

**UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**  
**ESCUELA DE AUDITORÍA**

**ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LOS PCGA Y LAS  
NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, EN BASE A  
LOS IMPUESTOS DIFERIDOS**

**Tesis para optar al título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en  
Sistemas de Información Financiera y de Control de Gestión**

**Área Temática: Contabilidad y Tributaria**

**Alumna: Andrea Murillo Rodríguez**

**Profesor Guía: Ricardo Barril Villalobos**

**VALPARAÍSO, DICIEMBRE 2008**

## ÍNDICE

<b>RESUMEN</b> .....	1
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	2
1. <b>NORMATIVA CONTABLE NACIONAL</b> .....	2
1.1 <b>LA PROBLEMÁTICA SOBRE LA NORMATIVA CONTABLE</b> .....	4
2. <b>NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL</b> .....	5
2.1 <b>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB)</b> .....	6
2.2 <b>OBJETIVOS DEL IASB</b> .....	7
2.3 <b>FUNCIONES DEL IASB</b> .....	7
3. <b>IMPUESTO DIFERIDO</b> .....	7
3.1 <b>ORIGEN Y EFECTOS DE LA CONTABILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS</b> .....	9
3.2 <b>DIFERENCIAS TEMPORALES</b> .....	12
3.3 <b>DIFERENCIAS PERMANENTES</b> .....	12
3.4 <b>REVERSO IMPUESTO DIFERIDO</b> .....	13
4. <b>MÉTODOS PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO</b> .....	13
4.1 <b>MÉTODO DEL ESTADO DERESULTADOS</b> .....	13
4.2 <b>MÉTODO DEL BALANCE GENERAL</b> .....	15
5. <b>NORMATIVA DE IMPUESTOS DIFERIDOS APLICADAS EN CHILE</b> .....	15
6. <b>NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12</b> .....	17
<b>PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b> .....	20
<b>OBJETIVO GENERAL</b> .....	23
<b>OBJETIVOS ESPECIFICOS</b> .....	23
<b>METODOLOGÍA</b> .....	24

<b>INTERPRETACIÓN DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL PARA EL TRATAMIENTO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS</b> .....	26
1. ANÁLISIS DE BOLETINES TÉCNICOS SOBRE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA E IMPUESTO DIFERIDO.....	26
1.1 ANÁLISIS DE LA INTRODUCCIÓN.....	27
1.1.1 RELACIÓN ENTRE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.....	27
1.1.2 TIEMPO EN QUE SE RECONOCEN LOS RESULTADOS.....	28
1.1.3 EFECTOS DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.....	29
1.1.4 NORMAS PARA LA CONTABILIZACIÓN Y REVELACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	31
1.2 ANÁLISIS DE LOS OBJETIVOS Y PRINCIPIOS BÁSICOS.....	31
1.2.1 SOBRE LOS OBJETIVOS PLANTEADOS.....	31
1.2.2 SOBRE LOS PRINCIPIOS APLICABLES.....	32
1.3 ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS Y PERMANENTES.....	35
1.4 ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES.....	35
1.5 ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES.....	36
1.6 ANÁLISIS SOBRE LAS CATEGORÍAS DE DIFERENCIAS TEMPORALES.....	37
1.6.1 EL TRATAMIENTO DE INGRESOS O GANANCIAS.....	37
1.6.2 EL TRATAMIENTO DE GASTOS O PÉRDIDAS.....	42
1.6.3 CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES.....	48
1.7 OTROS EVENTOS QUE CREAN DIFERENCIAS ENTRE LA BASE CONTABLE Y TRIBUTARIA.....	49
1.8 ANÁLISIS DE LA OPINIÓN.....	50
1.9 ANÁLISIS DE LA DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS.....	51
1.10 ANÁLISIS DE LA PROVISIÓN DE VALUACIÓN.....	52
1.11 ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN LA PROVISIÓN DE VALUACIÓN Y EN LAS BASES TRIBUTARIAS.....	53
1.11.1 CAMBIOS EN LA PROVISIÓN DE VALUACIÓN.....	53
1.11.2 CAMBIOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.....	54
1.12 ANÁLISIS SOBRE LA PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	55
1.13 ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRIMER EJERCICIO DEL BOLETÍN.....	56
1.14 REVELACIONES EN NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	68

<b>2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD QUE TRATA LOS IMPUESTOS DIFERIDOS, NIC 12</b> .....	72
2.1 ANÁLISIS DE LA NIC 12 IMPUESTOS A LA RENTA.....	72
2.2 ANÁLISIS DEL OBJETIVO .....	73
2.3 ANÁLISIS DEL ALCANCE .....	74
2.4 ANÁLISIS DE LAS DEFINICIONES .....	74
2.4.1 BASE TRIBUTARIA .....	75
2.5 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES .....	75
2.6 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS ....	76
2.6.1 DIFERENCIAS TEMPORARIAS TRIBUTABLES .....	76
2.6.2 DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES .....	79
2.6.3 PÉRDIDAS Y CRÉDITOS TRIBUTARIOS NO UTILIZADOS .....	81
2.6.4 RE-EVALUACIÓN DE LOS ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS NO RECONOCIDOS .....	82
2.6.5 INVERSIONES EN FILIALES, SUCURSALES, COLIGADAS Y PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS .....	83
2.7 VALORIZACIÓN .....	85
2.8 RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS .....	87
2.8.1 ESTADO DE RESULTADOS .....	87
2.8.2 PARTIDAS ABONADAS O CARGADAS DIRECTAMENTE A PATRIMONIO .....	88
2.8.3 IMPUESTO DIFERIDO PRODUCTO DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.....	90
2.8.4 IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO DERIVADO DE TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN ACCIONES.....	91
2.9 PRESENTACIÓN .....	92
2.9.1 ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS .....	92
2.9.2 COMPENSACIÓN DE PARTIDAS .....	93
2.9.3 GASTO POR IMPUESTO A LA RENTA .....	94
2.10 INFORMACIÓN A REVELAR .....	95
2.11 FECHA DE VIGENCIA .....	100

<b>3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL .....</b>	<b>101</b>
<b>4. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES SIMILITUDES ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL .....</b>	<b>109</b>
<b>5. CASOS PRÁCTICOS .....</b>	<b>111</b>
<b>6. INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA .....</b>	<b>122</b>
<b>CONCLUSIÓN .....</b>	<b>126</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>129</b>

## RESUMEN

En la medida que en el mundo los mercados de capitales comienzan a interactuar se produce el dilema de las diferencias de normativa contable, por esta situación se genera la creación de un único conjunto de normas para poder analizar la información financiera, ya que esta información debe existir sin barreras, comparable, transparente y de alta calidad para la toma de mejores decisiones.

Por esto es que las NIC fueron creadas, para proporcionar información comparable más allá de las fronteras. Entre las cuáles encontramos el tratamiento del impuesto diferido que será objeto de esta investigación.

La presente investigación tiene como finalidad proporcionar evidencia mediante un análisis comparativo entre los PