestos diferidos por la estimación de los efectos tributarios atribuibles a</p>

Universidad del Bío Bío

<p>Se debe reconocer un activo por impuesto diferido, por todas las diferencias temporales deducibles, siempre que exista certeza que habrán rentas suficientes para imputarlas, de no se así, deberán ser reversados los impuesto deferidos ya reconocidos.</p> <p>Se reconocerá un activo por impuesto diferido por las pérdidas que puedan ser imputadas a utilidades futuras.</p> <p>Los impuestos diferidos que digan relación con partidas que tienen efectos en resultados se cargaran (abonaran) contra resultados, si están relacionadas con partidas que se ajustan contra el patrimonio neto, se cargaran (abonaran) contra el patrimonio.</p> <p>Valorización.</p> <p>El impuesto diferido se valorizar por la tasa a la que se espera pagar o recuperar la diferencia.</p> <p>El monto del impuesto diferido no se descontara por ninguna tasa.</p> <p>El impuesto diferido del período se</p>	<p>diferencias temporales. Además se reconoce un impuesto diferido por perdidas tributarias. Y por cualquier diferencias entre la base tributaria de activos y pasivos y su base contable.</p> <p>No se deberá reflejar un impuesto diferido por inversiones permanentes en otras empresas ni en empresas relacionadas en el exterior.</p> <p>Se deberá contabilizar el impuesto diferido originado por la valorización de activos a su valor de mercado, cuyo ajuste respecto de su valor libro es registrado en patrimonio.</p> <p>Valorización.</p> <p>La medición de los impuestos diferidos se hará por la tasa vigente en el período en que serán realizados o liquidados.</p> <p>El gasto o ingreso por impuesto diferido durante el año corresponderá a la variación durante ese año en los</p>
--	--

Universidad del Bío Bío

<p>calculara por la diferencia al final del período y el saldo al inicio de este.</p> <p>Si no existe certeza que un activo por impuesto diferido, será liquidado, debe ser revertido en el período.</p> <p>Presentación.</p> <p>Los impuestos diferidos de activos y pasivos serán clasificados como no corrientes.</p> <p>No se permite la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos, sino existe el derecho legal para hacerlo.</p> <p>En las notas explicativas deberá entregarse toda la información, necesaria sobre el cálculo de los impuestos diferido, así como aquellas situaciones en las que no se reconoció.</p>	<p>activos y pasivos por impuestos diferidos.</p> <p>Si no existe certeza que un activo por impuesto diferido será revertido, se deberá establecer una provisión por valuación.</p> <p>Presentación.</p> <p>Los activos y pasivos por impuestos diferidos serán clasificados como de corto o largo plazo en el balance.</p> <p>En las notas explicativas se revelara la forma de cálculo de los impuestos diferidos, así como la existencia de pérdidas tributarias y otras situaciones.</p>
---	---

Fuente: Elaboración Propia

Capitulo N° 3

Base Tributaria.

3.1.- Base Tributaria.

Como se menciona en capítulos anteriores, el cálculo del impuesto diferido esta basado en las diferencias de valoración de activos y pasivos entre la base contable y la base tributaria de los mismos. Por tal motivo, es necesario que se definan las consideraciones que utiliza la normativa tributaria para el cálculo de la base de los activos y pasivos.

El cálculo de la base tributaria esta basado en el análisis de las normas tributarias contenidas en la Ley de Impuestos a la Renta, específicamente en el artículo 41, donde se indican las pautas sobre valorización y corrección monetaria de activos y pasivos. Pero además hay que remitirse a artículos como el 17, el artículo 18 ter, y otros más de la misma ley antes mencionada, para analizar situaciones puntuales, donde ciertas partidas tienen un tratamiento tributario especial que incide directamente en el cálculo del impuesto diferido.

En simples palabras, la base tributaria es el valor que la administración tributaria le asigna a cierto activo o pasivo. Sin embargo, al referirnos al valor no estamos diciendo que tributariamente se estipule que un cierto activo vale "x" cantidad de pesos (o dólares), sino que las normas nos indican qué elementos monetarios debemos incluir en la determinación de ese valor, así como la forma en que dichos montos se van a ajustar a los cambios que ha sufrido el valor del dinero (Corrección monetaria).

La NIC 1, establece que la empresa deberá presentar e informar la situación en la que se encuentran los activos y pasivos pos éidos por una entidad. Al respecto se han elaborado algunos ejemplos de la estructura del balance de situación y de la manera en que se clasificaran los activos y pasivos de la entidad (Ver anexos N° 1 y 2), en base a los cuales se han seleccionado algunos grupos de cuentas, que serán analizados en este capítulo y en los siguientes.

3.2.-Valoración Tributaria.

3.2.1.- Base Tributaria de los Activos No Corrientes

Será la cantidad que se pueda rebajar, según las normas tributarias, de los ingresos tributables obtenidos por la liquidación del valor libro de ese activo. Si los ingresos no son tributables, la base tributaria será igual que la base contable, para no reflejar ningún tipo de diferencia, que implique impuestos diferidos.

Lo que se pretende analizar en esta parte es como calcular ese monto a rebajar. Para ello analizaremos los activos por grupos.

A) Inmovilizado Material.

El activo inmovilizado esta constituido por todos aquellos elementos o bienes que la empresa ha adquirido o producido sin el ánimo de venderlos, sino que utilizarlos en la producción de bienes del giro, para la administración del negocio, o para obtener rentas de terceros, mediante la cesión temporal de su uso.

En este grupo de activos podemos incluir partidas como:

- Edificios.
- Terrenos.
- Construcciones.
- Maquinarias.
- Equipos.
- Muebles y Útiles.
- Vehículos, etc.

Universidad del Bío Bío

La Base Tributaria de estos activos estará constituida por los siguientes ítems.

Recuadro 3.1.- Base tributaria de los activos materiales

Valor de adquisición o aporte, según factura o contrato.	\$.....
Más	
IVA (cuando no sea recuperable).	\$.....
Montaje y Acondicionamiento.	\$.....
Mejoras que hayan prolongado su vida útil.	\$.....
Intereses por créditos asociados a la adquisición del bien, sólo hasta el momento que empiece a funcionar dicho activo.	\$.....
Fletes y Seguros.	\$.....
Otros desembolsos que sean imputables al costo del Bien.	\$.....
Corrección Monetaria.	\$.....
Menos:	
Depreciación Acumuladas (método lineal)	\$.....

Fuente: Extraído y Modificado de Salort (2007) Pág. 246

Si el bien fuese importado, el valor de adquisición estaría constituido por el valor CIF (*Cost, Insurance and Freight* – Costo, seguro y fletes), al tipo de cambio a la fecha de la factura. Y además incluirá como parte del costo, los derechos de internación y los gastos de desembarque, bodegaje y desaduanamiento.

En cambio si el bien es construido totalmente por la empresa, el valor del bien estará constituido por el costo de los materiales, los gastos de fabricación indirectos, incluyendo los intereses por préstamos, hasta que el bien entre en funcionamiento y la mano de obra.

El IVA será completamente irrecuperable, cuando el productor se dedique a realizar operaciones totalmente exentas de IVA, como transporte de pasajeros, actividades educacionales, entre otras. No se entiende irrecuperable el IVA de los

Universidad del Bío Bío

exportadores, pues estos pueden solicitar la devolución de este crédito según el art. 36 de la ley del IVA.

La corrección monetaria de estos bienes se determina, dependiendo si es que provienen del año anterior o son adquiridos o construidos durante el período.

Si los bienes del activo inmovilizado provienen del ejercicio anterior, se reajustaran considerando el factor de corrección anual, mientras que si los bienes han sido adquiridos durante el período, se utiliza el factor de corrección del período en que el bien fue adquirido o del período en que se haya agregado al costo del bien¹¹. Los factores de corrección son aquellos que reflejan las variaciones del Índice de Precios al Consumidor¹².

La depreciación que se permite rebajar, es la que se calcula de acuerdo al método lineal, de acuerdo a los años de vida útil que el S.I.I. haya asignado al bien luego de haber sido reajustado, o en su reemplazo una depreciación acelerada, lo que significa considerar que el bien será completamente consumido en un tercio de su vida útil.

El S.I.I. ha determinado la vida útil de los bienes mediante una tabla que indica la duración estimada de los bienes¹³.

A.1) Activos en Leasing

Es de gran importancia destacar que los contratos de leasing, no son reconocidos legalmente en el código civil, por lo tanto, la normativa tributaria tampoco lo considera como una transacción legítima, con las características que

¹¹ Numero 2º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

¹² Estos Factores son entregados con una periodicidad mensual en la pagina del SII, (<http://www.sii.cl/pagina/valores/correccion/correccion2007.htm>), y están calculados en base a la variación que sufre el índice de precios al consumidor.

¹³ Resolución N° 43, de 26.12.2002, (http://www.sii.cl/pagina/valores/bienes/tabla_vida_enero.htm).

Universidad del Bío Bío

comercialmente se le indican, esto se encuentra confirmado mediante el oficio N° 2832 de 10.06.2003, donde se indica además que los contratos de leasing son asimilados a un simple contrato de arrendamiento.

Ya que se considera que el bien en ningún momento cambio de propietario, el arrendador es quien debe aplicar las normas de corrección monetaria y depreciación correspondiente hasta el momento que se ejerza la opción de compra, período en el cual se entenderá que se traspasa la propiedad del bien.

Mientras no se traspase la propiedad del bien, la base tributaria del bien para el arrendador será la misma que la del inmovilizado material (Ver recuadro 3.1). Como no se realizó un traspaso de propiedad, el bien no existiría en la contabilidad del arrendatario por lo que la base tributaria del bien para este no existiría (sería igual a cero).

B) Inversiones Inmobiliarias.

Son los bienes del activo fijo inmovilizado destinados a obtener rentas, mediante su arrendamiento o cesión, a un tercero o un socio. Estos activos no se tienen con la intención de ser usados en la producción de bienes o para ser vendidos.

La base fiscal de los bienes destinados a inversiones inmobiliarias, se calcula de la misma forma que los utilizados en la producción (recuadro 3.1.), ya que tributariamente no existe distinción en el uso que se les asigne, pues para considerarlos parte del activo fijo, sólo prima la intención de comprarlos sin el ánimo de revenderlos.

Universidad del Bío Bío

C) Goodwill

De acuerdo a lo expresado en la norma tributaria, las inversiones deben ser reconocidas al total de su precio de adquisición, distribuyendo proporcionalmente este precio entre todos los activos no monetarios traspasados o adquiridos en la inversión. En el caso que la entidad adquirida no posea activos no monetarios contra los que distribuir el precio de adquisición, la diferencia que se produce entre la comparación del valor cancelado por la inversión y el valor patrimonial tributario adquirido, no puede ser cargada al resultado del período en que se realiza la inversión. Esta diferencia deberá ser diferida o amortizada en un lapso no superior a seis ejercicios¹⁴.

Por lo tanto la base tributaria del goodwill, en el caso que deba reconocerse debido a la falta de activos no monetarios, será la diferencia entre el valor pagado por las acciones de la sociedad absorbida y el valor de los activos monetarios, menos su amortización acumulada.

En relación a lo anterior, es preciso determinar que se entiende por activos monetarios y no monetarios.

Son partidas monetarias aquellas que no deben ser actualizadas, perdiendo su valor a consecuencia del proceso inflacionario, tal es el caso de los saldos de caja, entre otros. Por otro lado, las partidas no monetarias son aquellas que si deben actualizarse, razón por la cual tienden a mantener su valor real durante el proceso inflacionario, como ocurre con el activo fijo.

Si consideramos que el común de las empresas, por no decir que casi todas, poseen algún activo no monetario dentro de su patrimonio tributario, las diferencias producidas en la valoración de la inversión será distribuida en estos

¹⁴ Ver Oficios N°s. 885 y 1487, ambos de 1997; oficio 1597 de 1998, oficio 2567 del 2000 y oficio 3873 del 05 de Octubre 2005. se encuentran en el página del SII, <www.sii.cl>

Universidad del Bío Bío

activos no monetarios, quedando una probabilidad muy pequeña que se deba reconocer tributariamente un goodwill por la adquisición de inversiones.

D) Otros Activos Intangibles.

D.1) Derechos y Beneficios. -

Bajo esta clasificación se incluyen aquellos recursos que hayan significado un desembolso efectivo y que representan derechos o privilegios que se adquieren con la intención que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante el período que se extiende más allá de aquel en que fueron adquiridos.

Según el artículo 41 N° 6 de la ley de la renta, el valor de los derechos de llaves, pertenencias y concesiones mineras, derechos de fabricación, derechos de llaves, marcas y patentes de invención, pagados efectivamente, se corregirá por la variación de IPC, entre la fecha en que ocurrió el desembolso efectivo y la de los estados financieros.

Al analizar dicha norma, se puede inducir que el costo directo que se debe corregir, es la suma de las cantidades efectivamente canceladas para obtener el activo intangible, aduciendo además a la norma genérica contenida en el artículo N° 32 de esta misma ley, donde especifica que el costo directo de los bienes y servicios necesarios para producir la renta es principalmente el costo de adquisición, traslado, seguros e impuestos no recuperables, como para el caso de los activos intangibles, el traslado no es un costo ya que no tiene consistencia física, no estaría contemplado en su costo directo, no así el costo de adquisición y los posibles impuestos que se deban pagar por la suscripción de los títulos o contratos.

De lo anterior podemos concluir que la base tributaria de los activos intangibles es igual a su costo directo, corregido por la variación del IPC.

Universidad del Bío Bío

D.2) Gastos Pagados y No Rebajados.

Otros activos intangibles que podrían ser considerados, son aquellos gastos en que ha incurrido la empresa, pero que las normas tributarias permiten amortizar en un período de tiempo superior a un ejercicio

Ejemplos de activos intangibles, son los siguientes rubros.

a) Derechos de Marcas.

Esta cuenta contiene los derechos sobre la identificación de un determinado producto o artículo.

El costo de este activo, estará determinado por todos aquellos desembolsos incurridos en la creación de la marca, diseño e inscripción de esta en el caso que esta haya sido producida o generada por la misma entidad. En el caso que la marca haya sido adquirida de terceros, su costo estará determinado por el precio pagado por esta.

Además, según las normas tributarias del artículo N° 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, dichos montos deberán ser ajustados, según el factor de corrección anual si provienen de años anteriores, y por el factor de corrección del mes en que fueron cancelados, si este desembolso ocurre dentro del período¹⁵.

Por lo tanto la base tributaria del derecho de marca, esta constituido por los gastos efectivamente cancelados por este, más su correspondiente corrección monetaria.

¹⁵ Número 6º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

b) Gastos de Organización y Puesta en Marcha (GOPM).

Esta cuenta esta compuesta por aquellos desembolsos que ha realizado la empresa con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha.

Si bien este activo, por su naturaleza de intangible no es depreciable, podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos a partir de la fecha en que se han generado dichos gastos o bien en el año en que la empresa comience a generar ingresos por su actividad principal ¹⁶.

La normas tributarias también consideran necesaria para este activo no monetario, la corrección monetaria de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor (IPC) a la que se vea afectado. Si proviene del año anterior se reajusta de acuerdo con el factor anual de corrección, en cambio si dichos gast os ocurren en el período, se deben corregir por el factor de reajustabilidad del mes en que se cancelaron¹⁷.

Por lo tanto, la base tributaria de los GOPM, se compondrá de la siguiente manera:

Recuadro 3.2.- Base tributaria de los GOPM

Gastos Efectivamente cancelados para poner en operación la empresa	\$.....
Más: Corrección monetaria.	\$.....
Menos : Amortización (hasta en un período de 6 años)	(\$.....)
Base Tributaria	\$.....

Fuente: Elaboración Propia

¹⁶ Número 9º, artículo 31º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuest o a la Renta.

¹⁷ Número 7º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

c) Gastos en Investigación Científica y Tecnología en interés de la empresa.

Los montos considerados en esta cuenta se les aplican el mismo tratamiento que aquellos gastos por organización y puesta en marcha o los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos, considerando para ello la corrección monetaria aplicando la variación IPC, además de determinar la respectiva amortización¹⁸.

E) Activos Financieros No Corrientes.

E.1) Participación en Empresas Relacionadas.

Sobre este tema se debe entender que dichas participaciones, corresponden a aquellas en que se tiene una influencia significativa con derecho a decidir sobre las políticas económicas de la otra empresa. Nacen de una combinación de negocios, de acuerdo a la NIIF 3 y de inversión en coligadas de acuerdo a la NIC 28.

De acuerdo a las normas tributarias, si la inversión es el resultado de la adquisición de acciones de otra empresa, esta debe ser valorada por el costo de adquisición¹⁹, reajustado por la corrección monetaria²⁰. Este reajuste es por la variación del IPC entre su fecha de adquisición y la del cierre del ejercicio, es decir, si provienen de años anteriores se corrigen por el factor anual, en cambio si fueron adquiridas dentro del período, se reajustan de acuerdo al factor de corrección del mes en que se realizó la inversión.

¹⁸ Número 11º, artículo 31º de la Ley de Impuesto a la Renta.

¹⁹ Inciso final artículo 18º de la Ley de Impuesto a la Renta.

²⁰ Número 8º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

En cambio si estas inversiones ocurren en una sociedad de personas, el valor de los aportes en sociedades de personas se revalorizará de acuerdo a la variación del IPC de la misma forma que las acciones²¹. Sin embargo, el valor de la inversión deberá ser ajustado de acuerdo al porcentaje de participación que se tenga en el capital tributario de la sociedad en la que se esta invirtiendo. Por lo tanto, la base tributaria de estas será igual a la aplicación del porcentaje de participación, sobre el capital tributario de la sociedad en la que se posee la inversión

E.2) Otras Participaciones.

La base tributaria de todas las participaciones se determinan de la misma manera que las inversiones en empresas relacionadas, ya que tributariamente no se considera el grado de influencia que se posea en la sociedad, sólo hace distinción cuando la inversión es a través de la adquisición de acciones de una S.A. o si se trata de aportes en una sociedad de personas

E.3) Créditos y Derechos a Largo Plazo.

Los créditos de dinero son aquellas operaciones en que una de las partes entrega o se obliga a entregar una cantidad de dinero y la otra parte se compromete a pagar esta cantidad en un momento distinto al que se celebra el contrato. Podemos reconocer principalmente dos créditos de dinero.

a) Créditos en Moneda Extranjera.

La base tributaria de este tipo de activo estará determinada por el monto total del crédito, al valor del tipo de cambio de la respectiva moneda a la fecha del cierre del ejercicio. Para determinar el tipo de cambio a utilizar será necesario

²¹ Número 9º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

tener presente la información que entrega el banco central de Chile, respecto del valor de las divisas extranjeras²².

b) Créditos en Moneda Nacional.

El valor tributario de estos créditos será el monto pactado entre los contratantes. Si es moneda nacional con cláusula de reajuste, al valor anterior se le debe agregar dicho reajuste para calcular su base tributaria. En cuando al reajuste, aplica la misma regulación del crédito en moneda extranjera.

Esta regla se aplica para todos aquellos derechos que posee la empresa y que sean catalogados como no corrientes.

E.4) Otras Inversiones Financieras no corrientes.

En este ítem podemos incluir las inversiones en títulos de deuda emitidos por otras empresas, tales como, bonos, debentures y otros. Los cuales generalmente devengan una prima de interés o reajuste que lo haga atractivo para los inversionistas.

Los bonos y debentures se valorizaran por su costo de adquisición, y sólo se ajustaran en la medida que se hayan pactado con alguna cláusula de reajustabilidad, tal como se realiza con el valor de los créditos.

F) Activos Biológicos.

Dentro de esta clasificación de activos, se incluyen aquellos definidos como plantas y animales vivos que pueden cambiar, y dicho cambio puede ser controlado.

²² Número 4º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

Las normas tributarias no indican una forma específica de valorización de este tipo de activos, simplemente lo asimilan a existencias. Por lo tanto, para determinar la base tributaria este tipo de activos debemos remitirnos a lo expresado para las existencias, en el apartado 3.3.2 letra A, siguiente de este capítulo.

Pero en el caso que se pueda probar fehacientemente que el costo de reposición es diferente al estimado de acuerdo a las normas del artículo 41 N° 3 de la ley de la renta²³, podría utilizar el valor de mercado que tengan estos bienes a la fecha de balance, considerando bienes de igual naturaleza y características. Todo esto amparado en lo preceptuado en el mismo artículo 41, en su N° 11.

El costo directo de los activos biológicos será el resultado de los costos de adquisición más los costos de materias primas y mano de obra, que puedan ser directamente atribuibles a la producción.

La principal dificultad se presentará al calcular el costo directo de un activo biológico cuando estos no sean adquiridos de terceros, sino que provengan de otro activo de la entidad, como sería el caso de los animales nacidos de un reproductor poseído por la empresa. Bajo esta situación, serán difícilmente identificables los costos asignados a la nueva existencia y la determinación de los gastos de mantención del activo fijo, que corresponde al animal reproductor.

En resumen la base tributaria de esta partida estará dada por lo siguientes ítems.

²³ Esta es la norma específica dentro de la ley de la renta, que trata sobre la corrección monetaria de las existencias.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 3.3.- Base Tributaria del Activo Biológico.

Costo directo atribuido al activo	\$
Corrección Monetaria (artículo 41 N° 3 de la ley de la renta)	\$
Base tributaria (Costo Corregido)	\$

Fuente: Elaboración Propia

3.2.2.- Base Tributaria de los Activos Corrientes.

A) Existencias

En este grupo podemos encontrar variadas cuentas que depende n de las operaciones específicas de cada empresa, tales como;

- Mercaderías.
- Materiales.
- Materias primas.
- Productos Terminados.
- Productos en Proceso.
- Mercaderías en Transito.

La norma tributaria en su artículo 41 N° 3 del la Ley de la Renta, estipula que las existencias deberán ser valorizadas a su costo de reposición y especifica la forma de calcular ese valor, haciendo la distinción entre las mercadería compradas en el mercado nacional, mercaderías importadas, bienes en tránsito y productos en proceso.

Para la estimación de los costos directos de la existencias, la normativa tributaria establece que se debe utilizar el método FIFO (First in-first out), es decir, se entenderá que las primeras mercaderías compradas o elaborad as son las primeras en venderse y por lo tanto el costo directo de las existencias debe ser el

Universidad del Bío Bío

de aquellas mercancías que aun no son utilizadas o vendidas. Sin embargo, la normativa tributaria también permite utilizar el método de precio promedio ponderado, método bajo el cual se entenderá que el costo directo de las existencias, se determina dividiendo el costo total de éstas entre el número de unidades existentes, compradas a diferentes precios.

A.1) Mercaderías Adquiridas en el Mercado Nacional.

El la base tributaria se compone de la siguiente forma.

Recuadro 3.4.- Resumen Base Tributaria de las Existencias Nacionales.

(+)	Precio de adquisición, según factura o contrato.	\$.....
(+)	Fletes.	\$.....
(+)	Seguros por el traslado hasta la bodega del comprador.	\$.....
(=)	Costo Directo.	\$.....
(+)	Revalorización.	\$.....
(=)	Costo de Reposición (Base Tributaria).	\$.....

Fuente: Elaboración Propia

Para determinar la revalorización del costo directo, y por ende el costo de reposición, se deben considerar tres situaciones.

- Si las existencias son del segundo semestre, se considera como costo de reposición unitario, el más alto cancelado durante el año por dichas mercaderías²⁴. Y el costo de reposición total, será la aplicación de este valor, a todas las unidades existentes de ese producto.

²⁴ Letra a), número 3º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

- Si las Existencias son del primer semestre, se debe establecer el valor más alto cancelado unitariamente por estas existencias, y a dicho valor se le aplica el factor de corrección de junio de ese período²⁵. Luego se multiplica este valor corregido a todas las unidades existentes, obteniéndose así el costo de reposición total.
- Si las mercaderías provienen del año anterior, es decir, la última factura que se tiene por la compra de esas existencias, es del año anterior, se revaloriza por el factor de corrección anual²⁶.

En relación a lo anterior, se consideran mercaderías del segundo semestre aquellos de los que se posee documentos de adquisición entre el 1º de julio y 31 de diciembre, considerando también como los últimos 6 meses cuando se realiza un término de giro. Las mercaderías del primer semestre son aquellos cuyos documentos de adquisición están entre el 1º de enero y el 30 de junio.

A.2) Mercaderías Adquiridas en el Mercado Extranjero.

Para determinar el valor de reposición (base Tributable), para este tipo de mercaderías véase el siguiente cuadro.

Recuadro 3.5.- Resumen Base Tributaria de Existencias Importadas.

(+)	Valor CIF	\$.....
(+)	Derechos de Internación.	\$.....
(+)	Gastos de desaduanamiento	\$.....
(+)	Fletes y seguros, en territorio nacional	\$.....

²⁵ Letra b), número 3º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

²⁶ Letra c), número 3º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

(+)	Optativamente gastos bancarios y tribu tarios no significativos	\$.....
(=)	Costo Directo	\$.....
(+)	Revalorización	\$.....
(=)	Costo de Reposición (Base Tributaria)	\$.....

Fuente: Elaboración Propia

Al igual que con las mercaderías adquiridas en el mercado nacional, se debe considerar si las mercaderías fueron importadas²⁷ en el año anterior, 1º semestre o 2º semestre.

-  Para las mercaderías importadas en el año anterior, se calculará su valor de reposición, reajustándolo por el porcentaje de variación de la respectiva moneda extranjera, durante todo el período.

-  Existencias importadas durante el primer semestre. Su costo de reposición estará dado por el valor de la última importación, reajustada por el porcentaje de variación de respectiva moneda, durante el segundo semestre.

-  El costo de reposición de las existencias importadas durante el segundo semestre, estará dado por el valor de la última importación, aunque no sea el valor más alto.

²⁷ Se entenderán importadas, una vez que dichas mercaderías han sido nacionalizadas habiendo cancelado los derechos de internación. Mientras la mercaderías no sean internadas, se consideran en transito (artículo 41º, Nº 3 letra d), párrafo 5º, del la ley de la ren ta).

A.3) Mercaderías en Tránsito²⁸

La base tributaria (costo de reposición) de este tipo de existencias se calculará reajustando cada desembolso efectuado por la variación del tipo de cambio, entre la fecha de pago y la del cierre del ejercicio.

A.4) Productos Terminados o en Proceso.

La base tributaria para este tipo de existencias estará dada por el valor de reposición de los componentes del costo directo del mismo²⁹.

El costo directo de estas existencias serán las materias primas utilizadas en su elaboración, así como la mano de obra directa.

- El costo de reposición de las materias primas se determinará de acuerdo a si son adquiridas en el mercado nacional o extranjero, como se determinó en los puntos A.1 y A.2 de la sección 3.3.2 anteriores.
- El costo de reposición de la mano de obra aplicada o utilizada estará dada por el valor que tenga la hora-hombre en el último mes de producción.

En el caso de los productos en proceso, estos deberán ser llevados a unidades equivalentes, de acuerdo al grado de avance que tengan, y aplicarle los porcentajes de materias primas y mano de obra que se estime invertidas en el producto, a sus valores de reposición.

²⁸ Los bienes en tránsito son aquellos que cuenten con la aprobación del registro de importación y se hayan endosado los documentos de embarque, hasta la fecha de internación (Circular N° 158, de 1976).

²⁹ Letra e), número 3°, artículo 41, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta

Universidad del Bío Bío

B) Deudores y Cuentas por Cobrar.

Su base tributaria será igual al valor de la deuda pactada entre las partes, a menos que exista alguna cláusula de reajustabilidad, caso en cual el valor de la deuda se expresará de acuerdo con el tipo de reajuste pactado. Cuando la deuda es emitida en moneda extranjera, se aplica una reajustabilidad que muestre la variación del tipo de cambio.

C) Deudas de Empresas Relacionadas a Corto Plazo.

La Base tributaria se determinara de la misma forma que para el resto de las deudas, es decir, sólo se reajustan en la medida que exista una cláusula que lo indique o sea en moneda extranjera. Pues la administración tributaria no hace distinción en el origen del derecho, sino que solamente distingue si tienen cláusula de reajustabilidad o no.

D) Otros activos Financieros Corrientes.

En este rubro se comprenden inversiones de corto plazo, como por ejemplo.

1. Inversión en acciones.
2. Inversiones en fondos mutuos.
3. Depósitos a plazo (menores a un año).

La base tributaria de las inversiones en acciones, estará dada por el costo de adquisición de las mismas, corregida por el factor de actualización del mes en que se produjo la inversión. Pero hay un caso especial en que la base tributaria de dichas acciones será igual a su base contable, y es cuando estas acciones quedan exentas de pagar impuestos al momento de su venta, como es el caso de

Universidad del Bío Bío

las contempladas en el art. 18 ter de la ley de impuestos a la renta ³⁰. Este artículo también afecta a cierto tipo de inversiones en fondos mutuos, cuando su capital sea invertido en acciones con cotización bursátil. Al no tener impacto tributario al momento de recuperación, si existieran diferencias entre la base financiera y la tributaria, estas no tendrán ninguna implicancia para efectos del cálculo del impuesto diferido.

Si los fondos mutuos no cumplen con las condiciones exigidas para considerarlas no renta el valor de las inversiones en fondos mutuos será igual al valor invertido, pues la norma tributaria los considera como activos monetarios, lo que significa que las normas de corrección monetaria no le son aplicables ³¹.

En cuando a la Base Tributaria de los depósitos a plazo, esta deberá ser igual a sus valores invertidos, pues los intereses que por ellas se obtienen se consideran ganancias de capital, en el momento en que se perciban y no precisamente en el momento en el que se encuentren devengados, razón por la cual no forman parte de la base tributaria de la inversión.

E) Activos por Impuestos sobre las Ganancias Corrientes.

Este ítem incluye todos los créditos utilizables contra el impuesto de 1º categoría, así como los pagos anticipados de este impuesto, tales como:

- Pagos Provisionales Mensuales (PPM).
- Créditos por donaciones.
- Créditos Sence.
- Pérdidas de Arrastre, etc.

³⁰ El artículo 18 ter, se refiere a la compra y venta de acciones que poseer cotización bursátil y se transan en la bolsa de valores. Deben cumplir ciertos requisitos para quedar exento de pag a impuestos, de forma total o parcial.

³¹ Para mayor información, consultar oficio N° 775, del 17.03.1995, en la página del SII. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/renta/mar36.htm>>

Universidad del Bío Bío

La base tributaria de los PPM, será la cantidad efectivamente pagada durante el año reajustado de acuerdo al factor de corrección correspondiente a la variación entre el mes en que fue cancelado y el cierre del ejercicio, más el monto adeudado por el mes de diciembre y que deberá ser cancelado en el formulario N° 29 hasta el 12 de enero del años siguiente.

En caso de existir monto pendientes de imputación al cierre del ejercicio, estos se reajustaran según lo establecido en el artículo 95° de la Ley de Impuesto a la Renta³².

La base tributaria de los demás créditos, corresponderá a la cantidad que efectivamente se pueda imputar al impuesto de 1° categoría en el período actual o en los siguientes, corregidos por la variación IPC entre el mes en que se generaron los créditos y la fecha de presentación del balance.

Las perdidas tributarias se determinaran aplicando, a los resultados de la entidad, las normas correspondiente a la determinación de la renta líquida imponible, establecidas desde el artículo 29° al 33° de la Ley de Impuestos a la renta. Cuando las pérdidas se imputen en períodos siguientes, estas se reajustaran aplicando la tasa de corrección anual sobre las perdidas acumuladas³³.

El crédito sence podrá ser hasta por un monto máximo anual del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas a los trabajados durante un período, debidamente actualizadas. Si quedase un remanente luego de la imputación contra el impuesto de primera categoría, este se considerar como un saldo de pago provisional³⁴.

³² Número 4°, artículo 41°, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

³³ Circular N° 65 del 25 de septiembre del 2001, Instrucciones sobre modificaciones a los N°s 3, 5 y 12 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta por la Ley N° 19.738, del año 2001.

³⁴ Circular N° 19 del 23 de marzo de 1999, Introducción sobre nuevas normas que regulan el crédito por gastos de capacitación, contenido en la ley N° 19.518, de 1997.

Universidad del Bío Bío

F) Disponible

En este rubro se encuentran todos los recursos que componen el efectivo, o que se puedan convertir fácilmente y sin mayores costos, en efectivo.

La base tributaria de este tipo de activos, será su monto real, ya que no se le aplican las normas de corrección monetaria, por tratarse de un activo monetario, es decir, no utilizan mecanismos para protegerse de los efectos inflacionarios.

3.2.3.- Patrimonio Neto.

En lo concerniente a la valorización tributaria del patrimonio de una empresa, resulta innecesario realizar un análisis de cada una de las cuentas que componen el patrimonio, por cuanto lo que se actualiza es el Capital Propio Tributario.

La determinación del capital propio tributario puede determinarse mediante dos métodos, el del activo y el del patrimonio. El primer método consiste en depurar el activo y pasivo tributario desde el punto de vista tributario, para luego establecer las diferencias entre los totales de estos. El método del patrimonio consiste en depurar el patrimonio mostrado en el balance, incorporando las modificaciones realizadas al activo y al pasivo por aquellos montos que se aceptan para fines tributarios.

La forma más común de determinar el capital propio tributario es considerar el total de las cuentas de activo que representen una inversión efectiva, descontando para esto todos los valores INTO (intangible, nominales, transitorios y de orden). Además, de los valores INTO se deben descontar todos aquellos pasivos exigibles que representen deudas y obligaciones con terceros y no propiamente con los dueños de la empresa.

Universidad del Bío Bío

Una vez que el capital propio inicial ha sido determinado, deberá ser reajustado por la correspondiente corrección monetaria para lo cual se le aplicará la variación del IPC correspondiente a todo el ejercicio ³⁵.

En relación al tema de fondo que se analiza en esta memoria de título, el cual apunta hacia el impuesto diferido, cabe mencionar que no resulta conveniente pretender determinar los impuestos diferidos existentes en el patrimonio, pues este es un valor residual de los activos y pasivos por lo tanto cualquier diferencia entre el capital financiero y el tributario tendrán su origen en las cuentas de activo o de pasivo.

Las transacciones económicas que realice una entidad comercial, tendrán como resultado el movimiento en las cuentas de activo o de pasivo, estas serán a su vez el origen de todos los resultados obtenidos por la empresa y por consecuencia de la determinación de los impuestos a los que se ve afectado. Es por este motivo que no tiene ningún sentido determinar los impuestos diferidos en función a las diferencias entre la base contable de las cuentas de patrimonio y la base tributaria de estas.

3.2.4.- Base Tributaria de los Pasivos No Corrientes.

³⁵ Número 1º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

A) Bonos y Otros Valores Negociables.

Estas obligaciones representan títulos de deudas con aquellos que son propietarios de dichos títulos. La base tributaria estará dada por los montos efectivos por los que se pacto dicho titulo incluyendo los reajus tes.

B) Deudas con Entidades de Crédito.

La Base Tributaria de las deudas u obligaciones se determinará considerando los montos por los cuales se originaron las deudas, descontando solamente aquellas cuotas que se encuentren efectivamente canceladas de modo que los saldos de estas cuentas muestren las deudas que aun se encuentren pendiente de pago.

En el caso de existir alguna cláusula de reajustabilidad, la base tributaria de dichas deudas deberá contener los reajustes pactados. En cambio si dichas obligaciones son en moneda extranjera, su monto se deberá reajustar de acuerdo con la variación de la respectiva moneda³⁶.

C) Deuda con Empresas Relacionadas a Largo Plazo.

Al igual que el común de las deudas, las contraídas con empresas relacionadas, se registraran al valor convenido, incluidos los reajustes cuando estos se hayan pactado en el respectivo contrato.

En este tipo de deudas, no tiene ninguna incidencia el hecho que exista una relación económica entre las empresas, pues tributariamente son entidades

³⁶ Número 10º, artículo 41º, de la Corrección Monetaria de Activo y Pasivos, Ley de Impuesto a la Renta.

Universidad del Bío Bío

independientes, considerando que la empresa que posee la deuda, tiene una obligación con la otra.

En consecuencia, la base tributaria de estos pasivos, estará determinadas por el costo de la deuda más su respectivo reajuste en caso que se haya convenido con anterioridad.

D) Otros Pasivos financieros.

En este rubro se podrían incluir aquellas obligaciones contraídas por instrumentos financieros derivados, como los swap, futuros, opciones y otros o por la cesión de derechos de alguno de estos.

Al no existir un contrato civil que regule este tipo de operaciones, tributariamente se considera que no ha existido tal operación, dando como resultado que no se reconozcan este tipo de obligaciones, razón por la cual no se determinará una base tributaria.

E) Provisiones.

Las provisiones son registros que tienen como objetivo primordial el cubrir las obligaciones o gastos del ejercicio que figuran pendiente de pago y que en alguna medida han sido consumidos.

En el ámbito tributario, sólo se reconocen los gastos una vez cancelados o adeudados, es decir, cuando exista una obligación real contraída y no una estimación de ellos. Si el gasto no es aceptado por la norma tributaria, tampoco debe existir el pasivo correspondiente, basado en el principio de la partida doble. Por lo mismo, salvo contadas excepciones, las normas tributarias no reconocen las provisiones de gastos como un pasivo.

Universidad del Bío Bío

La excepción a la norma, son las provisiones por indemnizaciones por años de servicio (PIAS), ya que la legislación tributaria ha aceptado la rebaja a los ingresos del período una estimación de la indemnizaciones por años de servicios que se deberán cancelar a los empleados cuando se ponga término al contrato. Pero esta indemnización debe estar pactada previamente en actas de avenimiento, contratos individuales o colectivos de trabajo debiendo ser una indemnización a todo evento, lo que quiere decir que la ésta se cancelara independientemente del motivo que origino el término del contrato poniendo fin a la relación laboral.

Para el común de las provisiones, su base tributaria es cero por la no aceptación tributaria de una estimación de gastos que aun no han sido cancelados o adeudados, sino que tan sólo se piensa que tal cantidad ha sido consumida. Por su parte, la base tributaria de la P IAS estará determinada por su valor corriente, lo cual corresponde al valor de la remuneración al mes de diciembre, por la cantidad de años que los trabajadores llevan desempeñando funciones.

F) Otros Pasivos No Corrientes.

Para cualquier otro pasivo no corriente, que corresponda a una deuda u obligación de la empresa, su base tributaria será igual al monto pactado, más reajuste si así esta estipulado en el convenio. Si dicho convenio o contrato no existe jurídicamente, la norma tributaria considerará que la operación que ha originado la obligación no ha existido por lo que no se tendrá base tributaria.

3.2.5.- Base Tributaria de los Pasivos Corrientes.

Dentro de esta clasificación se incluyen todas aquellas obligaciones contraídas por la empresa las que deberán ser canceladas dentro del plazo de un año a contar de la fecha de la presentación de los estados financieros.

Universidad del Bío Bío

Estas partidas representan los compromisos que posee la empresa, pendientes de pago como resultado de la adquisición de bienes, derechos y/o servicios, o bien por alguna obligación a cargo de una cuenta de resultado como es el caso de los impuestos por cancelar.

Las partidas que reincluyen en esta categoría son las siguientes.

- Bonos y Valores Negociables.
- Deudas con Entidades de Crédito.
- Proveedores y Cuentas por Pagar.
- Otros Pasivos Financieros.
- Provisiones.
- Impuestos Renta por Pagar.
- Otros Pasivos Corrientes.

La base tributaria de los pasivos corrientes, será igual a su símil de no corrientes, pues esta división es sólo a nivel de estados financieros, en cambio las normas tributarias no hacen distinción respecto del período en que se esperan cancelar estos pasivos. Es por esta razón que les será aplicable la norma general de valoración de pasivos, es decir, las deudas u obligaciones se realizará considerando los montos por los cuales se originaron las deudas, descontando solamente aquellas cuotas que se encuentren efectivamente canceladas de modo que los saldos de estas cuentas muestren las deudas que aun se encuentren pendiente de pago. En cambio los pasivos reajustables, se actualizarán según el reajuste pactado con el dueño de las deudas, es decir, dependiendo de lo que se haya acordado en el respectivo contrato con aquellas personas o entes con los cuales se tengan las obligaciones o las deudas.

Universidad del Bío Bío

Para que una operación pueda ser registrada en la contabilidad es necesario que exista la documentación fehaciente que acredite su origen, de modo que se demuestre la legitimidad de las operaciones. Si bien esta situación se debe presentar en todas las operaciones que se registren en la contabilidad, un préstamo no acreditado podría ser motivo de diferentes situaciones así como la solución a un déficit de caja.

Los impuestos a la renta por pagar, corresponderán al monto calculado de acuerdo con las normas tributarias, lo que será igual a la aplicación de la tasa de impuesto a las ganancias vigente a la fecha, sobre la renta líquida imponible determinada según las normas tributarias³⁷.

³⁷ Artículo del 29º al 33º, párrafo 3º, de la base imponible, Ley de Impuesto a la Renta.

Capitulo N° 4

Efecto de las Nic en el cálculo del Impuesto Diferido para el Inmovilizado Material.

Introducción

En este capítulo, analizaremos de forma detallada y cuantificada con ejemplos puntuales, la forma de valorización según los boletines técnicos y las NIC de los inmovilizados materiales, así como las diferencias con las bases tributarias analizadas en el capítulo N°3, que puedan general impuesto diferido.

Para ello es necesario explicar al lector, la forma en que se realizara este análisis, para lograr una mayor comprensión de lo expuesto.

1. En primer lugar se mostrara la forma de determinar el valor contable según los boletines técnicos y las NIC. Para mostrar las diferencias que existan entre estas 2 normativas, para cada tema tratado.
2. Una vez analizada la forma de determinar el valor con table según los boletines técnicos y las NIC, se definirán las discrepancias que posee cada norma con la base tributaria estudiada en el capítulo N° 3, para así identificar la naturaleza de las diferencias y si necesario cal cular un impuesto diferido por éstas.
3. Para la mayoría de los temas se presentara un ejemplo, con datos supuestos, para mostrar de forma practica la forma de determinar los impuestos diferidos según las 2 normas contables analizadas, esto se hará con el fin de determinar si las diferencias conceptúales que existan tendrán efectos numéricos importantes.
4. Por ultimo, entregaremos nuestras conclusiones a la luz de los datos y ejemplos mostrados.

Universidad del Bío Bío

Como una forma de ayudar a reconocer la naturaleza imponible y/o deducible en cada ejemplo, utilizaremos el siguiente cuadro.

Recuadro 4.1.- Determinación de Diferencias Imponibles y Deducibles .

Cuadro Resumen	Elementos que produce la diferencia temporaria	
	Activo	Pasivo Exigible
Valor Contable mayor que la Base Tributaria	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE: Pasivo por impuesto diferido	DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE: Activo por impuesto diferido
Valor Contable menor que la Base Tributaria	DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE: Activo por impuesto diferido	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE: Pasivo por impuesto diferido

Fuente: Extraído y modificado de Corona y García -Olmedo (2004)

4.1. Inmovilizado Material.

Dentro de este grupo se encuentran las siguientes cuentas.

- Edificios.
- Terrenos.
- Construcciones destinadas a las operaciones de la empresa.
- Maquinarias.
- Equipos.
- Muebles y Útiles.
- Vehículos, etc.

Estas cuentas tienen una valoración muy similar, y sería repetitivo analizarlas en forma separada. Aunque hay que excluir de este grupo todos aquellos activos que se encuentren en situaciones como; leasing y construcciones clasificadas como inversiones inmobiliarias. Que se analizan de forma separada por sus tratamientos especiales.

4.1.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .

Según las normas del Boletín Técnico N° 33, el valor contable de estos activos estará compuesto en un principio por todos los desembolsos incurridos en su adquisición o construcción, incluidos los intereses por préstamos solicitados para adquirir estos activos inmovilizados, devengados hasta la fecha en que entre en funcionamiento.

Entre los desembolsos que se incluyen dentro del costo inicial de los activos inmovilizados se encuentran los siguientes.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 4.2.- Costo Inicial de los Activos del Inmovilizado Material.

Activos Inmovilizados Adquiridos	Activos Inmovilizados Construidos
<ul style="list-style-type: none"> ✿ Valor de la adquisición o CIF. ✿ Menos: Descuentos obtenidos. ✿ IVA (totalmente irre recuperable) ✿ Gastos de desaduanamiento, derechos de internación, desembarque y bodegaje. ✿ Flete ✿ Seguro. ✿ Gasto de acondicionamiento del lugar en que se instalara el Activo. ✿ Mano de obra utilizada en la instalación. ✿ Gastos por pruebas de las maquinarias. ✿ Intereses por créditos asignados a la compra del bien. 	<ul style="list-style-type: none"> ✿ Costo de los materiales utilizados. ✿ Mano de obra directa aplicada a la construcción. ✿ Costos indirectos ocupados en la construcción. <p>En la construcción de un inmueble, se debe separar el costo del terreno. He incluir además, gastos tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✿ Honorarios de los arquitectos, ✿ Seguros y permisos de construcción. ✿ Gastos de excavación. ✿ Pagos a contratistas.

Fuente: Elaboración propia

En el caso que para realizar la construcción de un inmueble, se deba demoler una construcción anterior, estos desembolsos se consideran parte del costo del terreno, y se le deducen los ingresos que se obtengan por la venta de los materiales de demolición.

Lo anterior debe ser complementado por las normas del Boletín Técnico N° 13, el cual indica que se debe ajustar el valor de los activos del inmovilizado

Universidad del Bío Bío

material, por la pérdida del valor adquisitivo de la moneda en la cual están expresados, y por practica general se aplican los factores de corrección entregados por el Servicio de Impuestos Internos, que se calculan de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor (IPC).

Así se presentan varias situaciones, pues si el activo fue adquirido o construido en el período anterior, se revaloriza por el factor anual, en cambio si la adquisición o construcción ocurrió durante el período actual, se aplicara el factor de corrección del mes en que ocurrió el desembolso activable.

Además de la corrección monetaria, también se debe aplicar la depreciación que han sufrido los bienes durante el período, esta se puede calcular de acuerdo a varias bases, dependiendo de las características y uso que se le da al bien. Entre los métodos más utilizados, se encuentran el lineal, por unidades de producción o kilómetros recorridos en el caso de los vehículos. Pero no todos lo activos del inmovilizado material se deprecian, como por ejemplo los terrenos.

4.1.2.- Valoración según las NIC.

La norma específica que trata el tema de la valorización de los activos inmovilizados materiales es la NIC 16 del proyecto de convergencia N° 23 del Colegio de Contadores de Chile A.G, aunque hay que tener en consideración que esta norma incluye en la definición de activo inmovilizado material solamente aquellos que la empresa utiliza en el curso normas de sus operaciones y aquellos inmuebles que son utilizados en la administración de dichas operaciones. No así, los inmuebles destinados a obtener rentas de terceros, mediante el arriendo, los cuales son clasificados como propiedad de inversión y serán tratados más adelante.

Universidad del Bío Bío

A) Valor Inicial

Según lo definido por esta norma son componentes del costo inicial del activo los siguientes ítems:

- Su precio de Adquisición, incluidos los aranceles de importación, y los impuestos que no puedan ser recuperables.
- Todos los costos necesarios hasta la entrada en funcionamiento del activo, que digan relación con la puesta en marcha de este.
- La estimación de los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar. Actualmente esta estimación no es incluida dentro de los costos del activo fijo.

B) Valorización posterior de los elementos capitalizados

La nueva normativa ofrece la posibilidad de valorizar los bienes al costo, o a su valor justo. Ambas formas de valorizar están descritas en los párrafos N° 30 y 31 de la ya mencionada NIC 16.

- ▶ **Modelo del Costo:** Un elemento después de ser reconocido como activo, se debe valorizar a su costo, menos cualquier depreciación acumulada posterior y de pérdidas acumuladas por deterioro de valor.
- ▶ **Método de Revalorización:** Un elemento reconocido como activo al cual se le pueda estimar con suficiente grado de fiabilidad, su valor justo, deberá ser valorizado a su valor justo, menos cualquier depreciación acumulada y pérdidas por deterioro de valor acumuladas. Se recomienda realizar el ajuste con la frecuencia necesaria para que el valor actualizado no difiera demasiado de los valores actuales.

Universidad del Bío Bío

Cualquier aumento en el valor del activo, producto de la revalorización, deberá ser llevado contra una cuenta patrimonial denominada reserva de revalorización, en cambio las disminuciones se cargarán contra resultado, excepto, si existía una reserva de revalorización por ese activo, caso en cual se deberá consumir la reserva y el saldo si existiese se carga a resultado.

C) Depreciación

Se depreciará por separado cada parte de un activo, que tenga un costo importante respecto del total. Y el método de depreciación debe reflejar el patrón de consumo esperado de los rendimientos económicos futuros esperados del activo.

La depreciación debe ser práctica desde que el activo se encuentra disponible para su uso, y debe seguir hasta que sea dado de baja.

El importe sujeto a depreciación, es el valor histórico o el valor justo en su caso, es este segundo caso se debe considerar la revalorización de las depreciaciones acumuladas, cada vez que le se ajuste el valor del bien, para eso se proponen dos formas:

- Modificar la depreciación acumulada proporcionalmente al cambio en el valor de libro bruto del activo. De manera que el valor libros neto después de la revalorización sea igual al valor revalorizado.
- Compensar contra el valor libro bruto del activo, para el valor neto resultante sea revalorizado hasta alcanzar el valor justo.

Universidad del Bío Bío

D) Deterioro por Perdida de Valor.

Un activo del inmovilizado material, se entenderá que esta deteriorado, cuando el valor libro al que esta contabilizado sea superior al valor de recuperación a través de la venta o utilización del mismo.

Este ajuste es razonable en la medida que el activo haya sido valorizado al costo, ya que así el valor al que quede registrado el activo será el de recuperación. Sin embargo en el caso que se contabilice el activo por el método de revalorización, no correspondería calcular un deterioro por perdida de valor, pues el valor justo debería ser igual al valor de recuperación, pues la lógica así lo indica.

Según nuestro análisis del modelo del costo incluido en el apartado 30 de la NIC 16, que indica, los activos inmovilizados “se contabilizará al costo, menos cualquier depreciación acumulada posterior y de pérdidas acumuladas por deterioro de valor”, lo que nos indicaría que se deben ir acumulando las perdidas por deterioro de valor, en una cuenta de “pérdidas acumuladas por deterioro de valor” , que seria muy similar a utilizar el método indirecto de depreciación, lo cual seria lógico, pensando en mantener información detallada de esta cuenta, por posibles reversiones a futuro.

Lo mismo ocurriría si se aplicara el método de valor justo o revalorizado, pues también indica lo mismo respecto a las perdidas acumuladas por deterioro de valor

4.1.3.- Diferencias entre la Valoración Contable y la Base Tributaria .

A) Según Boletines Técnicos

La mayor divergencia que puede provocar diferencias temporales que causen impuesto diferido, tiene que ver con los métodos de depreciación, pues contablemente los bienes se deprecian de acuerdo con los aspectos técnicos de los activos, como el número de unidades producidas o la cantidad de kilómetros recorridos

En cambio la norma tributaria calcula la depreciación de acuerdo con método lineal (normal o acelerada), basado en los años de vida útil del bien, según la tabla general, que para ello elabora la Dirección del Servicio de Impuestos Internos³⁸.

Y como la depreciación se aplica sobre los montos corregidos, tributaria y contablemente, si existe una diferencia en el monto de depreciación calculada, esta se traducirá en diferencias en la corrección monetaria en el año siguiente . Por lo que debemos considerar los efectos sobre esta cuenta que es parte de las diferencias temporales que generan impuesto diferido.

B) Según Normas Internacionales de Contabilidad.

Las principales diferencias entre las normas contables contenidas en la NIC 16 y complementadas en la NIC 36, con las normas tributarias que determinan la base tributaria, son las siguientes;

- La NIC 16, al determinar el costo inicial de un activo, especifica que se debe considerar en este, la provisión por gastos de reacondicionamiento del

³⁸ La tabla que actualmente se utiliza esta contenida en la Resolución N° 43 del 23 de diciembre de 2002, que se puede consultar en la pagina del SII
<<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2002/reso43.htm> >

Universidad del Bío Bío

lugar donde estaba instalada la maquinaria y la desinstalación de ésta. Pero las normas tributarias no consideran esta provisión como parte del costo activable de los activos materiales, pues no es un desembolso efectivo de dinero, sólo se considerara una vez que se incurra en el, y esto será al final de la vida útil del bien, por lo que tampoco se activara sino que se cargara directamente a resultados.

- La valorización posterior también generara diferencias, pues tributariamente se considera como valor de un bien su costo corregido por la variación del IPC. En cambio las normas contables contenidas en la NIC 16, considera el valor de costo o valor justo. Lo que genera diferencias tanto por la corrección monetaria, que no se aplica contablemente, así como por los cambios que surjan en el valor justo.
- Otra de las diferencias de valoración, es la aplicación de las pérdidas por deterioro de valor según las normas de la NIC 36, las cuales no son reconocidas por las normas tributarias, por no constituir gasto efectivo.
- Por último, el cálculo de la depreciación, será diferente en la medida que se apliquen métodos diferentes o se estime financieramente una vida útil desigual a la tributaria. Pero además, será en esta partida donde se reflejaran las diferencias de valoración detalladas anteriormente.

C) Concepto de Diferencia Temporal aplicado a la Corrección Monetaria.

Durante el desarrollo de esta memoria de título fue común preguntarse por que estas diferencias se consideran temporales, siendo que en la normativa internacional de contabilidad no existe el concepto de corrección monetaria que se aplica tributariamente, lo que le podría dar la categoría de diferencia permanente a este ítem. Lo mismo sucede en sentido contrario, tributariamente no se consideran

Universidad del Bío Bío

ciertos desembolsos, como parte del costo de la maquinaria, o el concepto de pérdida por deterioro de valor, que no es un monto que se pueda deducir de los resultados tributarios.

La razón principal por la que una diferencia se clasifique como temporal o permanente, es si esta se revertirá en el futuro o no. En este caso, a pesar de que no existen conceptos paralelos entre las normas financieras y tributarias respecto a la corrección, valor justo o las pérdidas por deterioro, las hemos considerado diferencia de tipo temporal porque al ser parte del valor capitalizable del activo se revertirán en la medida que el bien sea depreciado o se venda.

Aunque también es necesario indicar que si desarrolláramos un caso, no considerando los efectos de la corrección monetaria, deterioro de valor o revalorización, los resultados indican que de todas formas las diferencias entre la valoración contable y tributaria igual se revertirán, pues como se dijo en el párrafo anterior, es el efecto sobre la depreciación lo que regula dichas diferencias.

Pero el analizar una valoración sin incluir los efectos de la corrección monetaria nos implica realizar más cálculos y ajustes, además de tener que llevar otro registro o control sólo para el cálculo de los impuestos diferidos, ya que para todos los conceptos tributarios, los bienes del activo inmovilizados materiales deben estar corregidos y depreciados sobre valores corregidos.

Por lo anterior es que recomendamos por simplicidad de los cálculos, el considerar la corrección monetaria y sus efectos sobre la depreciación, dentro de la determinación del impuesto diferido.

4.1.4.- Caso Práctico.

A continuación presentaremos un ejemplo, el cual será desarrollado de acuerdo al método de balance contemplado en el Boletín Técnico N° 60 y en la NIC 12.

Ejemplo³⁹ 4.1.

El 30 de junio del año 2006, se compra una maquinaria por un precio total (incluye seguros y fletes) de \$ 30.000.000 más IVA. Se estima que la vida útil tributaria es de 15 años, pero se depreciara de forma acelerada en 5 años. Y por especificaciones técnicas está acondicionada para producir 30.000 unidades del producto "X". El valor residual estimado será de \$ 1.500.000. En el 1º año la maquinaria produjo un total de 3.600 unidades de "X".

Durante el mes de julio se realizó la instalación de la maquinaria, para ellos se debió acondicionar el lugar, lo que significó un costo de \$ 300.000 por gastos de soldadura y \$ 800.000 pesos pagados en sueldo a 5 trabajadores de la planta que acondicionaron el lugar durante 20 días.

Además durante la primera semana de agosto se puso a punto la maquinaria, lo que produjo un gasto de \$ 300.000 en materiales y \$ 250.000 en combustible. Comenzó a funcionar la segunda semana de ese mismo mes.

³⁹ Los datos entregados en el ejemplo, son arbitrarios y no obedecen a ninguna forma de cálculo anterior, ya que no son el objeto de esta memoria de título.

Universidad del Bío Bío

4.1.4.1.- Desarrollo según las normas de los Boletines Técnicos del Colegio de Contadores A.G.

En primer lugar, para resolver el ejemplo, realizaremos el análisis de la valorización contable de la maquinaria, y luego determinaremos la base tributaria del mismo, así tendremos los dos componentes necesarios para analizar si existen diferencias que signifiquen impuesto diferido.

A) Valorización Contable

A.1) Costo Inicial

Financieramente el costo inicial de la maquinaria queda comprendido por los siguientes ítems:

Recuadro 4.3.- Solución Ejemplo 4.1. Valor Inicial de la maquinaria según los Boletines Técnicos.

Costo de adquisición incluido seguro y flete.	\$ 30.000.000
Mano de obra utilizada en la instalación de la maquinaria y acondicionamiento del lugar.	\$ 800.000
Servicios de soldadura, utilizado para el acondicionamiento del lugar.	\$ 300.000
Materiales usados en la puesta a punto de la maquinaria.	\$ 300.000
Combustible consumido en el período de puesta a punto.	\$ 250.000
Total antes de Corrección.	\$ 31.650.000

Fuente: Elaboración propia

A.2) Corrección Monetaria.

En el siguiente cuadro se muestra la corrección monetaria de los componentes del valor inicial de la maquinaria (descritos en el recuadro 4.3)

Universidad del Bío Bío

Recuadro 4.4.- Solución Ejemplo 4.1. Corrección Monetaria según Boletines Técnicos.

Ítems	Valor Sin Corrección	Factor de Corrección	Corrección Monetaria	Valor Corregido
Compra	30.000.000	1,0 %	300.000	30.300.000
Mano de Obras Instalación	800.000	0,4 %	3.200	803.200
Serv. De Soldadura en la habilitación	300.000	0,4%	1.200	301.200
Materiales usados en puesta a punto	300.000	-0,1 %	0	300.000
Combustible usado en puesta a punto	250.000	-0,1 %	0	250.000
Total	31.650.000		304.400	31.954.400

Fuente: Elaboración propia

Como se ve en el cuadro anterior (4.4) la corrección monetaria se calcula aplicando el factor de corrección del mes en el cual ocurrió el desembolso, pero en agosto del año 2006 dicho factor fue negativo (-0,1%), por lo que se considera que el monto de corrección es cero.

Universidad del Bío Bío

A.3) Depreciación

Para el caso, la vida útil de la maquinaria se estimó en 15 años (5 años acelerados), pero existe una vida útil técnica que indica que la maquinaria podrá producir 30.000 unidades del producto “X”, entonces el número de unidades producidas indica la base sobre la cual se va a depreciar el valor de este activo, pues si en un año produce 1.000 unidades y en el otro 10.000, el desgaste en uno y en otro año no será el mismo, en cambio si tomáramos como base los años de vida útil (15 años), se estimaría un desgaste similar para cada año, no representando la realidad.

Además de esto, se estimó que la maquinaria podría ser vendida en \$ 1.500.000, una vez que no pueda seguir siendo utilizada por la empresa.

Entonces según los antecedentes anteriores el modelo de depreciación que mejor se acomodaría a las características propias del bien, es en base a las unidades de producción, cuya fórmula es la siguiente.

Recuadro 4.5.-Fórmula Depreciación por Unidades de Producción.

$\frac{(\text{Valor del activo Actualizado} - \text{Depreciación acumulada actualizada}) - \text{Valor Residual Corregido}}{\text{Número de Unidades restantes por producir durante toda la vida útil de la maquinaria}} = \text{Tasa de depreciación por unidad de producción.}$

Fuente: Extraído y modificado del Boletín técnico N° 33

Al aplicar esto a nuestro ejemplo, tendremos lo siguiente.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 4.6.- Solución Ejemplo 4.1. Depreciación según Boletines Técnicos.

Valor actualizado de la maquinaria	\$ 31.954.400
Depreciación acumulada actualizada ⁴⁰	0
Valor residual corregido ⁴¹	\$ 1.515.000
Número de unidades totales a producir	30.000
Unidades producidas en el período	3.600

Fuente: Elaboración Propia

$$\frac{(31.954.400 - 0) - 1.515.000}{30.000} * 3.600 = \$ 3.652.728$$

Como se muestra en el cálculo anterior la depreciación financiera para la maquinaria en este período es de \$ 3.652.728.

Por lo que tenemos que el valor contable del activo⁴², a la fecha de los estados financieros es de **\$ 28.301.672.**

B) Base Tributaria

B.1) Valor Inicial.

En cuanto a los ítems incluidos en el valor inicial de la maquinaria, las normas tributarias no difieren de lo considerado por la contabilidad, por lo que no se requiere un mayor análisis de estos componentes.

⁴⁰ Para el primer año no existe depreciación acumulada, pero en los años siguientes, la depreciación calculada hasta la fecha, deberá ser actualizada por el factor de corrección anual.

⁴¹ El valor residual del bien se debe corregir por el factor de actualización de junio, que fue cuando se adquirió la maquinaria.

⁴² Corresponde al valor corregido de la maquinaria, menos la depreciación acumulada, pero como no existe depreciación de años anteriores, esta es igual a la del período.

Universidad del Bío Bío

B.2) Corrección Monetaria.

Al igual que en el caso anterior, la corrección monetaria para fines tributarios es igual a la aplicada para fines contables, esto por que hasta el momento no se han reflejado diferencias en la valorización de la maquinaria, ya que esta se aplica antes de la depreciación.

B.3) Depreciación.

Acá es donde se observara la principal diferencia entre la norma contable y la normativa tributaria, pues en esta ultima sólo se acepta un modelo de depreciación, que es el lineal, con la particularidad que puede ser normal o acelerada, lo que significa que se reduce la vida útil del bien a un tercio.

Además de eso, tributariamente se considera que al final de la vida útil del bien, éste queda contabilizado a \$1, valor que se eliminara cuando el bien sea vendido, castigado o dado de baja.

La formula para el cálculo de la depreciación por el método lineal es la siguiente.

Recuadro 4.7.- Formula de Depreciación Lineal.

$\frac{\text{(Valor del Activo Actualizado – Depreciación Acumulada Actualizada)}}{\text{Tiempo (meses o años) que restan de vida útil.}} = \text{Tasa de Depreciación por unidad de tiempo}$

Fuente: Extraído y modificado del Boletín técnico N° 33

Universidad del Bío Bío

Para resolver el ejemplo se aplicara el método de depreciación lineal acelerada, lo que significa que la vida útil del bien se reducirá de 15 a 5 años. Por lo que tenemos los siguientes antecedentes.

Recuadro 4.8. Solución Ejemplo 4.1. Datos para Depreciación Tributaria Acelerada.

Valor actualizado de la maquinaria	\$ 31.954.400
Depreciación acumulada actualizada	0
Vida útil de la maquinaria	60 meses.

Fuente: Elaboración Propia

$$\frac{(31.954.400 - 0) * 5}{60} = \$ 2.662.867$$

La depreciación del período, según las normas tributarias sería igual a \$ 2.662.867, ya que el artículo 31 N° 5 de la ley de la renta, expresa que la depreciación se empieza a aplicar una vez que el bien entra en funcionamiento en la empresa, y como la maquinaria comenzó a funcionar en agosto sólo se deprecia por los 5 meses.

Habiendo calculado la depreciación del período, podemos determinar cual es la base tributaria para este activo.

Recuadro 4.9.- Solución Ejemplo 4.1. Determinación de la Base Tributaria.

Valor Inicial	\$ 31.650.000
Más: Corrección monetaria	\$ 304.400
Menos: Depreciación tributaria	\$ 2.662.867
Base Tributaria	\$ 29.291.533

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

C) Cálculo Impuesto Diferido

Ahora que tenemos determinados tanto el valor contable del activo, así como su base tributaria hay que determinar si existen diferencias entre ellas, y determinar si estas son temporales o permanentes.

Base tributaria.....	\$ 29.291.533
Valor contable (libro).....	(\$ <u>28.301.672</u>)
Diferencia Temporal.....	\$ 989.861

Esta diferencia esta dada por la depreciación, pues aplicando las normas financieras se determino un gasto menor que el calculado tributariamente, debido principalmente a las diferencias en las bases de aplicación.

El impuesto diferido para el año 2006 seria igual a;

$$\$ 989.861 * 17\% = \$ 168.276$$

Y el asiento de ajuste seria el siguiente.

----- x -----		
Impuesto diferido de activo	168.276	
	Impuesto Renta	168.276
----- x -----		

En el anexo N° 5 se muestra el cálculo del impuesto diferido para los próximos 6 años, ahí se puede ver la forma en que se reversan las diferencias temporales producidas por los diversas formas de depreciar.

Universidad del Bío Bío

4.1.4.2.- Desarrollo según Normas Internacionales de Contabilidad.

Para entender mejor esta forma de valorizar los activos intangibles, se desarrollara el ejemplo 4.1, de acuerdo con las IFRS, para ello se agregaran nuevos datos, necesarios para la aplicación de estas normas.

Ejemplo 4.1 (Continuación).

A la fecha de adquisición se estimo que los costos de desmantelamiento y recuperación del lugar donde se instalo la maquina serán de \$800.000.

Al 31 de diciembre del año 2006, el valor justo y de recuperación se estimo en \$ 28.000.000.

Para resolver este ejemplo, se utilizaran los dos métodos de valorización que se proponen en la NIC 16, tanto el del costo como el de revalorización.

A) Método del costo.

A.1) Valor Inicial

El valor inicial de la maquinaria estaría constituido de la siguiente forma.

Recuadro 4.10. Solución Ejemplo 4.1 (continuación). Valor Inicial según NIC 16

Costo de adquisición incluido seguro y flete.	\$ 30.000.000
Mano de obra utilizada en la instalación de la maquinaria y acondicionamiento del lugar.	\$ 800.000
Servicios de soldadura, utilizado para el acondicionamiento del lugar.	\$ 300.000
Materiales usados en la puesta a punto de la maquinaria.	\$ 300.000

Universidad del Bío Bío

Combustible consumido en el período de puesta a punto.	\$ 250.000
Provisión por gastos de desmantelamiento	\$ 800.000
Costo total de la maquinaria	\$ 32.450.000

Fuente: Elaboración propia

Estos costos son los mismos que se incluyen según las normas del boletín técnico N° 33 del Colegio de Contadores de Chile A.G , con la diferencia que esta norma no hace mención alguna a los costos estimados para el desmantelamiento y recuperación del lugar donde se ubicara la maquinaria, en cambio la NIC 16, hace una referencia expresa, en el sentido de estipular que estos desembolsos se deberán incluir como parte del costo inicial de los activos del inmovilizado material.

A.2) Depreciación.

De acuerdo con el método del costo, no se debe realizar ningún tipo de ajuste al valor inicial del activo, es decir no se revaloriza, así como tampoco se permite la corrección monetaria, que se aplicaba de acuerdo a los boletines técnicos.

En cambio si se hace necesaria la aplicación de la depreciación, de acuerdo al método que refleje de la mejor manera, el desgaste que ha sufrido la maquinaria, y como se explico en el apartado 4.1.4.1. letra A.3 anteriores, el método que mejor se acomoda es el de unidades de producción, cuya formula se encuentra en el recuadro 4.4.

Entonces tendremos los siguientes datos para el cálculo de la depreciación de la maquinaria durante el primer año (2006).

Universidad del Bío Bío

Recuadro 4.11.- Solución Ejemplo 4.1 (continuación). Datos para Depreciación según NIC 16

Costo de la maquinaria	\$ 32.450.000
Depreciación acumulada	0
Valor residual	\$ 1.500.000
Número de unidades totales a producir	30.000
Unidades producidas en el período	3.600

Fuente: Elaboración Propia

$$\frac{[(32.450.000 - 0) - 1.500.000]}{30.000} * 3600 = 3.714.000$$

Por lo tanto el valor libro de la maquinaria según el método del costo, sería la diferencia entre el costo inicial y la depreciación acumulada, en este caso es \$ 28.736.000.

A.3) Deterioro de Valor.

Debido a que el valor libro de la maquinaria es superior al valor de recuperación, se deberá estimar el deterioro por pérdida de valor.

Valor libro.....	\$ 28.736.000
Valor de recuperación.....	(\$ <u>28.000.000</u>)
Perdida por deterioro de valor.....	\$ 736.000

A.4) Valor contable según método del costo.

El valor contable de la maquinaria sería entonces

Universidad del Bío Bío

Costo.....	\$ 32.450.000
Menos:	
Depreciación.....	\$ (3.714.000)
Perdida por deterioro de valor.....	\$ (736.000)
Valor Contable	\$ 28.000.000

A.5) Base Tributaria.

La base tributaria de la maquinaria es \$ 29.291.533 y fue determinada en el recuadro 4.9. anterior, esto porque las normas internacionales de contabilidad sólo tienen efecto sobre las normas contables, no así tributarias.

A.6) Determinación de la Diferencias Temporales.

Con las dos valoraciones determinadas podemos estimar las diferencias existentes y analizar si se debe reconocer si son permanentes o temporales.

Estas se pueden desglosar de la siguiente forma.

Recuadro 4.12. Solución Ejemplo 4.1.- Clases de Diferencias entre la norma tributaria y contable, según NIC 16

Concepto	Base Tributaria	Valor Contable	Diferencia
Valor Inicial	\$ 31.650.000	\$ 32.450.000	(\$ 800.000)
Corrección Monetaria	\$ 304.400	\$ 0	\$ 304.400
Depreciación	(\$ 2.662.867)	(\$ 3.714.000)	\$ 1.051.133
Perdida por deterioro de valor	\$ 0	(\$ 736.000)	\$ 736.000
Totales	\$ 29.291.533	\$ 28.000.000	\$ 1.291.533

Fuente: Elaboración propia

Universidad del Bío Bío

La calidad de diferencia deducible, se da por el efecto que tiene sobre el resultado. La cantidad que se puede rebajar tributariamente de las utilidades del ejercicio es menor que los gastos deducidos para el cálculo del resultado contable, lo que significara que el impuesto a la renta ⁴³ sea mayor que el gasto por impuesto a la renta⁴⁴. Esto se puede analizar en el anexo N° 6 al final de esta memoria.

A.7) Impuesto Diferido.

Ya que se determino la diferencia entre la valoración contable y tributaria, ahora debemos determinar el impuesto diferido al cual da origen dicha diferencia.

$$1.291.533 * 17\% = \$ 219.561$$

Y el asiento de ajuste quedaría de la siguiente manera.

----- x -----	
Impuesto diferido de Activo	219.561
Impuesto renta	219.561
----- x -----	

El detalle ampliado para los siguientes años, y la comparación con los efectos en resultados pueden ser analizados en el anexo N° 6, incluidos en la sección de anexos al final de esta memoria de título.

⁴³ Recordemos que el impuesto a la renta, se refiere a la cantidad de impuesto a pagar, calculado de acuerdo con las normas tributarias. Este concepto se explico en el capítulo 1 de esta memoria de título.

⁴⁴ El gasto por impuesto a la renta, es aquel que se calcula de acuerdo con las normas financieras, este concepto fue explicado en el capítulo 1 de esta memoria de título.

Universidad del Bío Bío

B) Método del Valor Revalorizado.

B.1) Valor Inicial.

El valor inicial, será de \$ 32.450.000, el cual está determinado en el recuadro 4.10, de este capítulo, esto por que los métodos no difieren en el reconocimiento inicial de las partidas que componen el costo del activo. Su diferencia radica en la forma de valorización posterior.

B.2) Depreciación.

Debido a que hasta la fecha los valores sobre los que se aplica la depreciación, son iguales no existe diferencia en su valor, pero para recordar su valor es de \$ 3.714.000, y esta calculada según el recuadro 4.11 .

B.3) Revalorización.

Según el método de revalorización los activos deben ser llevados su valor justo menos cualquier depreciación posterior y pérdida de valor posterior. Por lo que ante una disminución del valor justo, se deberá ajustar tanto el monto al que está registrado el activo, así como su depreciación.

Lo primero que se hará, es saber en cuanto se deben reajustar los valores. Y para ello se determina la proporción que le corresponde a la disminución, del valor del activo.

Valor libro Justo.....	\$ 28.000.000
Valor libro neto.....	(\$ 28.736.000)
Diferencia.....	(\$ 736.000)

$$736.000/28.736.000 = 0.025612472$$

Universidad del Bío Bío

Luego se aplican esa proporción a la depreciación del período, para obtener el valor libro neto ajustado.

$$3.714.000 * 0,025612472 = 95.125 = 3.618.875$$

$$32.450.000 * 0,025612472 = 831.125 = \underline{31.618.875}$$

$$28.000.000$$

Entonces el asiento por la revalorización quedara de la siguiente manera.

-----x-----		
Depreciación acumulada	95.125	
Perdida por Revalorización maquinaria	736.000	
Maquinaria		831.125
----- x -----		

B.4) Perdida por Deterioro de Valor.

Después de haber revalorizado el bien, se debe estimar si existe algún tipo de perdida por deterioro de valor, estas generalmente se dan cuando el valor de recuperación no se determina de acuerdo a la misma base que el valor justo, o cuando los gastos necesarios para la venta son significativos. Pero como se ha mencionado por lógica el valor justo debería ser igual al valor de recuperación, por lo menos así se plantea en el ejemplo. Por lo tanto no existe ningún tipo de perdida por deterioro de valor.

B.5) Base contable del Activo.

El valor contable del activo, para el año 2006 será igual a;

Universidad del Bío Bío

Valor inicial.....	\$ 32.450.000
Depreciación.....	\$ 3.714.000
Perdida por revalorización.....	\$ <u>736.000</u>
Valor contable	\$ 28.000.000

B.6) Base Tributaria.

La base tributaria es \$ 29.291.533 y fue determinada en el recuadro 4.8 anterior, pues no varía, independiente del método financiero de valoración de los activos.

B.7) Diferencias Temporales e Impuesto Diferido.

Con el valor contable y la base tributaria del bien, ya podemos calcular las diferencias que dan lugar al impuesto diferido.

Al igual que en el método anterior, también debemos agregar la diferencia que generara la provisión por los gastos de desmantelamiento.

Entonces tenemos lo siguiente.

Base Tributaria.....	\$ 29.291.533
Valor contable.....	\$ <u>28.000.000</u>
Diferencia.....	\$ 1.291.533

Ya que se determino la diferencia entre la valoración contable y tributaria, ahora debemos determinar el impuesto diferido al cual da origen dicha diferencia.

$$1.291.533 * 17\% = \$ 219.561$$

Y el asiento de ajuste quedaría de la siguiente manera.

Universidad del Bío Bío

----- x -----	
Impuesto diferido de Activo	219.561
Impuesto renta	219.561
----- x -----	

El ejemplo 4.1, resuelto según las NIC, por método de revalorización, se desarrolla en extenso en el anexo N° 8, el cual se puede ubicar al final de esta memoria.

4.1.5.- Conclusiones.

Al ver las diferencias que se producen al aplicar el impuesto diferido a los boletines técnicos así como a las NIC, nos damos cuenta que las diferencias no son mayores y que siguen siendo consecuencias de la aplicación de diferentes métodos de depreciación, desde el punto de vista financiero y tributario. Al igual que al considerar los diferentes métodos de reajuste de valor, como diferencias temporales, las diferencias se abultan en un principio, pero al final del período de recuperación del valor del activo, se reversan de todas maneras.

Tal vez la mayor diferencia se produce por la inclusión en el valor inicial de los bienes según las NIC, las provisiones por gastos de desmantelamiento, lo que provoca el reconocimiento adicional de una diferencia por dicha provisión, que tributariamente no se debería considerar.

Otra conclusión importante que se desprende de lo anteriormente analizado con el ejemplo, es que según las NIC, independientemente el modelo de costo que se utilice (Costo o revalorizado), el valor contable al que debe quedar registrado el activo, siempre será el valor de recuperación y este se logra mediante el ajuste por deterioro de valor.

4.2.- Leasing.

Los contratos de leasing son arrendamientos, en los cuales se entrega el uso de un activo, especialmente del rubro de inmovilizado material, a cambio de un pago periódico durante un tiempo determinado, al término del cual el arrendatario tiene la opción de comprar el bien pagando una cuota extra, devolverlo o renovar el contrato. Existe el leasing operativo y el leasing financiero.

4.2.1.- Leasing Operativo.

A) Valorización según normas de los Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G.

Según el boletín técnico N° 22, se entiende como leasing operativo, aquel que no cumple las condiciones para ser considerado leasing financiero, es decir, todo aquel contrato de arrendamiento con opción de compra que no cumpla con las condiciones que el boletín establece, para ser consideradas como leasing financiero.

Este tipo de leasing se contabiliza como un simple arrendamiento. Cada cuota pagada, para el arrendador es un ingreso y para el arrendatario un gasto. Tributariamente el activo sigue estando en la contabilidad del arrendador y se aplicaran las mismas normas sobre corrección monetaria y depreciación, que al resto de los activos de su mismo genero.

**B) Valorización según las Normas Internacionales de Contabilidad.
(NIC)**

La NIC 17 establece que para clasificar un arrendamiento (leasing) como operativo, se debe estimar la cantidad de riesgos y beneficios generados por el bien arrendado, que son transferidos al arrendatario. Si dichos riesgos y beneficios no son traspasados, se clasifica el arrendamiento como operativo.

La NIC 17 al igual que el boletín técnico N° 22, indica que estos arriendos operativos, se contabilizaran como un simple arriendo, considerando las cuotas como ingreso o gasto, dependiendo del caso. Y a los activos se le aplican las mismas normas de revalorización y/o pérdidas por deterioro de valor, que al resto de los activos de su misma especie.

C) Efecto de las diferencias en los Impuesto Diferido.

Respecto a este tipo de Leasing no es necesario realizar ningún tipo de análisis ni cálculo de impuesto diferido, porque tanto las normas contables como las tributarias lo consideran un simple arrendamiento, por lo que las base contable y tributaria de los bienes entregados en leasing operativo, deberían ser iguales, exceptuando las diferencias propias de la valorización como parte de los activos del activo inmovilizados, las cuales fueron analizadas anteriormente.

4.2.2.-Leasing Financiero.

El leasing financiero, es aquel contrato de arrendamiento mediante el cual, el arrendatario busca el financiamiento del arrendador, para adquirir un bien, que por motivos de recursos, no puede adquirir en su totalidad por si mismo, en un momento determinado del tiempo.

4.2.2.1.- Valorización según las normas de los Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G.

El boletín técnico N° 22 indica que un arriendo, para ser considerado como leasing financiero debe cumplir con ciertas características, tales como:

- Se transfiere la propiedad del bien al arrendatario al término del contrato.
- El monto de la opción de compra al final del contrato es significativamente inferior al valor de mercado del bien que tendría en ese momento.
- El valor actual de las cuotas de arrendamiento corresponde a una proporción significativa del valor de mercado del bien al inicio del contrato. (90 % o más).
- El contrato cubre una parte significativa de la vida útil del bien (75% o más).

Para poder definir el valor contable que tendrán las cuentas que intervienen en la operatoria de leasing, es necesario separar los dos puntos de vista, tanto del arrendador así como del arrendatario y detallar los elementos que intervienen para cada uno de ellos.

A) Arrendatario.

El arrendatario deberá contabilizar el contrato de manera similar a la compra de un bien del activo fijo. Para ello se utiliza una cuenta denominada "Activo en Leasing", que corresponderá al valor descontado de las cuotas periódicas y la opción de compra, según la tasa de interés pactada o de mercado, según corresponda. Contra "Obligaciones por Leasing", que es valor de la suma

Universidad del Bío Bío

de todas las cuotas pactadas más las opción de compra. La diferencia corresponderá a los “Intereses Diferido por Leasing”.

----- x -----		
Activos en Leasing	xxxx	
Interés Diferido por Leasing	xxx	
	Obligaciones por Leasing	xxxxx
----- x -----		

Al momento de cada pago se debe deducir el saldo de la cuenta Obligaciones en Leasing, calcular el IVA que corresponde a la operación y reconocer en una cuenta de resultados los gastos por intereses devengados.

----- x -----		
Obligaciones por leasing	xxxx	
IVA CF	xxx	
	Banco	xxxx
----- x -----		
Gastos Financieros	xxx	
	Interés diferido leasing	xxx
----- x -----		

Al final del período se debe corregir monetariamente la cuenta Activos en Leasing, de acuerdo a las normas generales aplicables a bienes del activo fijo. Los Intereses Diferidos por Leasing y las Obligaciones por Leasing se actualizan de acuerdo al indicador económico establecido en el contrato.

Por lo tanto la base contable al final del período serán las siguientes.

Universidad del Bío Bío

Activos en Leasing.

Recuadro 4.13. Esquema para la determinación del valor contable de Activos en Leasing.

Valor Inicial (valor de las cuotas descontadas)	\$
Más: Corrección Monetaria	\$
Menos: Depreciación	(\$)
Valor contable al final del período	\$

Fuente: Elaboración Propia

Obligaciones por Leasing

Recuadro 4.14.- Esquema para la determinación del valor contable de Obligaciones por Leasing.

Valor Inicial (Nº de cuotas * valor de cada cuota) + opción de compra.	\$
Menos: Cuotas canceladas en el período	(\$)
Más: Actualización según indicador económico acordado	\$
Valor contable	\$

Fuente: Elaboración Propia

Interés Diferido por Leasing

Recuadro 4.15.- Esquema para la determinación del valor contable de Interés Diferido por Leasing.

Valor inicial (total obligaciones por leasing, menos cuotas descontadas)	\$
Menos: Intereses devengados en el período	(\$)
Más: Revalorización según indicados económico acordado	\$
Base Contable	\$

Fuente: Elaboración Propia

En el balance general la cuenta Interés Diferido por Leasing se presenta rebajando la cuenta Obligaciones por Leasing.

Universidad del Bío Bío

A) Arrendador.

En la fecha de firma del contrato de leasing financiero, el arrendador lo contabiliza como una venta del bien que esta entregando. Por lo que debe reconocer el resultado de la operación, que corresponderá a la diferencia entre el valor libro del bien entregado y el valor descontado de las cuotas más la opción de compra, por una tasa de interés consensuada o la del mercado, cuando se deba aplicar esta ultima. Se reconocerá además las deudas por cobrar en la cuenta “Deudores por Leasing”, y los “Intereses Diferidos por Leasing”, que corresponderán a la diferencia entre el valor descontado y el valor total de las cuotas más la opción de compra.

-----X-----		
Deudores por leasing	xxxx	
Resultado de la transacción	xx	
Activo fijo		xxxx
Intereses diferidos por leasing		xxx
-----X-----		

En la fecha de cada pago, se debe rebajar la cuenta Deudores por Leasing, y ajustar los intereses diferidos por los intereses devengados.

-----X-----		
Caja	xxxx	
Deudores por leasing		xxxx
IVA		xxx
-----X-----		
Intereses diferidos por leasing	xxxx	
Ingresos de explotación		xxxx
-----X-----		

Universidad del Bío Bío

Al cierre del ejercicio se deberá corregir la cuenta Deudores por Leasing e Intereses Diferidos por Leasing, de acuerdo con la variación del índice económico pactado (UF, Dólar, Euro, UTM, etc.).

Así la base contable será la siguiente.

- ✿ El activo entregado en leasing, ya no existirá en la contabilidad del arrendatario, pues se considera que ya no es de su propiedad, sólo se especifica en la notas a los estados financieros.

✿ **Deudores por Leasing.**

Recuadro 4.16.- Esquema para la determinación del valor contable de Deudores por Leasing.

Valor al Inicio (Nº de cuotas por el valor de c/u, más la opción de compra)	\$
Menos: Cuotas canceladas en el período	(\$)
Más: corrección de acuerdo al índice económico pactado	\$
Valor contable	\$

Fuente: Elaboración Propia

✿ **Intereses Diferidos por Leasing.**

Recuadro 4.17.- Esquema para la determinación del valor contable de Interés Diferido por Leasing.

Valor al Inicio (Valor total de las cuotas – valor descontado)	\$
Menos: Cantidad devengadas en el período	(\$)
Más: corrección de acuerdo al índice económico pactado	\$
Valor contable	\$

Fuente: Elaboración Propia

4.2.2.2.- Valorización según las Normas Internacionales de Contabilidad.

Las normas internacionales respecto a los leasing financieros no difieren en prácticamente nada, con las normas contempladas en los boletines técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G. tal vez, sólo en algunos criterios de clasificación entre operativo y financiero, ya que se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

Las diferencias radicarán en la forma de costear los activos, tema que fue tratado bajo la norma general de activo inmovilizado material.

4.2.2.3.- Diferencias con efecto en el cálculo del Impuesto Diferido.

Debido que no se han determinado diferencias importantes en la valorización de las cuentas que intervienen en un contrato de leasing, entre los Boletines Técnicos y las Normas Internacionales de Contabilidad, se analizarán en conjunto realizando la distinción entre arrendatario y arrendador.

A) Arrendatario

El cálculo del impuesto diferido para el arrendatario, estará dado principalmente por el reconocimiento de las cuotas como un gasto tributario en la medida que se devengan, en cambio contablemente son una disminución de una obligación contraída con el traspaso de un activo en leasing.

Además del reconocimiento en su contabilidad de un bien, que tributariamente no es de su propiedad, lo que significaría que no podrá aplicar la corrección ni la depreciación correspondiente al Activo en Leasing

B) Arrendador

Las principales diferencias que dan origen a los impuestos diferidos, en cuanto al concepto de leasing, están dadas por el reconocimiento tributario de la corrección monetaria y depreciación del bien entregado en leasing, en cambio financieramente no se consideran, pues el bien ya no es parte de los activos de la empresa.

Otra diferencia importante es que tributariamente cada cuota cancelada se considera un ingreso por arriendos, en el período en que es cancelada o devengada, en cambio contablemente cada pago de una cuota disminuye la cuenta deudores por leasing y el único efecto en resultados está dado por intereses diferidos devengados.

4.2.2.4.- Caso Práctico.

A pesar de no existir diferencias respecto al tratamiento del leasing entre las normas de los boletines técnicos y las NIC, es importante el mostrar un ejemplo sobre las diferencias que generan impuestos diferidos, y más aun cuando el método aplicado generalmente para este cálculo ha sido el de resultados, lo que contradice las normas del Boletín Técnico N° 60, y desde el 2009, las de la NIC 12. Por lo tanto lo que se pretende mostrar es la forma de desarrollo, según el método de balance.

Ejemplo 4.2.

Con fecha 02 de enero de 2006 el arrendador, empresa de leasing que no fabrica ni distribuye bienes, ha suscrito con el arrendatario un contrato de arrendamiento para una máquina textil.

Universidad del Bío Bío

El contrato establece, entre otras, las siguientes condiciones:

- El arrendador adquirirá para sí una máquina textil, para entregarla en arriendo al arrendatario.
- Duración del contrato: 60 meses (5 años)
- Tasa de interés (explícita): 7% anual
- Forma de pago convenida: 60 cuotas mensuales de US\$ 2.000 cada una cancelándose la primera a la firma del contrato.
- Al término del contrato, vale decir 1 mes después de cancelada la última cuota, el arrendatario tiene la opción de devolver el bien, renovar el contrato acordando nuevas condiciones o adquirir el bien. Para esta última alternativa, se fija un precio equivalente a US\$ 2.000.
- El arrendador adquiere la máquina textil al contado en \$ 45.163.845
- Vida útil económica de la máquina: 10 años.
- Valor residual de la máquina al término de su vida útil económica = \$ 0.
- Tipo de cambio vigente a la fecha del contrato y al cierre del año 2005 es de \$ 500 por cada US\$ 1, y se entiende constante durante todo el contrato.
- Tasa promedio de interés de mercado para préstamos en dólares a largo plazo, con garantía prendaría = 12,7% anual. Mensual 1%.
- Factor para corrección monetaria año 2005 = 2,1 %.

Universidad del Bío Bío

Al resolver el ejemplo, debemos considerar en primer lugar el valor descontado de las cuotas que se pagaran por el leasing, asumiendo que son 60 cuotas de US\$ 2.000 y una opción de compra por el mismo valor, el número de cuotas debería ser 61 a una tasa del 1% mensual, pero la primera cuota se cancela al contado en la fecha de suscripción del contrato, por lo tanto sólo hay que descontar las restantes 60.

$$\text{Valor de las cuotas descontadas} = \text{US\$ } 2.000 * \frac{(1 + 0,01)^{60} - 1}{0,01 (1 + 0,01)^{60}} = \text{US\$ } 91.910$$

$$= \text{US\$ } 91.910 * 500 = \$ 45.955.000.$$

Las obligaciones por leasing = N° de cuotas * valor de cada cuota.

$$= 60 * \text{US\$ } 2.000 = \text{US\$ } 120.000$$

$$= \text{US\$ } 120.000 * 500 = \$ 60.000.000$$

El pago de la cuota al contado = US\$ 2.000 * 500 = \$ 1.000.000

Intereses diferidos por leasing = Valor nominal del contrato – valor actual

$$= (\text{US\$ } 120.000 + 2.000) - \text{US\$ } 91.910$$

$$= \text{US\$ } 30.090$$

$$= \text{US\$ } 30.090 * 500 = \$ 15.045.000$$

Universidad del Bío Bío

I) Desarrollo según las normas de los boletines técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G

A) Leasing desde el punto de vista del arrendatario.

A.1) Valor Contable

De acuerdo con los datos entregados anteriormente, podemos realizar los siguientes asientos, correspondientes a la fecha de firma del contrato, y del pago de la primera cuota.

Al momento del contrato.

----- x -----		
Activos en Leasing	45.955.000	
Intereses Diferidos por Leasing	15.045.000	
	Obligaciones por Leasing	60.000.000
	Banco	1.000.000
----- x -----		

Al pago de la primera cuota

----- x -----		
Obligaciones por Leasing	1.000.000	
	Banco	1.000.000
----- x -----		
Gastos Financieros	449.500	
	Intereses Diferidos por Leasing	449.500
Según tabla de amortización ⁴⁵		
----- x -----		

⁴⁵ La tabla de amortizaciones en dólares y en pesos para las 60 cuotas siguientes, esta incluido al final de esta memoria en el anexo N° 9.

Universidad del Bío Bío

Al final del período se deberá aplicar la corrección monetaria y depreciación a los activos en leasing.

$$45.955.000 * 2,1\% = 965.055 = 46.920.055$$

Y la depreciación se calculara de acuerdo al método lineal durante sus 10 años de vida útil.

$$\frac{46.920.055}{10} = 4.692.006$$

Por lo tanto la valoración Financiera de los activos en leasing serian igual a

Recuadro 4.18.- Solución Ejemplo 4.2. Valor Contable de los Activos en Leasing, según Boletines Técnicos.

Valor Inicial (valor actual del contrato de leasing)	45.955.000
Más: Corrección monetaria (factor 2.1%)	965.055
Menos: Depreciación (10 años de vida útil)	(4.692.006)
Valor Contable	42.228.049

Fuente: Elaboración Propia

Para las obligaciones por leasing y los Intereses diferidos por leasing, se debe aplicar el factor de revalorización que fue acordado, en este ejemplo (4.2) se debería considerar la variación del tipo de cambio del dólar, pero como asumimos que seria constante durante el período no aplicamos dicho ajuste.

Así, la valoración financiera de las obligaciones por leasing será la siguiente.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 4.19.- Solución ejemplo 4.2. Valor contable de las Obligaciones por Leasing, según Boletines Técnicos.

Saldo de la cuenta obligaciones por leasing al final del período (total de la obligación al inicio del período – cuotas pagadas en el mismo) ⁴⁶	37.973.910
Saldo Intereses diferidos por leasing (total intereses diferido por leasing al inicio del período – gastos financieros por leasing devengados)	(10.026.090)
Obligaciones por Leasing Netas.	27.947.820

Fuente: Elaboración Propia

A.2) Base Tributaria

Al no existir transferencia de la propiedad del bien entregado en leasing, las normas tributarias consideran que este pertenece al arrendador por ello no lo considera como parte de los activos del arrendatario, entonces la base tributaria del Activo en Leasing es cero.

De lo anterior se desprende que las obligaciones por leasing tampoco serían reconocidas tributariamente en los pasivos del arrendatario, pues al no ser reconocida como una compra, la transacción que le dio origen, tampoco existe la obligación de pago. Por lo tanto la base tributaria de este pasivo, también es cero.

A.3) Diferencias e impuesto diferido.

Bajo la solución entregada por el boletín técnico N° 22 (1984) de este caso, hace expresa alusión a que la corrección monetaria sería una diferencia de carácter permanente, ante esta aclaración nos permitimos ratificar nuestro criterio

⁴⁶ Los valores son extraídos de la tabla de amortización incluida en el anexo N° 7, al final de este capítulo.

Universidad del Bío Bío

discordante, considerando la corrección monetaria como una diferencia de tipo temporal que se revertirá en el futuro a través de una mayor depreciación. Además de lo anterior, la solución entregada en dicha norma esta realizada bajo la metodología de resultados contenida en los antiguos boletines sobre impuesto diferido, no siendo aplicable dicho modelo bajo las normas del actual boletín técnico N° 60 (1998) donde se indica que el modelo a ser utilizado será el de balance, y lo anterior quedara ratificado con la implementación de la NIC 12 del proyecto de convergencia N° 16 (2009) del Colegio de Contadores de Chile A.G. que también aplica el modelo de balance para el calculo de las diferencias por impuestos diferidos.

Aclarado lo anterior, se analizaran las diferencias que se producen entre la valoración contable y la base tributaria del activo en leasing y las obligaciones por leasing.

Recuadro 4.20.- Solución Ejemplo 4.2. Calculo de las Diferencias

Activo en Leasing		Obligaciones por Leasing	
Base Tributaria	0	Valor Contable	27.947.820
Valor Contable	(42.228.049)	Base Tributaria	(0)
Diferencia Imponible	(42.228.049)	Diferencia Deducible	27.947.820
Impuesto Diferido Pasivo	7.178.768	Impuesto Diferido Activo	4.751.129

Fuente: Elaboración Propia

Por lo que los asientos de ajustes por impuesto diferido, para el arrendatario quedarían de la siguiente manera;

----- x -----		
Gasto por Impuesto Renta	7.178.768	
	Impuestos Diferidos de Pasivo	7.178.768
----- x -----		

Universidad del Bío Bío

----- X -----		
Impuesto diferido de Activo	4.751.129	
Impuesto Renta		4.751.129
----- X -----		

Para los siguientes años se debe aplicar los mismos procedimientos. El cálculo de las bases tributarias, contables, así como las diferencias e impuesto diferido para todo el período de vida del bien, se pueden analizar en el anexo N° 10.

B) Desde el punto de vista del Arrendador.

B.1) Valorización Contable

De acuerdo con los datos expuestos al comienzo del desarrollo, el arrendador deberá contabilizar el contrato de leasing como una venta en la se determinara un resultado, que estará dado por la diferencia entre el valor del activo (valor libro contabilizado) y el valor actual del contrato (valor de las cuotas descontadas).

Valor actual del contrato.....	\$ 45.955.000	
Valor libro del activo para leasing.....	<u>(\$ 46.153.845)</u>	
Perdida por financiamiento	(198.845)	
-----X-----		
Banco	1.000.000	
Deudores por leasing	60.000.000	
Perdida por financiamiento	198.845	
Activo para leasing		46.153.845
Intereses diferidos por leasing		15.045.000
-----X-----		

Universidad del Bío Bío

Al pago de la primera cuota.

-----X-----		
Banco	1.000.000	
Deudores x leasing		1.000.000
-----X-----		
Intereses diferidos x leasing	449.550	
Intereses ganados		449.550
-----X-----		

Debido a que el bien se entiende vendido, no debes ser corregido, ni depreciado por el arrendador, ni siquiera esta incluido en sus activos, por lo que su valor contable a final del período es cero.

En cambio para los deudores por leasing, se debe aplicar la corrección, según la variación del tipo de cambio del dólar, aunque en el ejemplo no existe tal variación por asumir un dólar constante en \$ 500.

El valor contable del los deudores por leasing estará determinada de la siguiente forma;

Recuadro 4.21.- Solución Ejemplo 4.2. Valor contable deudores por leasing, según Boletines Técnicos

Saldo de la cuenta deudores por leasing al final del período (total de la obligación al inicio del período – cuotas pagadas en el mismo) ⁴⁷	37.973.910
Saldo Intereses diferidos por leasing (total intereses diferido por leasing al inicio del período – intereses ganados devengados) ¹	(10.026.090)
Obligaciones por Leasing Netas.	27.947.820

Fuente: Elaboración Propia

⁴⁷ Los valores son extraídos de la tabla de amortización incluida en el anexo N°, al final de esta memoria de título.

Universidad del Bío Bío

B.2) Base Tributaria

Como se explico antes, tributariamente el leasing se reconoce como un simple contrato de arrendamiento por lo que el activo no se traspasa al arrendatario, hasta que este ejerza su opción de compra. Por lo mismo es que el arrendador debe seguir corrigiendo y depreciando el bien hasta su venta.

La corrección monetaria se aplica por todo el año sobre el valor libro del activo entregado en leasing.

$$46.153.845 * 2.1\% = 969.231 = 47.123.078$$

Y la depreciación se calcula sobre el valor corregido del bien, para el ejemplo se considera que el bien no había sido depreciado antes, es decir, sólo se compro para entregarlo en leasing, y posee una vida útil de 10 años.

$$\frac{47.123.078}{10} = 4.712.308$$

Así entonces la base tributaria del activo entregado en leasing será igual a;

Recuadro 4.22.- Solución Ejemplo 4.2. Base Tributaria del activo entregado en Leasing.

Valor de Adquisición	46.153.845
Más: Corrección monetaria (factor 2.1%)	969.231
Menos: Depreciación (10 años de vida útil)	(4.712.308)
Valor Contable	42.410.768

Fuente: Elaboración Propia

En cambio la base tributaria de los deudor es por leasing, es igual a cero, pues al no existir la venta tampoco existe un derecho de cobro.

Universidad del Bío Bío

B.3) Diferencias e Impuesto Diferido

Después de determinar las correspondientes valoraciones contables y tributarias, podemos concluir con el siguiente cuadro que muestra las diferencias que dan origen al impuesto diferido.

Recuadro 4.23.- Solución Ejemplo 4.2. Calculo diferencias arrendador, según Boletines Técnicos.

Activo Entregado en Leasing		Deudores por Leasing	
Base tributaria	42.410.768	Base Tributaria	(0)
Valor Contable	(0)	Valor Contable	27.947.820
Diferencia Deducible	42.410.768	Diferencia Imponible	(27.947.820)
Impuesto Diferido Activo	7.209.831	Impuesto Diferido Pasivo	(4.751.129)

Fuente: Elaboración Propia

Y los ajustes por impuesto diferido serán los siguientes;

----- x -----		
Gasto por Impuesto Renta	4.751.129	
Impuestos Diferidos de Pasivo		4.751.129
----- x -----		
Impuesto diferido de Activo	7.209.831	
Impuesto Renta		7.209.831
----- x -----		

Durante lo años siguientes se deberá aplicar el mismo procedimiento, y las diferencias se reversan en su totalidad al final del 5 año, pues en ese período se entiende vendido el bien, cuando se ejerce la opción de compra. Estos cálculos se pueden ver en el anexo N° 11.

II) Valorización según las Normas Internacionales de Contabilidad.

Al desarrollar el caso anterior, según las NIC, obtendríamos los mismos resultados que los obtenidos al desarrollarlo según las normas de los boletines técnicos, pues no existen diferencias en cuanto al tratamiento del leasing.

Las diferencias que se generarían si se resolviese por una norma u otra sería a nivel de la valoración de los activos en el caso del arrendatario, la cual se analizó en extenso el punto 4.1 de este capítulo, por lo que sería innecesario un nuevo estudio sobre el tema, aunque en el anexo N° 12 está resuelto el ejemplo 4.2, asumiendo que no existieron revalorizaciones ni pérdidas por deterioro de valor del activo, y que su valor es el valor justo.

En la solución contemplada en el anexo N° 12, se utiliza el método del costo para valorar el activo en leasing, aunque si se hubiese utilizado el valor justo, el resultado hubiese sido el mismo. Esto sucede pues la valoración final por ambos métodos, no lleva a registrar el activo a su valor de recuperación.

4.3.- Propiedades de Inversión

En los actuales boletines técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G ., existe sólo una terminología o clasificación, para lo activos materiales utilizados en la empresa y que se adquieren sin el animo de venderlos, para todos ellos se asigna el termino genérico de activos fijos.

Por su parte las normas Internacionales de Contabilidad, realizan una subclasificación de las propiedades de la empresa y distingue dos grupos, el primero de ellos se considera dentro del rubro de activos fijos junto con los demás inmovilizados materiales y considera todas aquellas propiedades que se utilizan en el desarrollo normal de las operaciones de la empresa o de su administración, como bodegas de almacenaje, fabricas donde se elaboran l os productos, salas de ventas, edificios administrativos y otros.

La otra clasificación considera todas aquellas propiedades que se mantienen con el animo de obtener recursos mediante su arrendamiento, tal es el caso de oficinas que mantengan para el arrendamiento, edificaciones que estén entregadas en arrendamiento operativo, propiedades mantenidas según leasing financiero, entre otras. Y se denominan propiedades de inversión.

El tratamiento contable de este tipo de propiedades no difiere de manera significativa del proporcionado a los activos del inmovilizado material, aplicándoseles tanto el modelo de costo como el de valor justo.

Por lo tanto al no diferir de la valorización entregada a los activos del inmovilizado material, los cuales fueron analizados en el punto 4.1 de este capitulo, no es necesario un nuevo análisis, pues los efectos sobre los impuestos diferidos serán los mismos que se determinaron en el estudio es esas normas.

Capitulo N° 5

Efectos de la Aplicación de las NIC, en el Cálculo del Impuesto Diferido de Activos Intangibles, Inversiones e Instrumentos Financieros.

Introducción.

En este capítulo continuaremos analizando los efectos que tiene la aplicación de las nuevas normas de contabilidad contempladas en las NIC, sobre algunos grupos generales de cuentas.

Así como en el capítulo N° 4 se analizó el activo material, en este capítulo se estudiarán las cuentas de activos intangibles, inversiones, goodwill e instrumentos financieros, para ello se continuará con la metodología planteada en la introducción del capítulo anterior.

5.1.- Activos Intangibles

5.1.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .

Según la definición entregada en el boletín técnico N° 55, los activos intangibles son derechos o privilegios que la empresa adquiere con la intención que aporten beneficios más allá del período en el que fueron adquiridos, entre los intangibles más comunes se mencionan: patentes, franquicias, marcas, concesiones, derechos de llave, bases de datos, ser vidumbre y derechos de agua.

El boletín técnico N° 55 en su N° 5, indica que el valor inicial de los activos intangibles estará dado por el valor de adquisición, el cual incluye todos los costos necesarios adicionales como honorarios, gastos legales y cualquier desembolso asignable directamente al activo intangible, excepto los gastos por concepto de financiamiento.

Esta norma especifica que de ninguna forma se deberá reconocer como activo intangible, los costos y gastos generados internamente, así como sus estimaciones, esto se da principalmente cuando una empresa producto de su gestión logra generar una imagen que aumenta el valor de su negocio, pero dichos gastos no se consideran como un intangible pues no es posible medirlos con fiabilidad, así como tampoco son separables de la unidad de negocio.

Estos activos intangibles al ser inmateriales no se pueden depreciar, pero en cambio se amortizarán durante el plazo que se espera obtener beneficios de ellos o durante el tiempo que dure el contrato, el que sea menor, aunque el mismo boletín N° 55, estima que esta amortización no podrá superar los 20 años y como plazo máximo indica 40 años para ciertos tipos de intangibles, como las concesiones mineras o derechos de agua. Esta amortización debe ser lineal

Universidad del Bío Bío

durante toda la vida útil del intangible a menos que se estime otra forma de amortización que sea más propicia.

El boletín técnicos N° 13, indica que a los activos intangibles se les deben aplicar las normas sobre corrección monetaria, y en su N° 17 señala que se debe ajustar el valor bruto de estos activos, es decir, antes de deducir la amortización, tal como se aplica a los activos del inmovilizado material.

Una vez que se estima que el activo intangible perdido su valor, esto ocurre cuando no genera más beneficios para la empresa, se debe amortizar el saldo restante de su valor contra resultados.

En resumen el valor contable del activo intangible se compondrá de la siguiente manera,

Recuadro 5.1.- Base Contable de los Activos Intangibles, según los Boletines Técnicos.

Valor Inicial	\$
Más: Corrección Monetaria	\$
Menos: Amortización	(\$)
Valor Contable	\$

Fuente: Elaboración Propia

5.1.2.- Valoración Contable según las NIC.

La NIC 38 que trata el tema de activos intangibles, los conceptualiza como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física”. Pero para considerarlo como tal debe cumplir con 5 requisitos para ser reconocido en el balance.

1. Ser un recurso controlado por la empresa, es decir, que esta pueda disponer de él como propio, protegido legalmente con derechos de marcas

Universidad del Bío Bío

o patentes u otro medio que la empresa posea para poder controlar el uso de dicho activo.

2. Que se espere obtener beneficios económicos en el futuro, sea generando nuevos ingresos o disminuyendo los costos existentes.
3. Ser identificable, que se pueda separar de la estructura de la empresa para vender, arrendar, entregar en concesión u otra forma de utilización independiente.
4. Que sea probable que los beneficios económicos ingresen a la empresa.
5. Y por último que su valor pueda ser estimado con fiabilidad.

Inicialmente los intangibles comprados se valorarán a su costo de adquisición y los intangibles producidos internamente a su costo de producción, que incluyen todos los desembolsos directamente identificables a partir de la fase de desarrollo del intangible, que es cuando cumple con los requisitos de reconocimiento.

Dentro del costo inicial de un intangible adquirido de un tercero, se incluyen los siguientes ítems:

- Costo de adquisición.
- Impuestos completamente irre recuperables.
- Otros costos directamente atribuibles, tales como : los gastos de personal (NIC 19), honorarios de profesionales expertos y todos aquellos que surjan de la puesta en marcha del activo.
- Costos de financiamiento de acuerdo con la NIC 23 en su número 13 y siguientes.

Universidad del Bío Bío

Posteriormente a su reconocimiento inicial, los activos intangibles se podrán valorizar al costo o al valor justo y registrar las perdidas por deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36. Pero ante la dificultad para establecer el valor justo de los intangibles debido a que no existe un mercado activo donde se transen, lo más conveniente es valorizarlos al costo. Además, al ajustar dicho costo de acuerdo a las normas de la NIC 36, de todas formas debería quedar registrado a su valor de recuperación.

Pero antes de realizar el ajuste por deterioro de valor se debe estimar la amortización que se le debe aplicar a los activos intangibles de acuerdo a los años de vida útil que posee o de acuerdo a algún otro método, que sea más conveniente para reflejar una información precisa, pero para aquellos intangibles que poseer una vida útil indefinida, es decir, que no se puede estimar razonablemente el tiempo de retorno, no se le debe considerar ningún tipo de amortización.

En resumen la base contable del los activos intangibles esta compuesta de la siguiente manera:

Recuadro 5.2.- Base Contable de los Activos Intangibles, según las NIC.

Valor de Adquisición o producción interna.	\$
Menos: Amortización	(\$)
Menos: Perdidas por deterioro de valor	(\$)
Valor Contable	\$

Fuente: Elaboración Propia

En el caso de que se pueda estimar el valor justo de los activos intangibles, por existir un mercado activo donde se transen, se deberá agregar al esquema anterior, las variaciones que se produzcan en el valor justo.

5.1.3.- Diferencias en la Valorización de las Normas Contables.

Existen varias diferencias entre las normas contables nacionales y la NIC 38, respecto al tratamiento de los activos financieros, tales como:

- La aceptación por parte de la NIC 38, de los gastos de financiamiento como componentes del costo inicial de los intangibles adquiridos.
- El boletín Técnico N° 55, expresa claramente que no se deben activar los intangibles generados en la empresa, en cambio la norma internacional, especifica que se consideran como activos intangibles generados internamente todos aquellos que cumplan los requisitos para reconocerlos como tales.
- Los métodos de costeo posterior también implican una diferencia, pues el boletín técnico N° 55 acepta el costo corregido, en cambio la NIC 38 aplica el método de costo histórico o valor justo.
- Otra diferencia que va de la mano de la anterior, es el reconocimiento de las perdidas por deterioro de valor. Con las normas internacionales deja el activo intangible registrado a su valor de recuperación, en cambio en el Boletín Técnico especifica que cuando se estime que el bien a perdido su valor se debe cargar completamente a resultados, aunque la extrema medida puede ser salvada llevando a resultado sólo la parte que se estimo que perdió valor, aunque no indica ninguna forma de estimar dicho deterioro.
- Por ultimo los plazos de amortización, el boletín técnico establece que si no es posible estimar la vida útil del activo intangible, la amortización se calculara tomado como tope máximo 20 años, en cambio la NIC 38, para esta misma situación, indica que no se debe amortizar el intangible.

Universidad del Bío Bío

Todas estas diferencias establecidas entre la NIC 38 y el boletín técnico N° 55, nos indican que las discrepancias entre la norma contable y la tributaria se acrecentarán por lo que se deberán reconocer mayores cantidades por impuesto diferido, que en la situación actual propuesta por los boletines técnicos.

5.1.4.- Diferencias entre valoración contable y la base tributaria .

A) Según Boletines Técnicos

La principal diferencia que surge del análisis de las normas contables sobre activos intangibles y la base tributaria estudiada en el capítulo N° 3 de esta memoria de título, reside en la amortización que financieramente se les aplica a estos activos, pero tributariamente no existe ninguna norma que permita dicha amortización⁴⁸, así como tampoco se le pueden aplicar los métodos de depreciación contemplado en el artículo 31 N° 5 de la ley de la Renta.

Esta es una diferencia temporal que se revertirá en el momento en que el activo intangible se venda o deje de tener valor para la empresa, ya que ahí se aceptará tributariamente como un gasto.

B) Según normas Internacionales de Contabilidad.

Las normas internacionales introducen nuevos conceptos, que difieren en alguna manera de aquellos a los que estábamos habituados con los boletines técnicos, de ellas las que más influyen en la determinación de los impuestos diferidos son:

⁴⁸ Esto se puede determinar del completo análisis de la ley de la renta, pero queda más claramente establecido en el Oficio N° 2454, del 05.06.2001 y antes en el Oficio N° 1.773, del 29.04.1999, ambos pueden ser encontrados en la página del SII <www.sii.cl>

Universidad del Bío Bío

- La NIC 38 indica que los activos intangibles, se deberán valorar al método del costo o valor revalorizado (justo), en cambio tributariamente se valoriza al costo corregido, esto provoca diferencias que se podrán revertir en la fecha en que se venda o liquide el activo intangible de que se trate.
- Esta norma financiera, al igual que los boletines técnicos, indica que los intangibles deberán ser amortizados de forma sistemática durante toda la vida útil del bien, excepto si su vida útil no se pueda estimar, en cuyo caso no se deberá estimar un monto de amortización. Sólo éste último punto está de acuerdo con las normas tributarias, que no permiten la amortización de ningún activo intangible, por lo tanto al estimar una amortización se estarán creando diferencias, que sólo podrán reversarse a la fecha en que el intangible se venda o se a inútil para la empresa.
- Las pérdidas por deterioro de valor, también provocarán diferencias entre la base contable y tributaria, pues en esta última norma no se reconoce ningún tipo de deducción de gastos de activos intangibles que no signifiquen un desembolso efectivo de dinero.

Universidad del Bío Bío

5.1.5.- Caso Práctico

Ejemplo 5.1.-

Una empresa industrial adquiere en abril del año 2006, los derechos de invención de un proceso de producción que le significara reducir sus costos en un 20 %, el valor de adquisición de este derecho fue de \$ 5.000.000 y el contrato durara 5 años, al final del período actual se estima que su valor justo y de recuperación es de \$ 3.500.000, según los flujos de efectivos esperados del proceso.

Los costos adicionales por financiamiento, debido a un préstamo solicitado al banco para la adquisición de este derecho, son de \$ 50.000, los cuales se devengaron antes de que comenzara a ser utilizado el nuevo proceso.

5.1.5.1.- Desarrollo según los Boletines Técnicos.

A) Valoración Contable.

A.1) Valor Inicial.

El valor Inicial está constituido por el valor de adquisición del intangible, que en este caso corresponde a \$ 5.000.000.

A.2) Corrección Monetaria.

Para el primer año se corrige según la variación del IPC, entre abril y diciembre, por lo que se aplica el factor de corrección de abril de 2006.

$$\$ 5.000.000 * 1,9 \% = 95.000 = \$ 5.095.000$$

Universidad del Bío Bío

A.3) Amortización.

Como el contrato durara 5 años, será este tiempo en cual el activo intangible generara beneficios para la empresa, por lo que lo amortizaremos de forma lineal durante estos 5 años. Obteniendo los siguientes resultados.

$$\frac{5.095.000}{5} = 1.019.000$$

Por lo tanto la base contable para el primer año será igual a:

Valor Inicial.....	\$ 5.000.000
Más: Corrección Monetaria.....	\$ 95.000
Menos: Amortización.....	<u>(\$ 1.019.000)</u>
Valor Contable	\$ 4.076.000

B) Base Tributaria.

Para el cálculo de la base tributaria se consideran los mismos criterios que las normas contables para determinar el valor inicial y la corrección monetaria, pero no se considera la amortización. Por lo que la base tributaria es igual a:

Valor Inicial.....	\$ 5.000.000
Más: Corrección Monetaria.....	<u>\$ 95.000</u>
Base Tributaria	\$ 5.095.000

C) Impuestos Diferidos

Habiendo determinado la base contable y tributaria, procedemos a determinar las diferencias que darán origen al impuesto diferido.

Universidad del Bío Bío

Base Tributaria.....	\$ 5.095.000
Valor Contable.....	<u>(\$ 4.076.000)</u>
Diferencia Deducible.....	\$ 1.019.000

Y el impuesto diferido, será igual a esta diferencia multiplicada por la tasa de impuesto que se espera exista al momento de reversar, para el caso se entiende constante en 17 %.

$$1.019.000 * 17\% = 173.230 \text{ (Impuesto diferido de Activo)}$$

-----X-----		
Impuesto Diferido de Activo	173.230	
Impuesto Renta		173.230
-----X-----		

En el siguiente recuadro se muestra la valorización contable y tributaria durante toda la vida del activo, así como las diferencias que generan impuestos diferidos, calculada de acuerdo con las normas de los Boletines Técnicos.

Recuadro 5.3.- Solución Ejemplo 5.1. Calculo del Impuesto Diferido , según Boletines Técnicos.

Activos Intangibles					
Año	Abr-06	2007	2008	2009	2010
Factor de Corrección	1,90%	6,70%	4,20%	4,50%	3,80%
Valoración Tributaria					
Corrección Monetaria	95.000	341.365	228.327	254.911	224.945
Valor Activo Corregido	5.095.000	5.436.365	5.664.692	5.919.603	6.144.548
Termino del Contrato					(6.144.548)
Base Tributaria	5.095.000	5.436.365	5.664.692	5.919.603	0

Universidad del Bío Bío

Valoración Contable						
Valor de Adquisición	5.000.000					
Corrección Monetaria	95.000	273.092	136.996	101.964	44.989	
Valor Corregido	5.095.000	5.436.365	5.664.692	5.919.603	6.144.548	
Amortización Corregida	-	1.087.273	2.265.877	3.551.762	4.915.639	
Amortización del Período	1.019.000	1.087.273	1.132.938	1.183.921	1.228.910	
Menos: Amortización Acumulada	1.019.000	2.174.546	3.398.815	4.735.683	6.144.548	
Base Contable	4.076.000	3.261.819	2.265.877	1.183.921		0
Impuestos Diferidos						
Base Tributaria	5.095.000	5.436.365	5.664.692	5.919.603		-
Base Contable	4.076.000	3.261.819	2.265.877	1.183.921		-
Diferencias Acumuladas	1.019.000	2.174.546	3.398.815	4.735.683		-
Diferencias del Período	1.019.000	1.155.546	1.224.269	1.336.867	4.735.683	0
Impuesto Diferido	173.230	196.443	208.126	227.267	805.066	0

Fuente: Elaboración Propia

5.1.5.2.- Desarrollo según las Normas Internacionales de Contabilidad.

A) Valorización Contable.

A.1) Valor Inicial.

Dentro del valor inicial de los activos intangibles se consideran;

Valor de adquisición.....	\$ 5.000.000
Más: Gastos de Financiamiento....	\$ <u>50.000</u>
Valor Inicial	\$ 5.050.000

Universidad del Bío Bío

A.2) Amortización

La forma de amortizar el bien, será durante toda su vida útil, que se estima en 5 años, plazo que dura el contrato.

$$5.050.000 / 5 = 1.010.000$$

Por lo que el valor contable estará compuesto de la siguiente manera.

Valor Inicial.....	\$ 5.050.000
Menos: Amortización.....	<u>(\$ 1.010.000)</u>
Valor Contable	\$ 4.040.000

A.3) Ajuste del Valor Justo.

Valor Justo	\$ 3.500.000
Valor en libro	<u>\$ 4.040.000</u>
Ajuste	$540.000 / 4.040.000 = 0,13366336$

Valor Libro Bruto.:	$\$ 5.050.000 * 0,13366336 = 675.000 = 4.375.000$
Amortización	$∴ \$ 1.010.000 * 0,13366336 = 135.000 = \underline{875.000}$
Valor Justo	3.500.000

B) Base Tributaria

La base tributaria es igual que la determinada para el cálculo del impuesto diferido según los boletines técnicos, \$ 5.095.000.

Universidad del Bío Bío

C) Impuesto Diferido.

Base Tributaria.....	\$ 5.095.000
Valor Contable.....	(\$ 3.500.000)
Diferencia Deducible	\$ 1.595.000

El impuesto diferido se determinara aplicando a la diferencia deducible, la tasa de impuesto (17%) a la cual se espera será reversada.

$$\$ 1.595.000 * 17 \% = \$ 271.000$$

-----x-----	
Impuesto Diferido de Activo	271.000
Impuesto Renta	271.000
-----x-----	

En la siguiente tabla se muestra la solución de este caso para los siguientes 4 años, desarrollado de acuerdo con las NIC y valorizadas según el método de valor justo.

Recuadro 5.4.- Solución Ejemplo 5.1. Calculo del Impuesto Diferido, según las NIC.

Activos Intangibles					
Año	Abr-06	2007	2008	2009	2010
Factor de Corrección	1,90%	6,70%	4,20%	4,50%	3,80%
Valoración Tributaria					
Corrección Monetaria	95.000	341.365	228.327	254.911	224.945
Valor Activo Corregido	5.095.000	5.436.365	5.664.692	5.919.603	6.144.548
Termino del Contrato					6.144.548
Base Tributaria	5.095.000	5.436.365	5.664.692	5.919.603	-

Universidad del Bío Bío

Valoración Contable						
Valor de Adquisición	5.050.000					
Valor Justo	4.375.000	4.375.000	4.375.000	4.375.000	4.375.000	
Amortización del Periodo	875.000	875.000	875.000	875.000	875.000	
Amortización Acumulada	875.000	1.750.000	2.625.000	3.500.000	4.375.000	
Base Contable	3.500.000	2.625.000	1.750.000	875.000		-
Impuestos Diferidos						
Base Tributaria	5.095.000	5.436.365	5.664.692	5.919.603		-
Base Contable	3.500.000	2.625.000	1.750.000	875.000		-
Diferencias Acumuladas	1.595.000	2.811.365	3.914.692	5.044.603		-
Diferencias del Periodo	1.595.000	1.216.365	1.103.327	1.219.911	- 5.044.603	0
Impuesto Diferido	271.150	206.782	187.566	192.085	- 857.583	0

Fuente: Elaboración Propia

5.1.6.- Conclusiones

Como se puede ver en los resultados del impuesto diferidos aplicando los boletines técnicos o las NIC, las diferencias están determinadas por el reconocimiento o no de los gasto de financiamiento, en el valor inicial del activo intangible, así como por la aplicación de la corrección monetaria contemplada en el boletín técnico N° 13 y principalmente por la aplicación del ajuste a valor justo .

Otro punto que debe tener en consideración el lector, es que el ejemplo analizado se refiere a un activo intangible adquirido, el cual se permite reconocer según ambas normas. En cambio si se hubiese tratado de un intangible generado, las diferencias hubiesen sido mayores pues según el boletín técnico N° 55, no se

Universidad del Bío Bío

reconocen como activos los intangibles generados internamente, lo que si esta estipulado por la NIC 38.

Por ultimo, el hecho que el contrato tenga una vida útil estimada, provoca que las diferencias determinadas sean menores, pero si dicha vida no se pudiese estimar, las NIC indican que el intangible no puede ser amortizado, cosa que si sucede en el Boletín Técnico N° 55. En el caso que el ejemplo hubiese planteado una situación así, las diferencias en los montos del impuesto diferido serian mucho mayores.

5.2.- Inversiones.

5.2.1.- Valorización según los Boletines Técnicos.

El boletín técnico N° 72 analiza el tratamiento que debe aplicarse a las inversiones en otras empresas que tienen el carácter de permanentes.

Además define como una forma de determinar si existe influencia significativa o no, si el total de la inversión supera el 20% de participación.

Las inversiones permanentes se pueden clasificar en tres tipos principales, dependiendo del grado de influencia significativa y/o control de la entidad adquirida.

1. Las inversiones que no representan control ni influencia significativa, pero que se catalogan como inversiones permanentes por decisión de la administración o por algún impedimento legal para su venta, se valorizaran a su costo, sin perjuicio de constituir provisiones cuando se estime razonablemente que la inversión esta sobrevaluada.

Universidad del Bío Bío

El valor inicial al que se reconoce las inversiones, incluye el costo de adquisición, los gastos legales, remuneraciones y otros pagos a asesores e intermediarios, costos de emisión y registro de valores, publicaciones y todos aquellos directamente asignables.

2. Las inversiones permanentes en otras empresas que representen influencia significativa, se registran al costo de adquisición de la otra empresa, que corresponde al porcentaje de participación sobre el valor justo de los activos tangibles e intangibles identificados. Y se deberá reconocer un mayor o menor valor por la diferencias de este valor justo y el costo de adquisición (valor pagado).
3. Las inversiones permanentes que representan control, serán consideradas como una combinación de negocios. Se registraran al costo de adquisición, si se logra determinar una entidad adquirente y una adquirida.

En el caso de que no sea posible determinar la empresa adquirente, el costo de la inversión se determinara con el método de unificación de intereses, las empresas no modifican la valorización contable de activos y pasivos que se combinan. Bajo este método se produce la sumatoria de los estados financieros individuales, realizando cambios solamente cuando las empresas hayan contabilizado utilizando criterios distintos para hechos similares.

Aunque el mismo boletín especifica que es muy extraño encontrar en nuestro país una combinación de negocios que deba ser registrada según el método de unificación de intereses.

Posteriormente a su registro inicial las inversiones se valorizaran de la siguiente manera.

Universidad del Bío Bío

1. Las inversiones que no representen influencia significativa, posteriormente a su valoración inicial, se registrara a su costo corregido.
2. Las inversiones que signifiquen una influencia significativa y aquellas combinaciones de negocios registradas según el valor de adquisición, al final de cada período deberán aplicar la corrección monetaria y reconocer las utilidades devengadas en la empresa adquirida como parte del valor de la inversión. Además de aplicar un ajuste por los cambios que haya sufrido el patrimonio de la sociedad en la cual se invirtió.

5.2.2.- Valorización según las NIC.

De acuerdo a las normas Internacionales de Contabilidad, hay una norma específica para cada tipo de inversiones. Dentro de estas podemos encontrar inversiones en empresas coligadas, combinaciones de negocios y participaciones en negocios conjuntos, cada una regulada con una NIC en particular.

- **Las inversiones en empresas coligadas**, reguladas en la NIC 28, son aquellas en que se obtiene una influencia significativa sobre la entidad en la cual se invierte. Sobre la influencia significativa, al igual que en el boletín técnico N° 72, se refiere a una participación no menor al 20 % sobre la entidad, además la manera en que se valorizaran este tipo de inversiones será igual que el boletín, a su valor justo reconociendo un mayor o menor valor por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor justo de los activos y pasivos de la empresa adquirida.
- **Las combinaciones de negocios**, reguladas en la NIIF 3, que representa una adquisición, el mayor o menor valor denominados “Goodwill”, resulta de la comparación entre el valor de adquisición de la inversión y el valor justo de ella. Como se puede apreciar, el tratamiento que le asigna la NIIF 3 a

Universidad del Bío Bío

este tipo de inversiones es similar al tratamiento que le asigna la norma chilena, sin embargo en esta última, el goodwill se deberá amortizar durante el plazo de retorno de la inversión mientras que en la norma internacional se reconocerá un goodwill negativo el cual no se amortizará, ajustando solamente las posibles pérdidas por deterioro de valor.

- **Las participaciones en negocios conjuntos**, reguladas en la NIC 31, son definidas como la actividad en donde se unen dos o más participes con el ánimo de llevar a cabo un negocio en forma conjunta. La principal característica de este tipo de inversiones, es el acuerdo contractual para compartir el control de la inversión.

En lo que respecta a los Boletines Técnicos, estos no establecen normas específicas sobre la materia.

Existen tres tipos de negocios conjuntos, dependiendo de la naturaleza de la inversión.

1. Operaciones controladas en forma conjunta,
2. Activos controlados en forma conjunta, y
3. Entidades controladas en forma conjunta.

5.2.3.- Impuesto Diferido por Inversiones Permanentes.

En principio es importante destacar que en boletín técnico 60 N° 09, así como en la NIC 12 N° 39, se indica que no se deberá reconocer un impuesto diferido, por las diferencias entre el valor contable y la base tributaria de las inversiones permanentes (negocios conjuntos, inversión en coligadas y combinación de negocios), ya que por su calidad de permanentes, las diferencias no se reversarían en un futuro predecible. Pero si en un período determinado, se

Universidad del Bío Bío

puede estimar fiablemente que dichas diferencias podrán ser revertidas, se debe calcular el impuesto diferido correspondiente.

Una vez aclarado dicho punto y considerando que es posible estimar el plazo de reversión de las diferencias, indicaremos que entre la norma nacional del boletín técnico 72 y las NIC 28, 31 y NIIF 3, no existen mayores diferencias en cuanto a la valorización de las inversiones, ya que ambas normas indican que se deberá quedar registradas a su valor justo, y que a final de año se deberán reconocer las diferencias surgidas en el capital de la inversora. La única discrepancia, es la aplicación de la corrección monetaria indicada en la norma nacional y no aplicada según las NIC.

Pero esta valorización es muy diferente a lo indicado por las normas tributarias, las cuales consideran las inversiones, independiente de clasificación, a su costo de adquisición corregido.

Las otras diferencias son a nivel del goodwill, tema que será tratado en el apartado siguiente.

5.2.4.- Caso Práctico

Ejemplo 5.2.

En el mes de marzo del año 2006, Sociedad "XX", realiza inversiones del tipo permanente en la S.A. Cerrada "YY" pagando un total de \$ 130.000.000 por ella, adquiriendo el 40 % de participación en el patrimonio de la entidad. Y estimándose que el valor justo de los activos materiales, intangibles y pasivos reconocidos, es de \$ 300.000.000.

Universidad del Bío Bío

La inversión se mantiene con carácter de permanente hasta el año 2008, cuando la dirección decide disponer la venta de esta, hecho que ocurre en diciembre del año 2009 a un valor de \$ 180.000.000.

Los valores patrimoniales de la empresa "YY" se muestra en la siguiente tabla.

	Valor Justo	Utilidad de Período	Participación (40%)
31/12/2006	\$ 345.000.000	\$ 35.000.000	\$ 138.000.000
31/12/2007	\$ 350.000.000	\$ 30.000.000	\$ 140.000.000
31/12/2008	\$ 375.000.000	\$ 25.000.000	\$ 150.000.000
31/12/2009	\$ 393.000.000	\$ 23.000.000	\$ 0

Por política interna de la sociedad YY se distribuye el 50% de las utilidades generadas en el ejercicio.

Para efectos tributarios, los factores de corrección monetaria a utilizar serán los considerados en el Anexo N° 2 del capítulo 4.

5.2.1.1.- Solución según los Boletines Técnicos

A) Determinación de la Base Tributaria

Esta se determina, aplicando el factor de corrección sobre el valor de adquisición de la inversión.

 Universidad del Bío Bío

Recuadro 5.5.- Solución Ejemplo 5.2. Calculo de la Base Tributaria de las Inversión.

Años	2006	2007	2008	2009
Valor Libro	130.000.000	133.510.000	142.455.170	148.438.287
Corrección del Período	3.510.000	8.945.170	5.983.117	6.679.723
Venta				(155.118.010)
Base Tributaria	133.510.000	142.455.170	148.438.287	0

Fuente: Elaboración Propia

B) Determinación del Valor Contable.

B.1) Valor Inicial

El valor inicial de la Inversión estará dado por el valor justo de los activos identificados, así como de los pasivos asumidos, en este caso el valor justo es de \$ 300.000.000, por lo que el valor inicial de la inversión será igual a:

$$\$ 300.000.000 * 40\% = \$ 120.000.000$$

B.2) Corrección Monetaria.

La corrección monetaria de la inversión se calculara aplicando el factor, directamente sobre el valor justo de la misma.

$$\$ 120.000.000 * 2,7\% = \$ 3.240.000$$

B.3) Devengo de las Utilidades.

Se deben reconocer las utilidades devengadas del ejercicio de acuerdo a la participación que se tenga del capital total.

$$\$ 35.000.000 * 40\% = \$ 14.000.000$$

Universidad del Bío Bío

B.4) Ajuste de la participación.

Al 31 de diciembre la empresa deberá ajustar la inversión de acuerdo a la participación que posee la empresa, esto por los cambios en el patrimonio, distintos a las utilidades del ejercicio.

$$345.000.000 * 40\% = 138.000.000 \text{ (nuevo valor justo)}$$

Valor justo inicial..... \$ 120.000.000
 Más: Corrección Monetaria... \$ 3.240.000
 Más: Utilidad devengada..... \$ 14.000.000
 Valor Libro de la Inversión..... \$ 137.240.000

Ajuste del valor de la inversión.

Nuevo valor justo.....\$ 138.000.000
 Valor Libro de la inversión... (\$ 137.240.000)
 Monto de ajuste 760.000

Recuadro 5.6.- Solución Ejemplo 5.2. Valor Contable de la Inversión, según Boletines Técnicos.

Años	2006	2007	2008	2009
Valor Libro	120.000.000	138.000.000	140.000.000	150.000.000
Corrección Monetaria	3.240.000	8.777.000	5.628.000	6.525.000
Utilidad Devengada	14.000.000	12.000.000	10.000.000	0
Ajuste del valor Justo	760.000	(11.777.000)	372.000	(1.525.000)
Utilidad Distribuida		(7.000.000)	(6.000.000)	(5.000.000)
Venta				(150.000.000)
Valor Contable	138.000.000	140.000.000	150.000.000	0

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

D) Impuesto Diferido

Recuadro 5.7.- Solución Ejemplo 5.2. Calculo del Impuesto Diferido, según Boletines Técnicos.

	2006	2007	2008	2009	
Base Tributaria	133.510.000	142.455.170	148.438.287	0	
Valor Contable	(138.000.000)	(140.000.000)	(150.000.000)	0	
Diferencia	(4.490.000)	2.455.170	(1.561.713)	0	
Diferencia del Período			(1.561.713)	1.561.713	0
Impuesto diferido	0	0	(265.491)	265.491	0

Fuente: Elaboración Propia

Con la información sobre la valoración financiera y tributaria podemos determinar las diferencias entre ambos, pero como la inversión fue registrada como permanente en un principio y mantuvo dicha clasificación hasta el 2008, en los 2 primeros años no se debería registrar impuesto diferido, ya que las diferencias que pudiesen surgir no se reversaran en un futuro predecible. Pero cuando cambia la intención de la administración y se decide vender, debería estudiarse la posibilidad de reclasificar la inversión, como instrumentos financieros disponibles para la venta. Pero aun si no se reclasifica, se deberá determinar el impuesto diferido que corresponda a las diferencias entre el valor contable y la base tributaria, tal como se muestra en el recuadro 5.7 .

Los asientos serian los siguientes.

Año 2008

-----x-----

Impuesto Renta	265.491	
Impuesto Diferido de Pasivo		265.491

-----x-----

Universidad del Bío Bío

Año 2009

-----X-----		
Impuesto diferido de Pasivo	265.491	
Impuesto Renta		265.491
-----X-----		

5.2.2.2.- Solución según las Normas Internacionales de Contabilidad.

El desarrollo del ejemplo anterior, concluiría de la misma forma, si se resolviera según las NIC, pues el boletín técnico N° 72 esta hecho en base a la norma internacional, entonces la forma de tratar las inversiones será igual, al final el valor contable de las inversiones siempre es su valor justo.

Una diferencia a nivel conceptual, es la corrección monetaria que se le aplica al valor de las inversiones según los boletines técnicos, aunque dicha diferencia se ve compensada por un mayor ajuste del valor justo, calculado de acuerdo a las NIC, por lo que el valor contable será igual en ambos caso.

Esto queda demostrado en el siguiente cuadro.

Recuadro 5.8.- Solución Ejemplo 5.2. Determinación de los Impuestos Diferidos, según las NIC.

Años	2006	2007	2008	2009
Valor Libro	120.000.000	138.000.000	140.000.000	150.000.000
Utilidad Devengada	14.000.000	12.000.000	10.000.000	0
Ajuste del valor Justo	4.000.000	(3.000.000)	6.000.000	5.000.000
Utilidad Distribuida		(7.000.000)	(6.000.000)	(5.000.000)
Venta				(150.000.000)
Valor Contable	138.000.000	140.000.000	150.000.000	0

Fuente: Elaboración Propia

5.2.5.- Conclusiones

Debido a que la norma nacional sobre inversiones permanentes, contempladas en el boletín técnico N° 72, se baso en la norma internacional para regular esta materia, las diferencias existentes entre estas es mínima y sólo se refieren al reconocimiento de un mayor o menor valor, cuyo tratamiento se analiza a continuación (punto 5.3).

5.3.- Goodwill

5.3.1.- Valoración según los Boletines Técnicos.

La normativa contable nacional establece que con posterioridad a la consideración a valor justo de los activos y pasivos identificados en la adquisición de una inversión, si el valor cancelado por esta es mayor que el valor proporcional de dicho valor justo, se esta en presencia de un menor valor denominado también como Goodwill.

El menor valor generado en la adquisición de inversiones, se considera que representa un activo intangible no identificable dentro del patrimonio de la empresa adquirida por el cual él inversionista estuvo dispuesto a cancelar un mayor precio, asignándolo a beneficios económicos futuros que espera del negocio. La generación de un goodwill quiere decir que el valor de participación sobre patrimonio no es representativo del valor que asigna el mercado a la inversión.

Universidad del Bío Bío

En lo contable el goodwill es considerado como un menor valor el que será amortizado en correlación al plazo en que se espera obtener los beneficios futuros por la inversión.

5.3.2.- Valoración según las NIC.

De acuerdo a la normativa contable internacional, se reconoce un goodwill originado en la adquisición de una inversión, cuando el costo de la inversión sea mayor que la participación en la empresa en la cual se invirtió.

La norma internacional menciona que el goodwill representa un pago realizado por la adquiriente por aquellos activos que no haya sido posible identificar por lo cual será preciso reconocer por separado. Según lo planteado, en referencia a los boletines técnicos, no existen diferencias ya que ambos reconocen la mayor cantidad pagada como la adquisición de activos no identificados.

En lo que respecta al tratamiento asignado al Goodwill por la norma contable internacional, la NIIF 3 menciona que este deberá ser reconocido como un activo adquirido junto con la inversión. Este activo deberá ser valorizado inicialmente a su costo de adquisición⁴⁹.

La valoración posterior al registro inicial del Goodwill, corresponderá al costo de ésta, menos las pérdidas por deterioro de valor acumuladas. En definitiva se puede determinar que este activo será valorizado como el costo residual de la inversión después de reconocer la participación de la entidad adquirida.

El Goodwill rebajara su valor por las pérdidas por deterioro de valor de la inversión, de manera que este activo será el encargado de asumir las pérdidas de valor de la inversión en la medida que tenga un saldo.

⁴⁹ NIIF N° 3 referente a las Combinaciones de Negocios, párrafo 51.

5.3.3. Diferencias con efectos en el Cálculo del Impuesto Diferido.

Tanto las normas del boletín técnico N° 60, así como la NIC 12, indican que no se debe reconocer un impuesto diferido por el goodwill, primero por que se relacionan con inversiones permanentes en otras empresas por las cuales tampoco se debe reconocer un impuesto diferido, en la medida que no se pueda estimar un plazo de reverso. Considerando además, que tributariamente estas diferencias no son reconocidas pues forman parte de la inversión, no se podrían reversar. Incluso la NIC 12 indica de forma explícita en su N° 21, que no se permite el reconocimiento de un impuesto diferido por el goodwill.

5.4.- Instrumentos Financieros.

Según la definición entregada en la NIC 32 N° 11, los instrumentos financieros son cualquier contrato que origina un activo financiero en una entidad y un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.

A su vez al definir a los activos financieros, hace referencia al efectivo, instrumentos de patrimonio de otra empresa (Acciones), derechos contractuales u cualquier efecto legal que signifique recibir efectivo u otro activo financiero.

Los pasivos financiero en cambio, corresponden a una obligación contractual que significa entregar efectivo u otro recurso de la empresa o que se pueda liquidar entregando instrumentos de patrimonio (bonos canjeables por acciones).

Universidad del Bío Bío

Si leemos nuevamente dichos conceptos, la verdad sólo a un ojo experto quedarían claros, por eso nos remitiremos a lo expresado en lo boletines técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G. los cuales no definen los instrumentos financieros, pero si nombran aquellos que serán normados.

Para hacerse una idea, en el boletín técnico N° 76 se nombra n como instrumentos financieros: los bonos, pagares, letras hipotecarias y acciones que no signifiquen influencia significativa en la entidad emisora . Además de esta norma, en el boletín técnico N° 57 se hace mención a los derivados financieros, que también se clasifican dentro del concepto de instrumentos financieros, estos son: los forward, swap, futuros y opciones.

Ya que se tiene más o menos claro a que nos referimos con el término de Instrumentos financieros, procederemos al análisis de sus valoraciones, para calcular sus efectos sobre el cálculo del impuesto diferido. Indicando además que no se hará distinción entre instrumentos corrientes o no, pues eso depende las especificaciones que le asigne cada empresa, pero en nada cambiaran el análisis de los impuestos diferidos.

5.4.1.- Impuesto Diferido según los Boletines Técnicos .

Las normas contenidas en los Boletines Técnicos (BT), dividen los instrumentos financieros en dos categorías, los principales, normados en última instancia en el BT N° 76⁵⁰ y los derivados financieros que se encuentran en el BT N° 57.

⁵⁰ Este Boletín reemplaza las normas contenidas en el Boletín Técnico N° 42, referidas a las inversiones de carácter temporal, los párrafos 6 al 12 del Boletín Técnico N° 51 sobre inversiones no permanentes en el exterior y el párrafo 16 del Boletín Técnico N° 72, pertinente a inversiones en

Universidad del Bío Bío

Para definir la valorización, el BT N° 76 clasifica los instrumentos financieros en 3 categorías, dependiendo de la intención que tenga el inversionista al adquirir dicho instrumento.

- a) **Títulos Negociables**: son aquellos que se adquieren con el ánimo de transarlos y obtener resultados de acuerdo a la fluctuaciones de precio en el corto plazo. Estos títulos se deben valorizar en un principio a su costo, luego deben ser valorizados a su valor justo, sin deducir ningún gasto de venta. Las diferencias que se produzcan en el valor justo se cargaran a resultados en el período en que se estimen.

- b) **Títulos a mantener hasta el vencimiento** : son aquellos títulos que poseen una tasa de rentabilidad fija, una fecha de vencimiento determinada y que la empresa los adquiere con el ánimo de esperar hasta la fecha de su liquidación. Estos en un principio se contabilizan al costo, pero luego se registrarán a su costo amortizable, que es el monto al que fue reconocido inicialmente menos los reembolsos de capital, más o menos los devengos o amortizaciones de reajustes e intereses respectivamente, y menos las pérdidas por deterioro de valor.

- c) **Títulos mantenidos para la venta**: son aquellos que se han clasificado bajo ninguna de las categorías anteriores. En un principio se valorizan al costo, pero luego se deben registrar a su valor justo. Los cambios en el valor justo se reconocerán en el patrimonio hasta la fecha en que se realice el instrumento financiero, excepto las pérdidas por deterioro de valor.

acciones o derechos en sociedades de carácter permanente, que no representan control ni influencia significativa.

Universidad del Bío Bío

- d) Los instrumentos que no tengan cotización en el mercado activo o su valor justo no se pueda medir, se contabilizarán al costo (corregido), menos las posibles pérdidas por deterioro de valor.

Como se menciona anteriormente, además del BT N° 76 existe el BT N° 57 que trata ciertos instrumentos financieros denominados derivados. Para ello los clasifica en dos grandes grupos.

- a) **Contratos de Cobertura:** cuando son tomados para protegerse de algún riesgo, como las variaciones de tipo de cambio, tasas de interés, variaciones de precios y otras.

Estos contratos a su vez se clasifican como coberturas de partidas existentes y de transacciones esperadas. Los primeros se deben registrar al valor justo, al igual que la partida protegida, lo mismo sucede con los instrumentos derivados que sirvan para cubrir el riesgo de flujo de caja para transacciones esperadas, las diferencias que se produzcan en su valor justo se contabilizarán contra una cuenta de resultado no realizado.

- b) **Contratos de inversión:** cuando son adquiridos con el ánimo de especular y obtener una utilidad. Estos quedarán valorizados a su valor justo y los cambios de éste deberán ser reconocidos en el resultado del período en que ocurran.

5.4.2.- Valorización según las Normas Internacionales de Contabilidad

Las normas específicas que tratan el reconocimiento, presentación y valorización de los instrumentos financieros son la NIC 32 y 39, en cambio su revelación es tratada en la NIIF 7 (Norma Internacional de Información Financiera N° 7). Aunque lo que nos interesa del tema necesariamente es la valorización de

Universidad del Bío Bío

los instrumentos financieros, por lo que el análisis principal se basa en las normas de la NIC 39.

En si estas normas no difieren sustancialmente de las normas del boletín técnico N° 76 del Colegio de Contadores de Chile A.G., pues este ultimo, aprobado en el año 2006, esta íntegramente basado en las normas internacionales. Sólo difiere en conceptos, pues las NIC toman un espectro más amplio al definir los instrumentos financieros, considerando además de los normados por el boletín N° 76, las cuentas por cobrar provenientes de las ventas al crédito y los prestamos otorgados por la entidad. Estas partidas estas expresamente fuera del alcance del Boletín (76), así lo indica en su N° 7.

Pero dichas diferencias no afectan el cálculo del impuesto diferido, puesto que no se incluye ninguna variable nueva en la valorización de los instrumentos financieros, sólo se hace una clasificación más específica de los instrumentos financieros y los divide en:

- Activos financieros a valor justo con efecto en resultado.
- Inversiones mantenidas hasta su vencimiento.
- Prestamos y cuentas por cobrar.
- Activos financieros mantenidos para la venta.
- Instrumentos de cobertura a valor justo.
- Instrumentos de cobertura de flujos de efectivo.

5.4.3.- Diferencias con efectos en el cálculo del Impuesto Diferido.

a. Según Boletines Técnicos.

Las diferencias transitorias de los instrumentos financieros que producirán impuesto diferido, serán principalmente por que el único valor que tributariamente

Universidad del Bío Bío

se considera es el de costo corregido, no así el valor justo o costo amortizado, al cual se deben contabilizar estos activos. Dichas diferencias se irán acumulando en los estados financieros hasta la fecha en que se liquiden estos derechos.

Pero existirán casos en los cuales no se debe calcular impuestos diferidos, esto ocurre cuando los instrumentos financieros como las acciones quedan sujetas a un régimen de exención de impuestos al momento de su venta, tal es el caso contemplado en el artículo 18 ter. de la ley de la renta.

b. Según Normas Internacionales de Contabilidad

Para mostrar las formas de valorizar y la naturaleza de la diferencia con las normas tributarias, nos remitiremos al análisis realizado por Pinto, German (2007), de quien hemos extraído un cuadro resumen, que se presenta a continuación.

Recuadro 5.9.- Diferencias entre el valor contable según las NIC, y su Base Tributaria.

Instrumento	Valorización Contable	Valorización Tributaria	Naturaleza de las Diferencias.
Activos financieros a valor justo con efectos en resultados.	Se registran a su valor justo, reflejando los efectos en resultado.	Se valorizan a su costo corregido unitario (acciones).	La diferencia esta dada por la comparación del valor justo con costo corregido. O visto de otra forma, los nulos efectos tributarios que tendrán los cargos y abonos a resultados por la valorización contable ya que no están realizados.
Inversiones mantenidas hasta su vencimiento.	Costo amortizado, más ajuste por deterioro de valor	Sólo se acepta el costo directo, más ajustes por corrección o diferencias de cambio si	La diferencia que se presenta, es de tipo temporal y se reversara cuando se termine el contrato. Esto por que el deterioro de valor no es reconocido tributariamente.

Universidad del Bío Bío

		procediese.	
Prestamos y cuentas por cobrar.	Costo amortizado más pérdida por deterioro de valor	Sólo se refleja el capital prestado en activo, los intereses ganados se registran en resultado.	Las diferencias estarán dadas principalmente por las pérdidas por deterioro que se cargue a resultado durante el contrato, pero que no tienen efecto tributario y serán compensadas cuando se liquide el instrumento.
Activos financieros disponibles para la venta	Se valorizan al costo, más su ajuste por deterioro de valor.	Sólo se considera el costo de adquisición, corregido si corresponde	Al igual que en los anteriores, las posibles pérdidas por deterioro de valor, serían las principales diferencias, las cuales se reversarían a la liquidación del instrumento.
Instrumentos derivados de cobertura	Se valorizan a valor justo con efectos en resultados	No se acepta reconocer efectos en resultados por especulaciones	Cuando el contrato se liquide, se generarán los ingresos tributarios que compensarán las diferencias.
Instrumentos derivados de cobertura de flujos de efectivo.	Sus ajustes a valor justo se llevan a patrimonio.	No se reflejan efectos en los resultados tributarios, por especulaciones.	Durante el período de maduración no hay efectos en resultados pero si en las cuentas de balance, en esta situación se amerita un impuesto diferido por las diferencias entre estas cuentas y sus efectos serán contra las cuentas de patrimonio, no

Universidad del Bío Bío

			contra el impuesto renta.
--	--	--	---------------------------

Fuente: Extraído y Modificado de Pinto, German (2007)

5.4.4.- Caso Práctico

Ejemplo 5.3.

El 1 de julio del 2006 la empresa XX, compra un bono de la empresa YY, por un valor de \$ 100.000.000, que le genera un tasa de interés del 12% anual (12.000.000) y recuperable al 5 año. Este bono no posee cláusula de reajustabilidad y la empresa XX lo contabiliza con un instrumentó mantenido hasta el vencimiento. En el tercer año la empresa YY tuvo cuantiosas perdidas, por lo que la empresa XX estimo una perdida por deterioro de valor, debido a los altos riesgos de insolvencia de la empresa YY, esta perdida de valor correspondió a un 10% del valor amortizado del instrumento financiero.

A) Valoración Contable.

Los instrumentos mantenidos hasta su vencimiento, se contabilizaran en un principio por su valor de costo y luego por su costo amortizado. Y este es igual al costo de adquisición menos cualquier devolución de capital, más los intereses devengados y menos la perdidas por deterioro de valor.

Con estos datos tenemos que el valor contable del bono al 31/12/2006 es igual a.

Recuadro 5.10.- Solución del Ejemplo 5.4. Valor contable del Instrumento financiero.

Costo inicial	\$ 100.000.000
Menos: Devoluciones de capital	0

Universidad del Bío Bío

Más: Interese devengados (12.000.000/12 *6)	\$ 6.000.000
Menos: Pérdidas por deterioro de valor.	0
Valor contable	\$ 106.000.000

Fuente: Elaboración Propia.

B) Base tributaria

El valor del bono será igual a su valor de adquisición, no se corrige pues no existe cláusula de reajustabilidad. Además los intereses que este bono genera se incluirán en los resultados del período en que se perciban y no cuando se devengue, de acuerdo al artículo 29 de la ley de la renta, pues son rentas del artículo 20 N° 2 de esta misma ley.

C) Impuesto Diferido

Con la valoración contable y la valoración tributaria, podemos calcular la diferencia existente, y determinar los impuestos diferidos para el primer año.

Recuadro 5.11.- Solución Ejemplo 5.3. Determinación de los Impuestos Diferidos.

Base Tributaria	\$ 100.000.000
Valor Contable	(\$ 106.000.000)
Diferencia Imponible	(\$ 6.000.000)
Impuesto diferido de pasivo	\$ 1.020.000

Fuente: Elaboración Propia.

Al ser un impuesto diferido de pasivo, debemos registrarlo contra el gasto por impuesto a la renta. Esto se explica por que financieramente estamos reconociendo una utilidad mayor que la calculada tributaria mente, por el interés devengado. Esto provoca que el gasto por impuestos deba ser mayor que el impuesto renta y esa diferencia es recogida por el impuesto diferido.

Universidad del Bío Bío

-----X-----

Gasto por impuesto renta	1.020.000	
Impuesto Diferido de Pasivo		1.020.000

-----X-----

Para los años siguientes de debe proceder de la misma forma en la determinación de la base contable, sin olvidar que la diferencia del período se calcula deduciendo la diferencia reconocida en el período anterior.

En el siguiente cuadro se muestra la valorización contable, la base tributaria, así como el cálculo del impuesto diferido de este instrumento financiero, para los próximos años.

Recuadro 5.12. Solución Ejemplo 5.3. Determinación de Impuesto Diferido.

Instrumento financiero Mantenido hasta el vencimiento (Bono)						
Valorización Contable						
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Valor inicial	100.000.000	100.000.000	100.000.000	100.000.000	100.000.000	100.000.000
(-) Devoluciones de Capital	0	12.000.000	24.000.000	36.000.000	48.000.000	160.000.000
(+) Intereses Devengado	6.000.000	18.000.000	30.000.000	42.000.000	54.000.000	60.000.000
(-) Perdas de Valor	0	0	10.600.000			
Valor Amortizado	106.000.000	106.000.000	95.400.000	106.000.000	106.000.000	0
Base Tributaria						
Valor de Adquisición	100.000.000	100.000.000	100.000.000	100.000.000	100.000.000	0
Impuesto Diferido						
Diferencia Acumulada	- 6.000.000	- 6.000.000	4.600.000	- 6.000.000	- 6.000.000	0
Diferencia del Período	- 6.000.000	0	10.600.000	-10.600.000	0	6.000.000
Impuesto Diferido	- 1.020.000	0	1.802.000	-1.802.000	0	1.020.000

Fuente: Elaboración Propia

Capítulo N° 6

**Impacto de la Aplicación de las
NIC, en el cálculo del Impuesto**

Diferido de:

Existencias,

Activos Biológicos,

Activos por impuestos,

Provisiones e

Ingresos Anticipados.

6.1.- Activos Biológicos

6.1.1.-Valorización según los Boletines Técnicos .

En estas normas no está definido el concepto de activos biológicos y menos aun la forma de contabilización de este tipo de bienes, es así como la única norma aplicable y en la cual se ha basado la llamada contabilidad agrícola, se refiere al Boletín técnico N° 12, sobre valorización de Plantaciones Forestales, pero en cuanto a los productos agrícolas y agropecuarios, no existe en Chile una norma contable específica.

Al no existir una norma que regule el tema, el Colegio de Contadores de Chile A.G. dispuso en su boletín N° 56, que se debían aplicar las normas internacionales de contabilidad (NIC), dictadas por el IASC (International Accounting Standards Committee). Entonces los impactos de la aplicación de esta NIC, no deberían ser demasiado profundos. Es así como los activos biológicos deberían ser contabilizados de acuerdo a su valor justo menos los costos hasta el punto de venta, y las diferencias ajustarlas contra resultados, tal como lo indica la NIC 41.

La excepción a la regla lo constituirán las plantaciones forestales, pues el Boletín técnico N° 12, trata la forma de contabilización de estos activos, indicando lo siguiente.

Los costos incurridos en el desarrollo de las plantaciones forestales, se consideran una mayor inversión, y por tanto deberán ser activados e incluidos en las normas de corrección integral a los estados financieros.

Además, se especifica que de forma sistemática se deberá tasar el valor de las plantaciones, registrando la diferencia entre este último y el costo corregido, en una cuenta de patrimonio denominada "Reserva Forestal".

6.1.2.- Valorización según las NIC.

Los activos biológicos están contenidos en la NIC 41, del proyecto de conversión N° 5 del Colegio de Contadores de Chile A.G. esta norma regula todos los activos biológicos y productos agrícolas cosechados de activos biológicos, hasta su lugar de venta, lugar donde pasan a formar parte de las existencias, y deben ser valorizados según la NIC 2.

Los activos Biológicos son definidos como las plantas y animales que sufre una transformación biológica, que puede ser controlada y valorizada por la empresa. En cambio los productos agrícolas son aquellos cosechados de los activos biológicos.

Lo importante del concepto activo biológico, es que incluye tanto los productos agrícolas, agropecuarios, forestales, la crianza de salmones y otras especies vivientes.

Los activos biológicos y los productos agropecuarios se deberán valorizar a su valor justo menos los costos estimados hasta el punto de venta. Estos últimos incluyen comisiones a intermediarios y comerciantes, cargos a agencias reguladoras o bolsas de productos, además de impuestos y gravámenes, no incluyendo los gastos de transporte, seguro o flete.

Las diferencias que surjan producto de la determinación del valor justo, se cargarán a resultados en el período en que se determinen.

Además según las especificaciones de la NIC 36, la pérdida por deterioro de valor no se aplica para los activos incluidos en la NIC 41 sobre agricultura, que estén registrados a su valor justo. Si este valor no pudiese ser estimado, se registrara a su costo, menos amortizaciones y pérdidas por deterioro. Aunque la

Universidad del Bío Bío

lógica nos dice que si es posible estimar el valor de recuperación necesario para calcular la pérdida por deterioro, es posible determinar el valor justo.

6.1.3.- Diferencias con efectos en el cálculo del Impuesto Diferido

A) Según Boletines Técnicos.

La naturaleza de las diferencias que dan origen a los impuestos diferidos, están dadas por el no reconocimiento tributario del valor justo o el valor retasados como medidas del costo de los bienes, ya que contempla cantidades estimadas y no flujos efectivos de ingresos, para los contribuyentes.

Dichas diferencias se reversan cuando el activo sea liquidado, pues sólo ahí se reconocerán tributariamente los flujos que fueron estimados por el valor justo.

Un caso especial se da con los valores retasados de las plantaciones forestales, pues las diferencias producidas por esta retasación se consideran en el patrimonio y no en resultados, por lo que el boletín técnico N° 60 indico en su número 18, que se debe reconocer el impuesto diferido que estas diferencias generan, contra la cuenta de reservas forestales contemplada en el patrimonio, en cambio el boletín técnico N° 69, estimo un procedimiento alternativo, que consistía en presentar la cuenta de reserva forestal neta del impuesto diferido, pero sin reconocer un pasivo por el impuesto diferido determinado.

B) Según normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Las diferencias que darán origen al impuesto diferido, estarán dadas porque tributariamente no se acepta el valor justo como una medida del costo de los activos biológicos.

Esta diferencia se revertirá cuando el bien sea liquidado, ya que ahí se reconocerán tributariamente los resultados.

6.1.4.- Caso Práctico.

Ejemplo 6.1

Considérese una plantación forestal cuyo valor tributario corregido es de \$ 150.000.000, y contablemente se tiene registrada a un valor similar, pero al realizar una tasación de la plantación se estima que el valor de esta es de \$ 200.000.000.

6.1.4.1.- Desarrollo según las normas de los Boletines Técnicos.

La cantidad asignada a la cuenta patrimonial de Reserva Forestal, será de \$ 50.000.000, y corresponde a la diferencia entre el valor retasado y el costo corregido (contablemente).

Al calcular las diferencias entre la valoración tributaria y contable, tenemos lo siguiente.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 6.1. Determinación del Impuesto Diferido según Boletines Técnicos.

Base tributaria	\$ 150.000.000
Valor Contable (Valor tasado)	(\$ 200.000.000)
Diferencia temporal imponible	(\$ 50.000.000)
Impuesto diferido de pasivo (tasa del 17%)	(\$ 8.500.000)

Fuente: Elaboración Propia

Por lo tanto el asiento por lo impuestos diferidos quedar á de la siguiente manera.

-----X-----		
Reserva Forestal	8.500.000	
	Impuesto Diferido de Pasivo	8.500.000
-----X-----		

6.1.4.2.- Desarrollo según las Normas Internacionales de Contabilidad.

Considerando el mismo ejemplo planteado.

Agregándole que el valor neto (sin corrección) era de \$ 145.000.000

A) Valoración Contable

En la contabilidad de la empresa el activo biológico debe quedar registrado a su nuevo valor justo y su efecto se debe cargar a los resultados del período. Para ellos se hace el siguiente asiento por la diferencia entre el costo (sin corrección) y el determinado a la fecha de balance.

Universidad del Bío Bío

-----X-----		
Activo Biológico ⁵¹	55.000.000	
Utilidad por Revalorización		55.000.000
-----X-----		

En este caso el ajuste a resultados fue mayor que el ajuste contra reserva forestal que se hizo anteriormente, esto por la corrección monetaria, que de acuerdo a los boletines técnicos se debía aplicar a los costos incluidos en el valor inicial de las plantaciones forestales. En cambio las NIC, no aplican esta conciliación por corrección, lo que implica que para determinar el ajuste por revalorización se deba comparar el nuevo valor justo con el costo (sin corregir).

Por lo tanto el valor contable del activo biológico a considerar en el cálculo del impuesto diferido, es aquel registrado a la fecha de los estados financieros, es decir, \$ 200.000.000

B) Base Tributaria

La base tributaria será igual a su costo corregido, el cual en este caso ya estaba determinado y era igual a \$ 150.000.000. Este valor constituirá la base tributaria del activo biológico.

C) Impuesto Diferido.

Considerando la valoración contable y tributaria, podemos determinar las diferencias que se producen y que genera n impuesto diferido.

⁵¹ Se utilizan nombres genéricos para las cuentas, pues la designación específica de cada una de ellas dependerá del plan de cuentas propio de cada empresa.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 6.2. Determinación del Impuesto Diferido según las Normas Internacionales de Contabilidad.

Base Tributaria	\$ 150.000.000
Valor Contable	(\$ 200.000.000)
Diferencia Temporal Imponible	(\$ 50.000.000)
Impuesto Diferido de Pasivo	(\$ 8.500.000)

Fuente: Elaboración Propia

Y el asiento quedaría de la siguiente manera;

-----x-----

Gasto por impuesto renta	8.500.000	
		Impuesto Diferido de Pasivo
		8.500.000

-----x-----

6.1.5.- Conclusiones

La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad no cambiará sustancialmente la forma de determinar el impuesto diferido para los activos biológicos, así como tampoco las bases sobre las cuales se determine.

Sin duda la dos mayores diferencias estarán dadas, en primer lugar, por la ausencia de corrección monetaria en la determinación del valor contable, lo que aumentarán la cuantía de los ajustes por revalorización (reserva forestal), pero en el cálculo del impuesto diferido no variará nada, ya que este se determina sobre la base de valor justo de los activos biológicos, que para el caso debería ser el mismo que el valor tasado por expertos de acuerdo a l boletín técnico N° 12.

La otra diferencias, se refiere a la cuenta contra la cual se ajusta el impuesto diferido, en el caso de los boletines técnicos se realizo contra una cuenta

Universidad del Bío Bío

de patrimonio, en cambio según las NIC 41, los efectos de los ajustes de valor se abonaran (cargarán) a resultados, por lo que el impuesto diferido se ajustara contra el resultado.

6.2.- Existencias

Esta cuenta menciona todos aquellos activos mantenidos para la venta en el curso de las operaciones normales de la empresa incluyendo materias primas, insumos, productos en proceso o aquellos que se encuentren disponibles para ser vendidos.

6.2.1.- Valorización según los Boletines Técnicos.

En el capítulo V del boletín técnico N° 1 referente a las normas contables generales, se puede destacar que “las existencias deben llevarse al costo o al valor de mercado si este fuera menor”. Además, se menciona que el costo comprende tanto aquellos costos directos más los costos indirectos de fabricación.

El valor de mercado que se considera para la valoración de las existencias, es aquel que represente su reposición actual, es decir, la cantidad que le costaría a la empresa reponer ese bien. Aunque es extraño que una empresa espere vender sus existencias a un valor inferior a su costo, excepto cuando estén deterioradas y su costo no pueda ser recuperable.

Para la determinación del valor de las existencias, se mencionan tres tipos distintos de base, FIFO, LIFO y el Promedio Ponderado.

Dentro del costo de las existencias, podemos considerar aquellos derivados de la adquisición de materiales o insumos necesarios además de todos aquellos costos identificables con la transformación de los anteriores, como ser la mano de

Universidad del Bío Bío

obra y los costos indirectos de fabricación que sean atribuibles a la producción de dichos bienes o productos.

En relación a los ajustes de las existencias, en el boletín técnico N° 13 se indica que con la promulgación del DL N° 824, en donde se fijaría el procedimiento a seguir para reconocer el efecto de la inflación de los estados financieros, procedimiento que sería similar al recomendado por el colegio de contadores. En consecuencia a lo anterior, la corrección monetaria de las existencias, procederá realizarla de acuerdo con las normas tributarias vigentes contempladas en el artículo 41 N° 3 de la ley de la Renta.

6.2.2.- Valorización Contable según las NIC.

Al igual que en la normativa contable nacional vigente en la actualidad, la NIC N° 2 menciona que las existencias deben ser valoradas al costo o al valor neto realizable, el que sea menor. Además menciona que los montos presentados como existencias deberán considerar aquellos costos derivados de la adquisición y transformación de las mismas incorporando además otros costos que hayan sido necesarios para darles su condición y ubicación actuales.

En la normativa contable internacional, el valor de las existencias se asignará utilizando el método FIFO o costo medio ponderado, no considerando para esto el método LIFO que permitía utilizar la norma contable nacional.

Al igual que en los boletines técnicos, cuando las existencias sean vendidas, el valor de ellas se reconocerá como un gasto del ejercicio en que se reconozcan los ingresos ordinarios.

6.2.3.- Diferencias con efectos en el cálculo del Impuesto Diferido

A) Según Boletines Técnicos.

Los costos indirectos de las existencias son los que provocan la diferencia de valorización. De acuerdo al ámbito contable, estos son considerados como parte del costo de las existencias, mientras que en el ámbito tributario, los costos indirectos de fabricación son considerados como gastos, por tal motivo deberán ser deducidos de los ingresos en el período en que se incurrieron y no precisamente en el que se venden las existencias.

El efecto de la diferencia en la valorización se reflejará al momento de considerar las partidas de resultado, en este caso, el ámbito contable rebajará como gasto el costo directo e indirecto de aquellas existencias que se hayan vendido y por el lado tributario solamente se rebajara del resultado del ejercicio, el costo directo⁵² de las existencias que se están vendiendo, ya que los costos indirectos se ha rebajado como gastos en el período en que efectivamente se incurrió en ellos y no necesariamente en el período en que se vendieron las existencias.

Lo anterior repercutirá necesariamente en el cálculo por corrección monetaria, tanto desde el punto de vista contable y tributario, diferencia que será reversada en el momento de la venta.

B) Según normas Internacionales de Contabilidad

En general las diferencias entre las NIC y las normas tributarias, que generan impuestos diferidos, no difieren sustancialmente de las consideradas hasta el momento, con la aplicación de los boletines técnicos.

⁵² Según el artículo N° 30 de la ley de la renta, se considera costo directo de los bienes producidos, la mano e obra y materia prima directa.

Universidad del Bío Bío

La mayor diferencia es que, según la normativa internacional ya no se reconocerá ajustes por corrección monetaria lo que a nuestro entender y producto de un análisis desarrollado en amplitud en capítulos anteriores, es una diferencia temporal que generará impuestos diferidos.

Otra discrepancia que podría ser importante, es que la NIC N° 2, no permite utilizar el método de valoración LIFO, esto podría provocar una diferencia de las cantidades de impuestos diferidos calculado en aquellas empresas que valorizaban sus existencias según este modelo, pues al permitir sólo el método FIFO y promedio ponderado, se asimila más a la base tributaria.

A lo anterior hay que agregar que la NIC N° 2, no establece un método de ajuste del valor de las existencias, lo que crea diferencias con el costo corregido considerado para efectos tributarios, esta diferencias se saldará en el momento de la venta de las existencias.

6.2.4.- Caso Práctico.

Debido a que no existen mayores diferencias entre la valoración establecida por los boletines técnicos y las NIC, se omitirá un ejemplo sobre este tema, aunque en el Capítulo 2, se puede comprender en forma práctica, cual es el efecto de la diferenciación de valoración de las existencias entre la norma contable y la tributaria, mediante el desarrollo del ejemplo 2.1.

6.2.5.-Conclusión

El impuesto diferido originado en la valorización de las existencias, principalmente nace producto del período en que se reconocen los costos indirectos de fabricación como gastos ya que según la norma contable, estos al ser parte del valor de las existencias, se reconocerán como gastos en el período en que se reconozcan los ingresos ordinarios producto de la ventas las existencias y según la norma tributaria, los costos indirectos de fabricación deberán ser reconocidos como gastos en el período en que se incurra en ello, es decir, en el período en que se haga el desembolso por su pago.

Otro hecho que originara impuesto diferido, será la corrección monetaria, la que afectara la valorización de las existencias que reconoceremos como gastos en el momento que estas sean vendidas o que se liquiden por algún otro medio .

6.3.- Activos por Impuestos sobre las Ganancias Corrientes.

Dentro de esta clasificación de activos, se deben incluir todos aquellos créditos sobre los que se tengan los derechos y que sean utilizables contra el impuesto a las ganancias, es decir, contra el impuesto de Primera Categoría, así como las consideraciones de pagos anticipados de este impuesto, dentro de los cuales podemos incluir:

- Pagos Provisionales Mensuales (PPM).
- Créditos por donaciones.
- Créditos Sence.
- Pérdidas de Arrastre, etc.

6.3.1.- Valoración según los Boletines Técnicos .

Generalmente estos activos se presentan en los estados financieros por sus montos reales a imputar de acuerdo con las normas tributarias, por lo que no generaran diferencias por las cuales reconocer un impuesto diferido, considerando además que por lo general estos créditos pueden ser imputados sólo en el período en que son generados, y los excesos son en algunos casos devueltos.

Un caso especial lo constituyen las perdidas tributarias, las cuales pueden ser imputadas hasta su total extinción, en contra de las utilidades del mismo orden anteriores y/o futuras. En el caso que se imputen a utilidades pasadas se registrara un impuesto por recuperar, lo que esta de acuerdo con lo indicado por el Servicio de Impuesto Internos (SII) mediante circular⁵³, donde especifica que en el caso que las pérdidas tributarias que absorban utilidades de igual clasificación, no retiradas o distribuidas, el impuesto que se ha cancelado por ellas se considerará como pago provisional aplicando las normas de imputación o devolución correspondientes.

En cambio por las perdidas que se imputaran a utilidades futuras, el Boletín técnico N° 60, indica que se deberá reconocer un activo por impuesto diferido, correspondiente a aplicar la tasa de impuestos sobre el valor actualizado de la perdida, según las normas de tributarias, las cuales en la misma circular N° 65/2001, indican que el monto de la perdida se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo a la variación IPC en que se origino la perdida y el cierre del ejercicio en que se deducirá.

⁵³ Circular N° 65 del 25 de Septiembre del 2001. Materia: Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los N°s 2,5 y 12 del artículo 31 de la Ley de la Renta por la Ley N° 19.738, del año 2001.

6.3.2.-Valorización según las NIC.

Las normas internacionales, no indican nada respecto a una valorización distinta de los créditos contra los impuestos corrientes. Sólo hace hincapié, en el párrafo 34 de la NIC 12, que para reconocer un activo por impuesto diferido, por las pérdidas tributarias imputables a futuro, se deberá tener suficiente certeza de que existirán utilidades del mismo orden, contra las cuales compensar dichas pérdidas.

6.3.3.- Diferencias con efecto sobre los Impuestos Diferidos.

Como se puede apreciar, existen diferencias entre lo dicho en la NIC N° 12, con lo expuesto por el boletín técnico N° 60, ya que la primera sólo reconoce la compensación de las pérdidas tributarias contra utilidades del mismo orden que se generen en ejercicios posteriores. De este modo la normativa contable internacional, no reconocerá un impuesto por recuperar.

En lo que respecta a la compensación de las pérdidas tributarias contra las utilidades tributarias generadas en ejercicios posteriores, no existirían diferencias entre una normativa y la otra, reconociendo un activo por impuesto diferido que rebajara el impuesto que se tendrían que cancelar en el período siguiente.

6.3.4.- Conclusión

Como se puede observar, el tratamiento asignado por la compensación de las pérdidas tributarias, será distinto entre lo expuesto por el boletín técnico 60 y la NIC N° 12 cuando existan utilidades generadas en períodos anteriores que aun no hayan sido distribuidos o retirados, en cuyo caso el boletín técnico reconoce un impuesto por recuperar y no precisamente un impuesto por recuperar.

6.4.- Provisiones

Las provisiones son estimaciones de gastos o desembolsos futuros que la empresa espera que ocurran.

6.4.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .

El cálculo de las provisiones en la norma nacional, esta respaldada en el principio de devengado, que indica “La determinación de los resultados de operación y la posición financiera deben tomar en consideración todos los recursos y obligaciones del período, aunque éstos hayan sido o no percibidos o pagados, de esta manera los costos y gastos podrán ser debidamente relacionados con los respectivos ingresos que generan”. Por lo tanto se deben constituir provisiones por todos aquellos gastos o erogaciones que aun no has sido desembolsado pero por los cuales la empresa posee una obligación.

Para poder realizar una provisión se debe tener un grado de certeza confiable, acerca del monto del desembolso, por lo tanto el valor contable que tendrán las provisiones será el que se calcule por la administración, utilizando un criterio prudencial, que no se contradiga con el objetivo de A-5, del titulo V del Boletín Técnico N° 1, que indica que las provisiones no deberán ser utilizadas con el fin de reflejar una menor utilidad financiera en un período.

6.4.2.- Valorización según las NIC.

La valorización de las provisiones, al igual que en caso de los boletines técnicos, será por el mejor valor estimado de acuerdo a modelos económicos o información que administración tenga, la única diferencia con las nor mas

Universidad del Bío Bío

aplicables según los boletines técnicos, es que según la NIC N° 37, sólo se deben reconocer aquellas provisiones que signifiquen una obligación para la entidad y que por tal motivos se deba realizar una salida de recursos. El criterio utilizado por la normativa contable internacional deja fuera las provisiones por perdidas de los activos, tales como las por deudores incobrables.

6.4.3.- Impuesto Diferido

Las diferencias que generan impuesto diferidos están dadas por que tributariamente, los gastos se entenderán rebajados de la base imponible de impuestos en los períodos en que sean efectivamente cancelados o hayan quedado adeudados, por lo tanto las estimaciones de gastos no se consideran, no reconociendo las provisiones como una obligación exigible de la empresa por tratarse de simples estimaciones. Por lo que su base tributaria es igual a cero.

Estas diferencias se reversaran en la medida que los gastos o desembolsos provisionados se vayan haciendo efectivos y por ende considerados tributariamente como una deducción de la Renta Liquida Imponible para lo cual deberán encontrarse pagados o adeudados.

6.5- Provisión Indemnización por Años de Servicios.

Cuando el empleador mediante un acuerdo contractual con los trabajadores, en forma colectiva, acuerde cancelar una indemnización por años de servicios, canceladas a todo evento, se deberá reconocer el gasto devengado en cada período, como una Provisión por Indemnización por Años de Servicio.

6.5.1.- Valorización según los Boletines Técnicos .

Respecto a la valoración de las provisiones indemnizaciones por años de servicios (PIAS), existen dos formas de cálculo, de acuerdo a su valor corriente y su valor actual, aunque el boletín técnico N° 8 recomienda la adopción de la base del valor actual.

Para calcular la base del valor actual, considera dos métodos:

- ❁ Costo proyectado del beneficio⁵⁴: Bajo este método se debe primeramente determinar la indemnización total que deberá pagarse en el futuro, a fin de calcular posteriormente el valor actual de la provisión que deberá efectuarse cada año. Esta provisión, ajustada anualmente a una tasa de interés compuesta, permitirá devengar la totalidad de la obligación durante los años de servicio del personal acreedor al beneficio.
- ❁ Costo devengado del beneficio: Este método considera el costo de los beneficios adquiridos cada año por el personal que será en definitiva acreedor al beneficio, en virtud de la estimación antes mencionada, a fin de calcular el valor actual de dichos beneficios. Bajo este método la provisión anual aumenta progresivamente, debido al menor número de años de capitalización a que estará afecto el valor actual de los derechos adquiridos cada año.

⁵⁴ Según lo detallado en la Cartilla tributaria N° 5 de Julio de 2007, de la Cámara Chilena de la Construcción. Tomado de: <<http://oldcchc.cchc.cl/cendoc/databank/20366.pdf>> en línea (06.12.2007)

6.5.2.- Valorización según las NIC.

En lo que respecta a las NIC`s, la indemnizaciones por años de servicios se encuentran reguladas en la norma N° 19 correspondiente a las retribuciones a los empleados en particular al referirse a los beneficios por cese.

Bajo la NIC N° 19, se considera que las retribuciones a los empleados comprenden todos los tipos de remuneraciones que la empresa entrega a los trabajadores. Dentro de todas las retribuciones que podemos encontrar en esta NIC en particular, aquella que se refiere a las indemnizaciones por cese de trabajo, la podemos asimilar a indemnización por años de servicio, pues la empresa las debe reconocer cuando pagara a los empleados como consecuencia de:

- a) La decisión de la empresa de terminar el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro; o bien
- b) La decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales compensaciones.

En cuanto a la valoración de las obligaciones que adquiere la empresa por dichos beneficios a los trabajadores, cuando este se vaya a cancelar después de un año posterior a la fecha del balance general, se aplicara la tasa de descuento para lo cual se utilizaran los rendimientos de mercado. Al considerar el plano local, la tasa de descuento que se utiliza con mayor frecuencia es aquella que muestran los rendimientos libres de riesgo.

Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el valor estimado para la indemnización por cese de las relaciones laborales, debe

Universidad del Bío Bío

ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.

La NIC N° 19 establece que las indemnizaciones por término de las relaciones laborales se deberán reconocer a valores actuariales. Éstos son el resultado de varios cálculos del orden econométricos para lo cual se consideran diferentes variables dependiendo del ambiente y la situación en la que se encuentran principalmente los trabajadores.

6.5.3.- Diferencias con efectos sobre los Impuestos Diferidos

A) Según los Boletines Técnicos

El nacimiento del impuesto diferido originado en la provisión indemnización por años de servicio, se debe a que hay diferencia en los métodos para calcular la provisión. Mientras que la normativa tributaria utiliza un método de valor corriente, la normativa contable utiliza la base del valor actual de las obligaciones. El hecho que se consideren distintos métodos para calcular las provisiones generará que se obtengan diferencias en la base de esta partida y como consecuencia de los montos que se consideraran como gastos.

B) Según las normas Internacionales de Contabilidad.

Las diferencias que generan impuesto diferido, al igual que en las normas nacionales, están dadas por los diferentes métodos de determinación existentes entre las normas contable y las tributarias.

La NIC N° 19, indica que la forma de cálculo será a valores actuariales, que utiliza las variables del entorno que permitan el cálculo más acertado, en cambio

Universidad del Bío Bío

las normas tributarias sólo permiten la deducción como gasto y por ende la provisión por dichos gastos, de acuerdo al método de valor corriente.

6.5.4.- Caso Práctico.

Ejemplo 6.2.

Con fecha 02 de enero del año 2006 la empresa XXX, firma contrato laboral con 5 trabajadores. En este contrato se estipula que al final de la relación laboral la empresa deberá cancelar una indemnización por años de servicio. La empresa procede al registro de una provisión por tal indemnización que deberá cancelar en el futuro.

La relación laboral dura hasta finalizado diciembre del año 2008, lapso durante el cual las remuneraciones mensuales fueron de \$ 200.000 para el año 2006, \$ 220.000 para el años 2007 y de \$ 260.000 para el año 2008, poniendo termino a la relación labora el mes de enero del año 2009, período en el cual la empresa debe cancelar dicha indemnización a los empleados.

Como ya se ha establecido anteriormente, la regulación contable establece que la provisión por indemnización por años de servicios debe ser registrada a valores actuales, sin embargo el cálculo de dichos valores no es tema de la presente memoria de título, motivo por el cual se presentaran valores anuales estimados por este concepto.

A) Desarrollo de acuerdo con los Boletines Técnicos.

De acuerdo a la norma tributaria, las provisiones indemnización por años de servicio, se valorizaran a valor corriente, esto quiere decir que se considerarán el numero de trabajadores por sus respectivas remuneraciones. Sin embargo la

Universidad del Bío Bío

norma contable establece que dichas provisiones se valorizaran a valores actuales.

Recuadro 6.4. Estimación anual de las provisiones por indemnización años de servicios .

Períodos	Valores corrientes	Valores Actuales (Estimados)
2006	12.000.000	13.100.000
2007	13.200.000	14.620.000
2008	15.600.000	16.430.000

Fuente: Elaboración Propia

Con estos datos podemos comenzar a determinar las diferencias originadas en la base contable de esta provisión y los respectivos efectos que tiene el registro de la provisión en el resultado del ejercicio como un gasto consumido en el período.

Recuadro 6.5. Determinación de los Impuestos Diferidos según los Boletines Técnicos.

	2006	2007	2008	Diferencia acumulada
Base contable	13.100.000	27.720.000	44.150.000	
Base Tributable	12.000.000	25.200.000	40.800.000	
Diferencia por Obligación			3.350.000	
Diferencia	1.100.000	2.520.000	0	
Diferencia del período	1.100.000	1.420.000	-2.520.000	0
Impuesto diferido	187.000	241.400	-428.400	0

Fuente: Elaboración Propia

De acuerdo a este método, las diferencias temporarias se observan en las cuentas del balance, en donde consideramos la provisión por indemnización como una obligación que se tiene con los trabajadores. Como ya se pronuncio , la empresa registra las indemnizaciones a valores actuales que son los que efectivamente se cancelarán, por su parte la norma tributaria al considerar el valor corriente, al momento de cancelar la indemnización se produce un efecto en el flujo esperado a cancelar, de tal modo que se debe considerar la diferencia entre

Universidad del Bío Bío

lo estimado y lo realmente cancelado como una subestimación de la obligación a cancelar.

B) Solución según las normas Internacionales de Contabilidad.

Al solucionar el caso planteado según las NIC, lo único que variará será el cálculo financiero de las provisiones, ya que utilizará un modelo actuarial para su cálculo. Aunque en nuestra opinión, y debido a la complejidad de estos cálculos, que requerirían de conocimientos de econometría, creemos que se seguirá utilizando el mismo modelo.

Pero en el cálculo del impuesto diferido, esto no incidirá de masiado, sólo cambiara la base contable, aunque no nos es posible estimar si estas diferencias serán mayores o menores a los calculados hasta ahora.

6.6.- Ingresos Anticipados.

Al comenzar al analizar los impuestos diferidos que se originan con el reconocimiento de ingresos que han sido recibidos de manera anticipada por una operación que se realizará en un tiempo futuro, es necesario conocer que es lo que reconocen las distintas normativas por ingresos.

6.6.1.- Valorización según los Boletín Técnicos.

En el boletín técnico N° 70, se define el ingreso neto como el aumento en los beneficios económicos originados durante un período producto del desarrollo de las actividades habituales o frecuentes de una empresa dando como resultado un aumento en el patrimonio.

Universidad del Bío Bío

Dentro de la misma normativa, se pueden distinguir e identificar dos tipos principales de ingresos, aquellos efectivos y los diferidos.

- Los ingresos efectivos son aquellas cantidades que han sido recibidas en efectivo o su equivalente en efectivo como consecuencia de una operación de la empresa.
- Por su parte, los ingresos diferidos corresponden a cantidades recibidas de efectivo o su equivalente en efectivo por operaciones que aun no han sido realizadas por la empresa.

Si por regla general, los ingresos deberán ser medidos al valor justo del precio recibido o por recibir, cuando los ingresos sean recibidos en forma diferida, para medir el valor justo se deberán descontar los valores nominales, utilizando una tasa de interés implícita.

Según se especifica en el Boletín técnico N° 1, los ingresos no deberán ser contabilizados en resultado mientras no cumplan con las condiciones para ello, y en el Boletín N° 33 se menciona que la condición que se debe cumplir para ser registrados en resultados es que se encuentren devengados, de tal modo que mientras no se efectúe esto los ingresos anticipados se deberán reconocer como un pasivo.

6.6.2.- Valorización según las NIC.

En las definiciones del párrafo 7 de la NIC N° 18 se expresa que “Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos durante el ejercicio, producto del desarrollo de actividades habituales de la empresa que den como resultado un aumento del patrimonio neto de la empresa”.

Universidad del Bío Bío

Al igual que todas las situaciones reguladas bajo la normativa internacional, los ingresos ordinarios serán reconocidos cuando sea probable que los beneficios económicos puedan ser medidos con fiabilidad

En el párrafo N° 9 de la NIC N° 18 se menciona que la valoración de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos .

La NIC N° 18 en su párrafo N° 13, menciona que en algunos casos será necesario aplicar el reconocimiento de los ingresos separando los componentes involucrados en una única transacción. Tal es el caso cuando se reciben ingresos a cambio de una operación que incluye alguna actividad que aun no se haya realizado. En esta situación, los ingresos percibidos por adelantado se diferirán y reconocerán como un ingreso propiamente tal cuando se haya realizado la acción por la cual fueron cancelados aquellos ingresos.

Esta Norma además, en su párrafo N° 14, indica que como requisito para reconocer una venta, el que se hayan traspasado sustancialmente la propiedad y los riesgos de los activos vendidos, de no cumplirse con esta condición no se debería reconocer la venta y por ende los ingresos que por ella se percibieran se deberán registrar como ingresos anticipados, hasta que la operación quede perfeccionada.

6.6.3.- Cálculo del Impuesto Diferido.

Como se puede observar, para el reconocimiento y registro de los ingresos en el resultado del ejercicio, tanto los boletines técnicos, así como las normas Internacionales de Contabilidad, operan de acuerdo a la base del devengo no existiendo diferencia alguna en esto. En cambio, de acuerdo a la normativa

Universidad del Bío Bío

tributaria, el hecho que los ingresos se encuentren percibidos es un determinante de gran consideración para el tratamiento que se le asigne.

En consecuencia, la mayor diferencia que existe entre el tratamiento tributario y el financiero que se da a los ingresos, es en cuanto al período en el cual se reconocerán los ingresos en el estado de resultado.

Los ingresos serán reconocidos financieramente en la medida que se encuentren devengados, sin embargo, desde el punto de vista tributario estos se registrarán cuando se encuentren devengados o percibidos. Este hecho provoca que aquellos ingresos percibidos por adelantado, financieramente se consideren como una obligación y tributariamente un ingreso que debe tributar en el período de su percepción, sin importar que la operación por la cual se recibió aun no se haya realizado.

6.6.4.- Caso Práctico.

Ejemplo 6.3.

La empresa "XX", realiza una venta a uno de sus clientes más frecuentes por un total de \$ 40.000.0000. Según lo acordado entre ambas partes, la empresa "XX" entregará mercaderías por un total de \$ 10.000.000 en el momento del acuerdo, procediendo a entregar las demás mercaderías durante los dos períodos siguientes, correspondiendo un total de \$ 15.000.000 en cada período.

La entidad que se encuentra adquiriendo las mercaderías, cancela el total de la venta en el período del acuerdo, por lo que la empresa "XX" se compromete a enviarle en los períodos acordados las mercaderías que aun no han sido traspasadas.

Universidad del Bío Bío

Puesto que no existen diferencias entre lo expuesto por la norma contable nacional y la norma contable internacional, no será necesario desarrollar ejemplos diferentes para cada norma contable puesto que en materia de aplicación de estas sobre el tratamiento de los ingresos percibidos por adelantado, el efecto es el mismo.

A) Valor Contable.

El valor contable registrado en el pasivo de la empresa XX, será igual a \$ 30.000.000, que corresponden a la mercadería que aun no han sido entregadas.

B) Base Tributaria.

La base tributaria del pasivo por ingresos anticipados, será cero, pues los ingresos percibidos tributarán en el período en el cual ingresaron a las arcas de la empresa, por lo que no se reconocerá ningún tipo de obligación.

C) Diferencias e Impuestos Diferidos.

Una vez indicada las particularidades del Valor contable y la Base Tributaria, podemos calcular las diferencias que darán origen al impuesto diferido, en este caso para el primer año, corresponderá a los \$ 30.000.000, la cual será deducible a futuro, pues tributariamente estos ingresos están pagando los impuestos a la renta correspondientes en el período actual, en cambio financieramente no se incluyen en los ingresos de l período, por lo que no están incluidos en el cálculo del gasto por impuesto renta.

Universidad del Bío Bío

Recuadro 6.6. Determinación de Impuestos Diferidos por Ingresos Anticipados

	Año X₁	Año X₂	Año X₃	Diferencia acumulada
Base Financiera	30.000.000	15.000.000	0	
Base Tributaria	0	0	0	
Diferencia	30.000.000	15.000.000	0	
Diferencia del Período	30.000.000	-15.000.000	-15.000.000	0
Impuesto Diferido	5.100.000	-2.550.000	-2.550.000	0

Fuente: Elaboración Propia

6.6.5.- Conclusión

Si bien es cierto, tanto la normativa contable como la tributaria, al final consideran el total de ingresos como parte del resultado, el período en el cual son considerados es distinto ya que la normativa contable los reconocerá a medida que las acciones por las cuales se percibieron los ingresos se encuentren realizadas, mientras que la normativa tributaria reconocerá tales ingresos en el mismo período en que han sido percibidos no importando si quedan operaciones o actividades por realizar que estén relacionadas con tales ingresos.

El que en la norma tributaria prime el concepto de percibido y en la norma contable el principio el concepto de devengado, originará que cuando se reciban ingresos anticipados producto de las operaciones normales de la empresa, el reconocimiento en el estado de resultado se realizarán en períodos diferentes entre el ámbito tributario y el contable.

Conclusión General

En el desarrollo de la presente memoria de título, avocada a realizar una comparación entre la normativa contable nacional y la internacional y su implicancia en el impuesto diferido, hemos concluido lo siguiente.

La futura aplicación de la NIC 12, como parte del proceso de convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad, no hará cambiar sustancialmente la forma en que se calculan los impuestos diferidos, pues el boletín técnico N° 60, en el cual se regula este tema en la normativa contable nacional, fue desarrollado en base a la NIC 12 vigente hasta el año 1996, la cual no difiere sustancialmente de la actual NIC 12, revisada en 2003.

Tanto el boletín técnico N° 60, así como la NIC N° 12, utilizan el Método de balance para la determinación de los impuestos diferidos, el cual se basa en el cálculo del valor contable y la base tributaria de los activos y pasivos para establecer las diferencias temporarias. Una de las mayores diferencias que podemos encontrar en el tratamiento de impuesto diferido, es en relación a la clasificación asignada para su presentación en los estados financieros, puesto que el boletín técnico N° 60 exige que dicha cuenta se pueda dividir en corto o largo plazo, dependiendo de su liquidez, sin embargo, en la NIC N° 1 se establece que los impuestos diferidos se clasifican como no corrientes.

Al desarrollar el presente tema de investigación, nos podemos dar cuenta que el cambio de la normativa contable, no tendrá tantos efectos en relación a la determinación y cálculo de los impuestos diferidos así como pensábamos en un principio.

Dentro de los principales efectos que pueden verse con el cambio de normativa contable, es necesario destacar que todo apunta hacia que los montos

Universidad del Bío Bío

determinados por concepto de impuestos diferidos bajo la normativa contable internacional podrán variar en forma considerable de aquellos determinados bajo los boletines técnicos y más aun si tomamos en cuenta que se consideraran conceptos que antes no se incluían, para de determinación final de impuesto diferido como ocurre con la corrección monetaria. Como ya se ha mencionado, bajo los boletines técnicos, la corrección monetaria no es un partida a c onsiderar para la determinación de los impuestos diferidos ya que tanto contable como tributariamente la reajustabilidad de la mayoría de las partidas es similar, sin embargo, bajo la normativa contable internacional ya no consideraremos la corrección monetaria como una forma aceptable de ajustar el valor lo que nos originara una diferencia significativa.

Las principales diferencias que existen entre la cálculo de los impuestos diferidos bajo los boletines técnicos y las NIC`s se producen porque las bases de las partidas que originan el impuesto diferido son determinados de manera diferente bajo una norma contable y la otra. Al existir diferencias entre las bases contables de las partidas que originan el impuesto diferido, por consecuencia, este también será diferente, pudiendo variar en su cuantía.

El mayor efecto que se presentara con el cambio de normativa contable, estará dado por los criterios a utilizar para valorizar los distintos activos y pasivos que posea una empresa. Estos cambios de valoración , principalmente de los activos, en algunos casos aumentaran las diferencias entre las normas contables y las tributarias lo que puede verse reflejado en la determinación de los impuestos diferidos.

Estos efectos, se explican principalmente por la introducción de conceptos como el valor justo, perdidas por deterioro de valor y el énfasis que se le dará al concepto de costo histórico. En relación al ultimo concepto, si bien los boletines técnicos también lo consideraban, en las NIC`s toma un enfoque distinto al no considerarse la corrección monetaria de los costos históricos como un proceso de

Universidad del Bío Bío

reajustabilidad de las partidas. Este hecho originara una diferencia con la normativa tributaria, la cual sí considera la corrección monetaria.

Uno de los análisis finales mas importantes que podemos destacar, es que mediante el desarrollo de la presente memoria de título, se pudo definir que conceptos como la corrección monetaria, los ajustes por revalorización y las perdidas por deterioro de valor, en determinados casos pueden dar como consecuencia diferencias temporarias a pesar que no existan conceptos paralelos entre la normativa contable y la tributaria. Normalmente la reajustabilidad del valor de las partidas no era fuente de conflicto ya que tanto la normativa contable así como la tributaria, realizaban esta labor de manera similar. Sin embargo, con la introducción del valor justo, de la perdida por deterioro de valor y de la nueva manera de considerar el costo histórico por el lado de la normativa contable, la reajustabilidad de las partidas se aplicará de manera distinta a como la realiza la normativa tributaria, dando la posibilidad que las base de las partidas reajustadas seas distintas entre la norma contable y la tributaria.

Como se plantea, la corrección monetaria origina diferencias la que, a nuestro juicio, con la nueva normativa contable debiera ser considerada como una diferencia temporaria cuando se trate de bienes que serán depreciados o bien que serán liquidados por algún otro medio. La corrección monetaria de estas partidas, originaran un abono en el resultado tributario, sin embargo, este reajuste también aumentará el valor del bien causa por la cual se tendrá una mayor depreciación que cargar en el resultado. Con todo esto podemos concluir que si bien la corrección monetaria aumentará el valor del bien, con esto se obtendrá una mayor depreciación de modo que todas aquellas diferencias en tre la valorización contable y la tributaria se verán reversadas mientras se agota la vida útil del bien o cuando éste sea vendido, momento en el cual se liquidará y se descontara el valor libro del bien como parte del costo.

Universidad del Bío Bío

El rubro donde se notan con mayor claridad estas diferencias es en los activos del inmovilizado material e inmaterial. En contraposición con las normas sobre instrumentos financieros e inversiones, las que no producen prácticamente diferencias en relación con los impuestos diferidos que se determinen, por el hecho de estar adecuadas a las normas internacionales.

En esta memoria de título, se logro hacer un estudio de la mayor parte de los temas contemplados en las NIC, pero aun es pronto para lograr un acabado conocimiento de los verdaderos impactos de las normas internacionales, pues este dependerá de factores propios de cada empresa, de sus necesidades de información y como estas ajustaran los valores de sus activos y pasivos.

Además de los temas ya mencionados, existen temas que por su naturaleza no han sido tratados en la presente memoria de título y sobre los cuales seria interesante profundizar más adelante, en cuanto a como se relacionan con la determinación de los impuestos diferidos. Los temas no trabajados apuntan hacia los estados financieros consolidados, el efecto de las subvenciones gubernamentales, empresas de seguro y minería, así como la aplicación de las normas en economías hiperinflacionarias.

Anexos

Universidad del Bío Bío

Anexo Nº 1

Balance General confeccionado siguiendo los criterios contenidos en la NIC Nº 1 “Presentación de estados financieros”. Este modelo tiene la finalidad, servir como guía, para determinar la base tributaria de las cuentas o grupos de cuentas allí contenidas.

Este manual de cuentas esta basado en el presentado por Mallo y Pulido (2004, pp. 49-50), pero los conceptos allí presentados han sido adaptado s a un lenguaje más utilizado en nuestro país, para una mejor comprensión.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 20X9 Y 20X8		
ACTIVOS	20x9	20x8
<u>Activos No Corrientes.</u>		
Inmovilizado Material.		
Terrenos.		
Construcciones.		
Instalaciones, maquinarias, útiles.		
Activos en leasing (instalaciones, maquinarias, etc.)		
Menos: Depreciación y Perdidas por Deterioro de Valor.		
Inversiones Inmobiliarias.		
Goodwill		
Otros Activos Intangibles.		
Propiedad industrial, Gastos de Investigación y desarrollo, aplicaciones informáticas, etc.		
Menos: Amortizaciones y perdidas por deterioro de valor.		
Activos Financieros No corrientes.		
Participación en empresas relacionadas.		
Créditos a largo plazo a empresas relacionadas.		
Otras participaciones.		
Otras inversiones financieras no corrientes		

Universidad del Bío Bío

Otros créditos a largo plazo. Menos: Perdidas por deterioro de valor. Activos Biológicos. Activos por impuesto Diferido Otros Activos no corrientes.		
TOTAL ACTIVOS NO CORRIENTES		
<u>Activos Corrientes</u> Activos Biológicos. Existencias. Deudores y cuentas por cobrar. Deudas de empresas relacionadas a corto plazo. Otros activos financieros corrientes. Activos por impuestos sobre las ganancias corrientes. Otros activos corrientes. Disponible Sub. Total activos corrientes. Activos no corrientes mantenidos para la venta y de actividades interrumpidas.		
TOTAL ACTIVOS CORRIENTES		
TOTAL ACTIVO		
PASIVO Y PATRIMONIO NETO	20X9	20X8
<u>Patrimonio Neto</u> Capital Ganancias Acumuladas Otras Reservas. Otros Instrumentos de Patrimonio neto. Menos: Acciones Propias. Diferencias de Cambio. Reservas Revalorización. Reservas Revalorización de activos mantenidos para la		

Universidad del Bío Bío

venta y de actividades discontinuadas. Menos: Dividendos por Pagar.		
TOTAL PATRIMONIO NETO		
<u>Pasivos No Corrientes</u> Bonos y Otros Valores Negociables. Deudas con Entidades de Crédito. Deuda con Empresas Relacionadas a Largo Plazo. Otros Pasivos financieros. Pasivos Por Impuestos Diferidos. Provisiones. Otros Pasivos No Corrientes.		
TOTAL PASIVOS NO CORRIENTES		
<u>Pasivos Corrientes.</u> Bonos y Valores Negociables. Deudas con Entidades de Crédito. Proveedores y Cuentas por Pagar. Otros Pasivos Financieros. Provisiones. Impuestos Renta por Pagar. Otros Pasivos Corrientes. <u>Sub. Total Pasivos Corrientes.</u> Pasivos directamente asociados con activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta y de actividades discontinuadas.		
TOTAL PASIVOS CORRIENTES		
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO NETO		

Fuente: Mayo y Pulido (2004, pp. 49-50).

Universidad del Bío Bío

Anexo N° 2

En la NIC N° 1 se establece que las empresas deberán presentar sus activos y pasivos, tanto corrientes como no corrientes, como categorías por separado. Al respecto, Amat *et al.* (2006 pp. 65-67), entrega un ejemplo para la presentación de la estructura del balance de situación, además de un modelo de cuentas de resultado en la que los gastos se presentan por naturaleza.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 20X9 Y 20X8		
ACTIVOS	20x9	20x8
Activo inmovilizado		
Inmovilizado Material.		
Goodwill		
Otro inmovilizado material		
Participación en empresas relacionadas.		
Otro inmovilizado financiero		
TOTAL ACTIVOS INMOVILIZADO	X	X
Activo circulante		
Activos no corrientes mantenidos para la venta.		
Existencias		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		
Anticipos de clientes		
Efectivo y otros medios líquidos		
TOTAL ACTIVOS CIRCULANTE	X	X
TOTAL ACTIVO	X	X

PASIVO Y PATRIMONIO NETO	20X9	20X8
Capital y reserva		
Capital emitido		
Reserva		

Universidad del Bío Bío

Resultado neto		
TOTAL PATRIMONIO NETO	X	X
Intereses minoritarios		
Pasivo fijo		
Préstamos a largo plazo		
Impuestos diferidos		
Obligaciones en materia de pensiones		
TOTAL PASIVO FIJO	X	X
Pasivo circulante		
Acreeedores comerciales y otras cuentas a pagar		
Préstamos a corto plazo		
Parte a corto plazo de préstamos a largo plazo		
Provisiones para garantías		
TOTAL PASIVO CIRCULANTE	X	X
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO NETO	X	X

CUENTAS DE RESULTADO DE LOS AÑOS 20X9 Y 20X8		
	20x9	20x8
Ingresos	X	X
Otros ingresos de explotación	X	X
Variación de las existencias de productos terminados y en curso	(X)	(X)
Consumo de materias primas	(X)	(X)
Gastos de personal	(X)	(X)
Amortización	(X)	(X)
Otros gastos de explotación.	(X)	(X)
Resultado de explotación	XX	XX
Ingresos financieros	X	X
Gastos financieros	(X)	(X)

Universidad del Bío Bío

Participación en resultados de empresas asociadas	X	X
Resultado antes de impuesto	XX	XX
Impuesto sobre las ganancias	(X)	(X)
Resultado después de impuestos	XX	XX
Resultado actividades interrumpidas	X	X
Intereses minoritarios	(X)	(X)
RESULTADO NETO DEL PERÍODO	XX	XX

Fuente: Amat *et al* (2006 p. 67).

Anexo Nº 3

Extracto: Tabla de vida útil de bienes físicos del activo inmovilizado

De conformidad a lo dispuesto por el inciso segundo del número 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, fijase la siguiente tabla de vida útil normal a los bienes físicos del activo inmovilizado para los efectos de su depreciación, ya sea, normal o acelerada, de acuerdo a las normas de la disposición legal precitada:

NOMINA DE BIENES SEGUN ACTIVIDADES	NUEVA VIDA UTIL NORMAL	DEPRECIACION ACELERADA
A.- ACTIVOS GENERICOS		
1) Construcciones con estructuras de acero, cubierta y entresijos de perfiles acero o losas hormigón armado.	80	26
2) Edificios, casas y otras construcciones, con muros de ladrillos o de hormigón, con cadenas, pilares y vigas hormigón armado, con o sin losas.	50	16
3) Edificios fábricas de material sólido albañilería de ladrillo, de concreto armado y estructura metálica.	40	13
4) Construcciones de adobe o madera en general.	30	10
5) Galpones de madera o estructura metálica.	20	6
6) Otras construcciones definitivas (ejemplos:	20	6

Universidad del Bío Bío

caminos, puentes, túneles, vías férreas, etc.).		
7) Construcciones provisorias.	10	3
8) Instalaciones en general (ejemplos: eléctricas, de oficina, etc.).	10	3
9) Camiones de uso general.	7	2
10) Camionetas y jeeps.	7	2
11) Automóviles	7	2
12) Microbuses, taxibuses, furgones y similares.	7	2
13) Motos en general.	7	2
14) Remolques, semirremolques y carros de arrastre.	7	2
15) Maquinarias y equipos en general.	15	5
16) Balanzas, hornos microondas, refrigeradores, conservadoras, vitrinas refrigeradas y cocinas.	9	3
17) Equipos de aire y cámaras de refrigeración.	10	3
18) Herramientas pesadas.	8	2
19) Herramientas livianas.	3	1
20) Letreros camineros y luminosos.	10	3
21) Útiles de oficina (ejemplos: máquina de escribir, fotocopiadora, etc.).	3	1
22) Muebles y enseres.	7	2
23) Sistemas computacionales, computadores, periféricos, y similares (ejemplos: cajeros automáticos, cajas registradoras, etc.).	6	2
24) Estanques	10	3
25) Equipos médicos en general.	8	2
26) Equipos de vigilancia y detección y control de incendios, alarmas.	7	2
27) Envases en general.	6	2
28) Equipo de audio y video.	6	2
29) Material de audio y video.	5	1

Universidad del Bío Bío

Anexo Nº 4

Factores de Corrección Monetaria

PORCENTAJES DE ACTUALIZACION CORRECCION MONETARIA												
Año: 2006												
	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Capital Inicial	-0,3	-0,3	-0,3	0,2	0,9	1,1	1,7	2,3	2,5	2,6	2,3	2,1
Enero		0,1	0,0	0,6	1,2	1,5	2,1	2,6	2,9	2,9	2,6	2,5
Febrero			-0,1	0,5	1,1	1,4	2,0	2,5	2,8	2,8	2,6	2,4
Marzo				0,6	1,2	1,5	2,1	2,6	2,9	2,9	2,7	2,5
Abril					0,6	0,9	1,5	2,0	2,3	2,3	2,1	1,9
Mayo						0,2	0,8	1,4	1,6	1,7	1,4	1,2
Junio							0,6	1,1	1,4	1,4	1,2	1,0
Julio								0,5	0,8	0,8	0,6	0,4
Agosto									0,3	0,3	0,0	-0,1
Septiembre										0,0	-0,2	-0,4
Octubre											-0,3	-0,4
Noviembre												-0,2
Diciembre												0,0

Factores de corrección monetaria anual estimados.

2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
6,7	4,2	4,5	3,8	3,6	4,3	4,7	5,1	4,9	4,1

Anexo N° 5

Ejemplo 4.1.- Impuesto Diferido según Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G.

Base Tributaria											
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Efecto en resultado	
Factor de Corrección		6,70%	4,20%	4,50%	3,80%	3,60%	4,30%	4,70%	5,10%		
Corrección Monetaria	304.400	1.962.533	1.026.270	826.011	446.751	161.855	0	0	0	4.727.819	+
Maquinaria Corregida	31.954.400	34.095.345	35.527.349	37.126.080	38.536.871	39.924.198	39.924.198	39.924.198	41.960.332		
Depreciación Acumulada Corregida	-	2.841.279	10.066.082	17.944.271	26.333.528	35.266.374	39.924.197	39.924.197	41.960.331		
Valor Residual Corregido	1	1	1	1	1	1	1	1	-		
Vida Útil Restante	60	55	43	31	19	7	-	-	-		
Depreciación del Periodo	2.662.867	6.819.069	7.105.470	7.425.216	7.707.374	4.657.823	-	-	-	36.377.818	-
Depreciación Acumulada	2.662.867	9.660.347	17.171.552	25.369.487	34.040.902	39.924.197	39.924.197	39.924.197	41.960.331		
Ingreso x venta del activo a su valor residual										2.172.459	+
Base Tributaria	29.291.533	24.434.997	18.355.798	11.756.593	4.495.969	1	1	1	2.172.460	- 29.477.540	=

Valor Contable											
Corrección Monetaria	304.400	1.896.212	1.077.336	1.004.787	703.002	559.155	510.944	397.298	267.805	6.720.938	+
Maquinaria Corregida	31.954.400	34.095.345	35.527.349	37.126.080	38.536.871	39.924.198	41.640.939	43.598.063	45.821.564		
Depreciación Acumulada Corregida	-	3.897.461	8.799.167	13.792.695	19.333.821	23.832.973	29.247.571	34.747.622	40.302.673		
Valor Residual Corregida	1.515.000	1.616.505	1.684.398	1.760.196	1.827.084	1.892.859	1.974.252	2.067.041	2.172.460		
Unidades de Producción	30.000	26.400	22.200	18.300	14.200	11.200	7.880	4.900	2.300		
Producción del Periodo	3.600	4.200	3.900	4.100	3.000	3.320	2.980	2.600	2.300		
Depreciación del Periodo	3.652.728	4.547.038	4.399.584	4.833.337	3.670.979	4.208.802	3.940.224	3.599.355	3.346.431	36.198.478	-
Depreciación Acumulada	3.652.728	8.444.498	13.198.751	18.626.032	23.004.800	28.041.775	33.187.795	38.346.977	43.649.104		
Ingreso x venta del activo a su valor residual										-	+
Base Contable	28.301.672	25.650.846	22.328.598	18.500.048	15.532.071	11.882.424	8.453.144	5.251.086	2.172.460	- 29.477.540	=

Determinación del Impuesto Diferido											
Base Tributaria	29.291.533	24.434.997	18.355.798	11.756.593	4.495.969	1	1	1	2.172.460		
Valor Contable	28.301.672	25.650.846	22.328.598	18.500.048	15.532.071	11.882.424	8.453.144	5.251.086	2.172.460		
Diferencia	989.861	- 1.215.849	- 3.972.801	- 6.743.455	- 11.036.102	- 11.882.423	- 8.453.143	- 5.251.085	-	0	
Diferencia del Periodo	989.861	- 2.205.710	- 2.756.952	- 4.292.647	- 846.321	3.429.280	3.202.057	5.251.085	-	0	=
Impuesto Diferido	168.276	- 374.971	- 468.682	- 471.011	- 729.750	- 143.875	582.978	544.350	892.684	- 0	=

Fuente: Elaboración Propia

Anexo N° 6

Ejemplo 4.1.- Impuesto Diferido según las NIC, método del costo, considerando corrección monetaria y pérdida de valor.

Base Tributaria												
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Efecto en resultado		
Factor de Corrección		6,7%	4,2%	4,5%	3,6%	3,6%	4,3%	4,7%	5,1%			
Corrección Monetaria	304.400	1.962.533	1.026.270	826.011	446.751	161.655	0	-	-	4.727.619	+	
Maquinaria Correjada	31.954.400	34.095.345	35.527.349	37.126.060	38.536.871	39.924.198	39.924.198	39.924.198	39.924.198			
Depreciación Acumulada Correjada	-	- 2.841.279	- 10.065.082	- 17.944.271	- 26.333.528	- 35.266.374	- 39.924.197	- 39.924.197	- 39.924.197			
Valor Residual Correjado	1	1	1	1	1	1	1	1	1			
Tiempo Ocupado en el Periodo	5	12	12	12	12	7	-	-	-			
Vida Útil Restante	60	55	43	31	19	7	-	-	-			
Depreciación del Periodo	- 2.662.867	- 6.819.069	- 7.105.470	- 7.425.216	- 7.707.374	- 4.657.823	-	-	-	36.377.618	-	
Depreciación Acumulada	- 2.662.867	- 9.660.347	- 17.171.552	- 25.369.457	- 34.040.902	- 39.924.197	- 39.924.197	- 39.924.197	- 39.924.197			
Gasto por Desmantelamiento										800.000	-	
Utilidad en venta del activo										1.499.999	+	
Base Tributaria	26.291.533	24.434.997	18.355.798	11.756.593	4.465.959						30.950.000	

Base Contable												
Maquinaria	32.450.000	33.186.000	33.186.000	33.186.000	33.186.000	33.186.000	33.186.000	33.186.000	33.186.000			
Depreciación Acumulada	0	- 3.774.000	- 8.164.091	- 12.295.318	- 16.640.455	- 19.819.091	- 23.336.782	- 26.494.227	- 29.249.045			
Valor Residual	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000			
Unidades de Producción	30.000	26.400	22.200	18.300	14.200	11.200	7.880	4.900	2.300			
Producción del Periodo	3.600	4.200	3.900	4.100	3.000	3.320	2.980	2.600	2.300			
Depreciación del Periodo	- 3.714.000	- 4.460.091	- 4.132.227	- 4.344.136	- 3.178.636	- 3.517.691	- 3.157.445	- 2.764.818	- 2.436.955	- 31.686.000	-	
Depreciación Acumulada	- 3.714.000	- 8.164.091	- 12.295.318	- 16.640.455	- 19.819.091	- 23.336.782	- 26.494.227	- 29.249.045	- 31.686.000			
Delaforo de Valor	- 736.000									- 736.000	-	
Venta Activo Fijo										- 1.500.000	-	
Base Contable	28.000.000	25.021.909	20.889.682	15.545.545	13.366.909	9.849.218	6.691.773	3.936.955	0	30.950.000	-	

Cálculo del Impuesto Diferido												
Base Tributaria	26.291.533	24.434.997	18.355.798	11.756.593	4.465.959							
Valor Contable	26.000.000	25.021.909	20.889.682	15.545.545	13.366.909	9.849.218	6.691.773	3.936.955	0			
Diferencia	1.291.533	- 586.912	- 2.533.884	- 4.788.953	- 8.870.940	- 9.849.217	- 6.691.772	- 3.936.954	0			
Diferencia del Periodo	1.291.533	- 1.578.445	- 1.946.972	- 2.255.059	- 4.081.987	- 976.277	- 3.157.445	- 2.764.818	3.936.954	0		
Impuesto Diferido	219.561	- 319.336	- 330.995	- 363.362	- 683.938	- 166.307	- 536.765	- 468.319	669.282	0		

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

Anexo N° 7

Ejemplo 4.1.- Impuesto Diferido según las NIC, método del costo, *sin considerar* corrección monetaria y pérdida de valor

Base Tributaria											
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Efecto en resultado	
Maquinaria	31.650.000	31.650.000	31.650.000	31.650.000	31.650.000	31.650.000	31.650.000	31.650.000	31.650.000	31.650.000	
Depreciación Acumulada	-	- 2.637.500	- 8.987.500	- 15.297.500	- 21.627.499	- 27.957.499	- 31.649.999	- 31.649.999	- 31.649.999	- 31.649.999	
Valor Residual	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Tiempo Ocupado en el Periodo	5	12	12	12	12	7					
Vida Útil Resitante	60	55	43	31	19	7					
Depreciación del Periodo	- 2.637.500	- 8.330.000	- 8.330.000	- 8.330.000	- 8.330.000	- 3.682.500					- 31.649.999
Depreciación Acumulada	- 2.637.500	- 8.987.500	- 15.297.500	- 21.627.499	- 27.957.499	- 31.649.999	- 31.649.999	- 31.649.999	- 31.649.999	- 31.649.999	
Gasto por Desmantelamiento											- 800.000
Utilidad en venta del activo											1.499.999 +
Base Tributaria	29.012.500	22.682.500	16.352.500	10.022.501	3.692.501	1	1	1	1	1	- 30.950.000 =

Base Contable											
Maquinaria	32.450.000	32.450.000	32.450.000	32.450.000	32.450.000	32.450.000	32.450.000	32.450.000	32.450.000	32.450.000	
Depreciación Acumulada	0	- 3.714.000	- 9.047.000	- 12.070.500	- 16.300.333	- 19.365.333	- 22.820.467	- 25.894.833	- 28.577.167	- 30.650.000	
Valor Residual	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	
Unidades de Producción	30.000	26.400	22.200	18.300	14.200	11.200	7.880	4.600	2.300	2.300	
Producción del Periodo	3.600	4.200	3.800	4.100	3.000	3.320	2.680	2.600	2.300	2.300	
Depreciación del Periodo	- 3.714.000	- 4.333.000	- 4.023.500	- 4.229.833	- 3.065.000	- 3.425.133	- 3.074.367	- 2.682.333	- 2.372.833	- 2.050.000	
Depreciación Acumulada	- 3.714.000	- 8.047.000	- 12.070.500	- 16.300.333	- 19.365.333	- 22.820.467	- 25.894.833	- 28.577.167	- 30.650.000	- 30.650.000	
Flujo por venta de Activo											- 1.500.000
Base Contable	28.736.000	24.403.000	20.379.500	16.149.667	13.054.667	9.629.533	6.555.167	3.872.833	0	30.950.000	-

Calculo del Impuesto Diferido											
Base Tributaria	29.012.500	22.682.500	16.352.500	10.022.501	3.692.501	1	1	1	1	1	0
Valor Contable	28.736.000	24.403.000	20.379.500	16.149.667	13.054.667	9.629.533	6.555.167	3.872.833	0	30.950.000	0
Diferencia	276.500	- 1.720.500	- 4.027.000	- 6.127.166	- 9.362.166	- 9.629.532	- 9.333.666	- 9.781.966	- 10.950.000	- 10.950.000	0
Diferencia del Periodo	276.500	- 1.997.000	- 2.308.500	- 2.100.166	- 3.235.000	- 267.367	3.074.367	2.682.333	3.872.832	3.872.832	0 =
Impuesto Diferido	47.005	- 339.450	- 392.105	- 357.028	- 549.950	- 45.452	572.642	455.997	658.381	658.381	0 =

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

Anexo N° 8

Ejemplo 4.1.- Impuesto Diferido según las NIC, método revalorización, considerando corrección monetaria y perdida por revalorización.

Base Tributaria											
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Efecto en resultado	
Factor de Corrección		6,7%	4,2%	4,5%	3,8%	3,8%	4,3%	4,7%	5,1%		
Corrección Maquinaria	304.400	1.962.533	1.026.270	826.011	445.751	161.855	0	-	-	4.727.319	+
Maquinaria Correjada	31.954.400	34.095.345	35.927.349	37.126.080	38.536.871	39.924.198	39.924.198	39.924.198	39.924.198		
Depreciación Acumulada Correjada	-	- 2.841.279	- 10.066.082	- 17.944.271	- 26.333.528	- 35.266.374	- 39.924.197	- 39.924.197	- 39.924.197		
Valor Residual Correjo	1	1	1	1	1	1	1	1	1		
Tiempo Ocupado en el Periodo	5	12	12	12	12	7					
Vida Util Restante	60	55	43	31	19	7					
Depreciación del Periodo	- 2.662.867	- 6.819.069	- 7.105.470	- 7.425.216	- 7.707.374	- 4.657.823				- 36.377.818	-
Depreciación Acumulada	- 2.662.867	- 9.660.347	- 17.171.552	- 26.369.487	- 34.040.902	- 39.924.197	- 39.924.197	- 39.924.197	- 39.924.197		
Gasto por Desmantelamiento										800.000	-
Utilidad en venta del activo										1.499.999	+
Base Tributaria	29.291.533	24.434.997	18.355.798	11.766.593	4.495.969	1	1	1	1	- 30.950.000	=

Base Contable											
Maquinaria	32.450.000	31.618.875	31.618.875	31.618.875	31.618.875	31.618.875	31.618.875	31.618.875	31.618.875		
Depreciación Acumulada	0	-3.618.875	-7.834.784	-11.749.557	-15.865.087	-19.876.451	-22.209.027	-25.200.315	-27.810.163		
Valor Residual	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000		
Unidades de Producción	30.000	26.400	22.200	18.300	14.200	11.200	7.880	4.900	2.300		
Producción del Periodo	3.600	4.200	3.900	4.100	3.000	3.320	2.980	2.600	2.300		
Depreciación del Periodo	-3.714.000	-4.215.909	-3.914.773	-4.115.530	-3.011.364	-3.332.576	-2.991.288	-2.609.848	-2.308.712	-30.214.000	-
Depreciación Acumulada	-3.714.000	-7.834.784	-11.749.557	-15.865.087	-18.876.451	-22.209.027	-25.200.315	-27.810.163	-30.118.875		
Perdida por Revalorización	-736.000									-736.000	-
Venta del Activo Fijo										-1.500.000	
Base Contable	28.000.000	23.784.091	19.869.318	15.763.788	12.742.424	9.409.848	6.418.561	3.808.712	0	30.950.000	-

Calculo del Impuesto Diferido											
Base Tributaria	29.291.533	24.434.997	18.355.798	11.766.593	4.495.969	1	1	1	1	0	
Valor Contable	28.000.000	23.784.091	19.869.318	15.763.788	12.742.424	9.409.848	6.418.561	3.808.712	0	0	
Diferencia	1.291.533	650.906	-1.513.521	-3.997.196	-8.246.455	-9.409.847	-6.418.560	-3.808.711	0	0	
Diferencia del Periodo	1.291.533	-640.627	-2.164.427	-2.483.675	-4.249.260	-1.163.392	2.991.288	2.609.848	3.808.711	0	=
Impuesto Diferido	219.561	-108.907	-367.953	-422.225	-722.374	-197.777	508.519	443.674	647.461	0	=

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

Anexo Nº 9

Ejemplo Nº 4.2 sobre Leasing Financiero.

Tabla de Amortizacion en Dolares

Periodo	Capital Insoluto Inicial	Intereses	Capital	Total	Capital Insoluto final
Saldo Intereses diferidos		30.090,00			
1	89.910,00	899,10	1.100,90	2.000,00	88.809,10
2	88.809,10	888,09	1.111,91	2.000,00	87.697,19
3	87.697,19	876,97	1.123,03	2.000,00	86.574,16
4	86.574,16	865,74	1.134,26	2.000,00	85.439,90
5	85.439,90	854,40	1.145,60	2.000,00	84.294,30
6	84.294,30	842,94	1.157,06	2.000,00	83.137,24
7	83.137,24	831,37	1.168,63	2.000,00	81.968,61
8	81.968,61	819,69	1.180,31	2.000,00	80.788,30
9	80.788,30	807,88	1.192,12	2.000,00	79.596,18
10	79.596,18	795,96	1.204,04	2.000,00	78.392,14
11	78.392,14	783,92	1.216,08	2.000,00	77.176,06
12	77.176,06	771,76	1.228,24	2.000,00	75.947,82
Primer año	1.003.783,18	10.037,82	13.962,18	24.000,00	989.821,00
Saldo Intereses diferidos		20.052,18			
13	75.947,82	759,48	1.240,52	2.000,00	74.707,30
14	74.707,30	747,07	1.252,93	2.000,00	73.454,37
15	73.454,37	734,54	1.265,46	2.000,00	72.188,91
16	72.188,91	721,89	1.278,11	2.000,00	70.910,80
17	70.910,80	709,11	1.290,89	2.000,00	69.619,91
18	69.619,91	696,20	1.303,80	2.000,00	68.316,11
19	68.316,11	683,16	1.316,84	2.000,00	66.999,27
20	66.999,27	669,99	1.330,01	2.000,00	65.669,26
21	65.669,26	656,69	1.343,31	2.000,00	64.325,95
22	64.325,95	643,26	1.356,74	2.000,00	62.969,21
23	62.969,21	629,69	1.370,31	2.000,00	61.598,90
24	61.598,90	615,99	1.384,01	2.000,00	60.214,89
Segundo año	826.707,81	8.267,07	15.732,93	24.000,00	810.974,88
Saldo Intereses diferidos		11.785,11			
25	60.214,89	602,15	1.397,85	2.000,00	58.817,04
26	58.817,04	588,17	1.411,83	2.000,00	57.405,21
27	57.405,21	574,05	1.425,95	2.000,00	55.979,26
28	55.979,26	559,79	1.440,21	2.000,00	54.539,05
29	54.539,05	545,39	1.454,61	2.000,00	53.084,44
30	53.084,44	530,84	1.469,16	2.000,00	51.615,28
31	51.615,28	516,15	1.483,85	2.000,00	50.131,43
32	50.131,43	501,31	1.498,69	2.000,00	48.632,74
33	48.632,74	486,33	1.513,67	2.000,00	47.119,07
34	47.119,07	471,19	1.528,81	2.000,00	45.590,26

Universidad del Bío Bío

35	45.590,26	455,90	1.544,10	2.000,00	44.046,16
36	44.046,16	440,46	1.559,54	2.000,00	42.486,62
Tercer año	627.174,83	6.271,73	17.728,27	24.000,00	609.446,56
Saldo Intereses diferidos		5.513,38			
37	42.486,62	424,87	1.575,13	2.000,00	40.911,49
38	40.911,49	409,12	1.590,88	2.000,00	39.320,61
39	39.320,61	393,21	1.606,79	2.000,00	37.713,82
40	37.713,82	377,14	1.622,86	2.000,00	36.090,96
41	36.090,96	360,91	1.639,09	2.000,00	34.451,87
42	34.451,87	344,52	1.655,48	2.000,00	32.796,39
43	32.796,39	327,96	1.672,04	2.000,00	31.124,35
44	31.124,35	311,24	1.688,76	2.000,00	29.435,59
45	29.435,59	294,36	1.705,64	2.000,00	27.729,95
46	27.729,95	277,30	1.722,70	2.000,00	26.007,25
47	26.007,25	260,07	1.739,93	2.000,00	24.267,32
48	24.267,32	242,67	1.757,33	2.000,00	22.509,99
Cuarto año	402.336,22	4.023,37	19.976,63	24.000,00	382.359,59
Saldo Intereses diferidos		1.490,01			
49	22.509,99	225,10	1.774,90	2.000,00	20.735,09
50	20.735,09	207,35	1.792,65	2.000,00	18.942,44
51	18.942,44	189,42	1.810,58	2.000,00	17.131,86
52	17.131,86	171,32	1.828,68	2.000,00	15.303,18
53	15.303,18	153,03	1.846,97	2.000,00	13.456,21
54	13.456,21	134,56	1.865,44	2.000,00	11.590,77
55	11.590,77	115,91	1.884,09	2.000,00	9.706,68
56	9.706,68	97,07	1.902,93	2.000,00	7.803,75
57	7.803,75	78,04	1.921,96	2.000,00	5.881,79
58	5.881,79	58,82	1.941,18	2.000,00	3.940,61
59	3.940,61	39,41	1.960,59	2.000,00	1.980,02
Opción compra	1.980,02	19,98	1.980,02	2.000,00	0,00
Quinto año	148.982,39	1.490,01	22.509,99	24.000,00	126.472,40
Saldo Intereses diferidos		- 0,00			
Totales	3.008.984,43	30.090,00	89.910,00	120.000,00	2.919.074,43

Universidad del Bío Bío

Tabla de Amortizacion en Pesos

Periodo	Capital Insoluto Inicial	Intereses	Capital	Total	Capital Insoluto final
Saldo Intereses diferidos		15.045.000			
1	44.955.000	449.550	550.450	1.000.000	44.404.550
2	44.404.550	444.045	555.955	1.000.000	43.848.595
3	43.848.595	438.485	561.515	1.000.000	43.287.080
4	43.287.080	432.870	567.130	1.000.000	42.719.950
5	42.719.950	427.200	572.800	1.000.000	42.147.150
6	42.147.150	421.470	578.530	1.000.000	41.568.620
7	41.568.620	415.685	584.315	1.000.000	40.984.305
8	40.984.305	409.845	590.155	1.000.000	40.394.150
9	40.394.150	403.940	596.060	1.000.000	39.798.090
10	39.798.090	397.980	602.020	1.000.000	39.196.070
11	39.196.070	391.960	608.040	1.000.000	38.588.030
12	38.588.030	385.880	614.120	1.000.000	37.973.910
Primer año	501.891.590	5.018.910	6.981.090	12.000.000	494.910.500
Saldo Intereses diferidos		10.026.090			
13	37.973.910	379.740	620.260	1.000.000	37.353.650
14	37.353.650	373.535	626.465	1.000.000	36.727.185
15	36.727.185	367.270	632.730	1.000.000	36.094.455
16	36.094.455	360.945	639.055	1.000.000	35.455.400
17	35.455.400	354.555	645.445	1.000.000	34.809.955
18	34.809.955	348.100	651.900	1.000.000	34.158.055
19	34.158.055	341.580	658.420	1.000.000	33.499.635
20	33.499.635	334.995	665.005	1.000.000	32.834.630
21	32.834.630	328.345	671.655	1.000.000	32.162.975
22	32.162.975	321.630	678.370	1.000.000	31.484.605
23	31.484.605	314.845	685.155	1.000.000	30.799.450
24	30.799.450	307.995	692.005	1.000.000	30.107.445
Segundo año	413.353.905	4.133.535	7.866.465	12.000.000	405.487.440
Saldo Intereses diferidos		5.892.555			
25	30.107.445	301.075	698.925	1.000.000	29.408.520
26	29.408.520	294.085	705.915	1.000.000	28.702.605
27	28.702.605	287.025	712.975	1.000.000	27.989.630
28	27.989.630	279.895	720.105	1.000.000	27.269.525
29	27.269.525	272.695	727.305	1.000.000	26.542.220
30	26.542.220	265.420	734.580	1.000.000	25.807.640
31	25.807.640	258.075	741.925	1.000.000	25.065.715
32	25.065.715	250.655	749.345	1.000.000	24.316.370
33	24.316.370	243.165	756.835	1.000.000	23.559.535
34	23.559.535	235.595	764.405	1.000.000	22.795.130

Universidad del Bío Bío

35	22.795.130	227.950	772.050	1.000.000	22.023.080
36	22.023.080	220.230	779.770	1.000.000	21.243.310
Tercer año	313.587.415	3.135.865	8.864.135	12.000.000	304.723.280
Saldo Intereses diferidos	2.756.690				
37	21.243.310	212.435	787.565	1.000.000	20.455.745
38	20.455.745	204.560	795.440	1.000.000	19.660.305
39	19.660.305	196.605	803.395	1.000.000	18.856.910
40	18.856.910	188.570	811.430	1.000.000	18.045.480
41	18.045.480	180.455	819.545	1.000.000	17.225.935
42	17.225.935	172.260	827.740	1.000.000	16.398.195
43	16.398.195	163.980	836.020	1.000.000	15.562.175
44	15.562.175	155.620	844.380	1.000.000	14.717.795
45	14.717.795	147.180	852.820	1.000.000	13.864.975
46	13.864.975	138.650	861.350	1.000.000	13.003.625
47	13.003.625	130.035	869.965	1.000.000	12.133.660
48	12.133.660	121.335	878.665	1.000.000	11.254.995
Cuarto año	201.168.110	2.011.685	9.988.315	12.000.000	191.179.795
Saldo Intereses diferidos	745.005				
49	11.254.995	112.550	887.450	1.000.000	10.367.545
50	10.367.545	103.675	896.325	1.000.000	9.471.220
51	9.471.220	94.710	905.290	1.000.000	8.565.930
52	8.565.930	85.660	914.340	1.000.000	7.651.590
53	7.651.590	76.515	923.485	1.000.000	6.728.105
54	6.728.105	67.280	932.720	1.000.000	5.795.385
55	5.795.385	57.955	942.045	1.000.000	4.853.340
56	4.853.340	48.535	951.465	1.000.000	3.901.875
57	3.901.875	39.020	960.980	1.000.000	2.940.895
58	2.940.895	29.410	970.590	1.000.000	1.970.305
59	1.970.305	19.705	980.295	1.000.000	990.010
Opción compra	990.010	9.990	990.010	1.000.000	0
Quinto año	74.491.195	745.005	11.254.995	12.000.000	63.236.200
Saldo Intereses diferidos	0				
Totales	1.504.492.215	15.045.000	44.955.000	60.000.000	1.459.537.215

Fuente: Extraído y Modificado del Boletín Técnico Nº 22 del CCCH A.G.

Anexo 10

Ejemplo 4.2: Solución según Boletines Técnicos, por parte del Arrendatario

Activo en leasing										
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Factores de Corrección	2,10%	6,70%	4,20%	4,50%	3,80%	3,60%	4,30%	4,70%	5,10%	3,60%
Valoración tributaria										
Valor de Adquisición						1.000.000				
Corrección Monetaria						36.000	35.638	30.471	23.079	8.561
Activo Corregido						1.036.000	1.080.548	1.131.334	1.189.032	1.231.837
Depreciación Corregida						0	216.110	452.534	713.419	985.470
Depreciación del Periodo						207.200	216.110	226.267	237.806	246.367
Depreciación Acumulada						207.200	432.219	678.800	951.225	1.231.837
Base tributaria	0	0	0	0	0	828.800	648.329	452.534	237.806	0
Valoración Financiera										
Valor de Adquisición	45.985.000									
Corrección Monetaria	965.055	2.829.279	1.682.140	1.643.241	1.242.916	1.018.537	1.008.306	862.120	652.973	242.215
Activo Corregido	46.920.055	50.063.669	52.166.374	54.513.861	56.586.388	58.622.462	61.143.227	64.016.959	67.281.824	69.703.970
Depreciación Corregida		5.006.370	10.433.275	16.354.158	22.634.155	29.311.231	36.685.936	44.811.871	53.825.459	62.733.573
Depreciación del Periodo	4.692.006	5.006.370	5.216.637	5.451.386	5.668.539	5.862.246	6.114.323	6.401.666	6.728.182	6.970.397
Depreciación Acumulada	4.692.006	10.012.740	15.649.912	21.805.544	28.292.694	35.173.477	42.800.259	51.213.567	60.553.642	69.703.970
Valor contable	42.228.050	40.050.959	36.516.462	32.708.317	28.292.694	23.448.985	18.342.968	12.803.392	6.728.182	0
Impuestos diferidos										
Base tributaria	0	0	0	0	0	828.800	648.329	452.534	237.806	0
Valor Contable	42.228.050	40.050.959	36.516.462	32.708.317	28.292.694	23.448.985	18.342.968	12.803.392	6.728.182	0
Diferencia Acumulada	-42.228.050	-40.050.959	-36.516.462	-32.708.317	-28.292.694	-22.620.185	-17.694.639	-12.350.858	-6.490.376	0
Diferencia del Periodo	-42.228.050	2.177.091	3.534.497	3.808.145	4.415.623	5.672.509	4.925.545	5.343.781	5.860.482	6.490.376
Impuesto Diferido	-7.178.768	370.105	600.865	647.385	750.666	964.327	837.343	908.443	996.282	1.103.364

Fuente: Elaboración Propia

Obligaciones x leasing					
Año	2006	2007	2008	2009	2010
Factores de Corrección	2,10%	6,70%	4,20%	4,50%	3,80%
Base Tributaria					
Base Tributaria	0	0	0	0	0
Valoración Financiera					
Saldo Obligación por leasing	37.973.910	30.107.445	21.243.310	11.254.995	0
Saldo Interés diferido x leasing	10.026.090	5.892.555	2.756.690	745.005	0
Valor Contable	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Impuesto Diferido					
Valor Contable	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Base Tributaria	0	0	0	0	0
Diferencia Acumulada	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Diferencia del Periodo	27.947.820	-3.732.930	-5.728.270	-7.976.630	-10.509.990
Impuesto Diferido	4.751.129	-634.598	-973.806	-1.356.027	-1.786.698

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

Anexo 11

Ejemplo 4.2: Solución según Boletines Técnicos, por parte del Arrendador

Activo entregado en leasing					
Año	2006	2007	2008	2009	2010
Factores de Corrección	2,10%	6,70%	4,20%	4,50%	3,80%
Valoración Tributaria					
Valor de Adquisición	46.153.845				
Corrección del Periodo	969.231	2.841.522	1.689.419	1.650.351	1.248.294
Valor Corregido	47.123.077	50.280.323	52.392.096	54.749.741	56.830.231
Depreciación Corregida		5.028.032	10.478.419	16.424.922	22.732.092
Depreciación del Periodo	4.712.308	5.028.032	5.239.210	5.474.974	5.683.023
Depreciación Acumulada	4.712.308	10.056.065	15.717.629	21.899.896	28.415.115
Perdida en la venta del activo					28.415.115
Base tributaria	42.410.769	40.224.258	36.674.468	32.849.844	0
Valoración Financiera					
Valor Contable	0	0	0	0	0
Impuesto Diferido					
Base Tributaria	42.410.769	40.224.258	36.674.468	32.849.844	0
Valor Contable	0	0	0	0	0
Diferencia Acumulada	42.410.769	40.224.258	36.674.468	32.849.844	0
Diferencia del Periodo	42.410.769	-2.186.511	-3.549.791	-3.824.623	-32.849.844
Impuestos Diferido	7.209.831	-371.707	-603.464	-650.186	-5.584.474
Deudores Por leasing					
Valoración Tributaria					
Base Tributaria	0	0	0	0	0
Valoración Financiera					
Saldo Deudores x leasing	37.973.910	30.107.445	21.243.310	11.254.995	0
Saldo intereses diferidos x lea	10.026.090	5.892.555	2.756.690	745.005	0
Valor contable	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Impuesto Diferido					
Base Tributaria	0	0	0	0	0
Valor Contable	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Diferencia Acumulada	-27.947.820	-24.214.890	-18.486.620	-10.509.990	0
Diferencia del Periodo	-27.947.820	3.732.930	5.728.270	7.976.630	10.509.990
Impuestos Diferido	-4.751.129	634.598	973.806	1.356.027	1.786.698

Fuente: Elaboración Propia

Anexo 12

Ejemplo 4.2: Solución según NIC, por parte del Arrendatario

Activo en leasing											
Año	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
Factores de Corrección	2,10%	6,70%	4,20%	4,50%	3,80%	3,60%	4,30%	4,70%	5,10%	3,60%	
Valoración tributaria											
Valor de Adquisición						1.000.000					
Corrección Monetaria						36.000	35.638	30.471	23.079	8.561	
Activo Corregido						1.036.000	1.080.548	1.131.334	1.189.032	1.231.837	
Depreciación Corregida						0	216.110	452.534	713.419	965.470	
Depreciación del Periodo						207.200	216.110	226.267	237.806	246.367	
Depreciación Acumulada						207.200	432.219	678.800	951.225	1.231.837	
Base tributaria	0	0	0	0	0	828.800	648.329	452.534	237.806	0	
Valoración Financiera											
Valor del Activo	45.955.000	45.955.000	45.955.000	45.955.000	45.955.000	45.955.000	45.955.000	45.955.000	45.955.000	45.955.000	
Depreciación del Periodo	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	
Depreciación Acumulada	4.595.500	9.191.000	13.786.500	18.382.000	22.977.500	27.573.000	32.168.500	36.764.000	41.359.500	45.955.000	
Valor contable	41.359.500	36.764.000	32.168.500	27.573.000	22.977.500	18.382.000	13.786.500	9.191.000	4.595.500	0	
Impuestos diferidos											
Base tributaria	0	0	0	0	0	828.800	648.329	452.534	237.806	0	
Valor Contable	41.359.500	36.764.000	32.168.500	27.573.000	22.977.500	18.382.000	13.786.500	9.191.000	4.595.500	0	
Diferencia Acumulada	-41.359.500	-36.764.000	-32.168.500	-27.573.000	-22.977.500	-17.553.200	-13.138.171	-8.738.466	-4.357.694	0	
Diferencia del Periodo	-41.359.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	4.595.500	5.424.300	4.415.029	4.399.705	4.380.773	4.357.694	
Impuesto Diferido	-7.031.115	781.235	781.235	781.235	781.235	922.131	750.555	747.950	744.731	740.808	

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

Obligaciones x leasing					
Año	2006	2007	2008	2009	2010
Factores de Corrección	2,10%	6,70%	4,20%	4,50%	3,80%
Base Tributaria					
Base Tributaria	0	0	0	0	0
Valoración Financiera					
Saldo Obligación por leasing	37.973.910	30.107.445	21.243.310	11.254.995	0
Saldo Interés diferido x leasing	10.026.090	5.892.555	2.756.690	745.005	0
Valor Contable	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Impuesto Diferido					
Valor Contable	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Base Tributaria	0	0	0	0	0
Diferencia Acumulada	27.947.820	24.214.890	18.486.620	10.509.990	0
Diferencia del Periodo	27.947.820	-3.732.930	-5.728.270	-7.976.630	-10.509.990
Impuesto Diferido	4.751.129	-634.598	-973.806	-1.356.027	-1.786.698

Fuente: Elaboración Propia

Universidad del Bío Bío

Bibliografía

- Amat Salas, Oriol. 2005. Comprender las normas internacionales de información financiera NIIF, primera edición, Barcelona, Gestión 2000 .
- Arrau Guzmán, Claudia. 2007. Régimen chileno de contabilidad y auditoría, segunda edición, Santiago, Chile: Legis, 2007.
- Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Manual de consultas tributarias. Santiago, Chile, Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, 1975.
- Campos M., Soledad y Opazo O., Claudio. 2000. Implementación del impuesto diferido en una gran empresa industrial. Memoria (Contador Auditor) - Concepción: Universidad del Bío-Bío. Depto. de Auditoría y Administración, 2000.
- Cantillana Castillo, Juan M., 2004. Impuestos diferidos, primera edición, Santiago, Chile: LexisNexis, 2004.
- Cartes Soto, Andrea y Otárola Mella, María. 2000. Tratamiento contable del impuesto diferido. Memoria (Contador Auditor) - Universidad del Bío-Bío. Concepción: Universidad del Bío-Bío. Depto. de Auditoría y Administración, 2000.
- Colegio de Contadores de Chile A.G., Boletines Técnicos de Contabilidad, Santiago, Chile. Colegio de Contadores de Chile A.G.
- Díaz Acuña, W. J. y Muñoz Lagos, J. E. 1999. Análisis práctico del nuevo cálculo del impuesto diferido. Memoria (Contador Auditor) - Universidad del

Universidad del Bío Bío

Bío-Bío. Chillán: Universidad del Bío-Bío. Depto. de Auditoría e Informática, 1999.

- García Castañeda, María T., 2003. Fundamentos y normativa de la contabilidad, segunda edición, Santiago, Chile: LexisNexis, 2003.
- García Castañeda, María T., 2003. La contabilidad: base de las decisiones administrativas, primera edición, Santiago, Chile: LexisNexis, 2003.
- International Accounting Standards Committee Foundation, Normas Internacionales de información financiera. London, International Accounting Standards Committee Foundation.
- Chile. 1974. DFL N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Santiago, Chile, 31 de diciembre de 1974.
- Mallo, C. y Pulido, A. 2004. Las normas internacionales de información financiera, Madrid: Thomson, 2004.
- Salort Salort, Vicente E. 2006. Auditoria tributaria, Santiago Chile. Edimatri, 2006
- Salort Salort, Vicente E. 2006. Corrección monetaria contable -financiero, Santiago, Chile. Edimatri, 2006
- Salort Salort, Vicente E. 2006. Corrección monetaria tributaria, primera edición, Santiago, Chile. Edimatri, 2006.
- Sepúlveda P., Enedina y Ulloa C., Ángel. 1995. Impuesto diferido: análisis y presentación. Memoria (Contador Auditor) - Universidad del Bío-Bío. Chillán: Universidad del Bío-Bío. Depto. de Auditoría e Informática, 1995.

Universidad del Bío Bío

- Vargas Valdivia, Luís. 1996. Corrección monetaria de estados contables, 12ª edición, Santiago, Chile, Soelco, 1996.
- Pinto Perry, Germán. 2007. Diferencia entre el tratamiento contable y tributario de los instrumentos financieros en Chile y sus efectos en el impuesto diferido. En: XVIII asamblea anual – CAPIC 2007, La Serena, Chile, Conferencia Académica Permanente de Investigación Contable.

Páginas web.

- <http://www.sii.cl>
- Corona y García Olmedo (2004), tomada de <http://www2.uah.es/fcee/Doc/NIC/NIC12.ppt> en línea (20.09.2007)
- Oficio SII N° 2219 del 24.09.97 del SII. Tomado de <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/ventas/oct12.htm> en línea (24.09.2007)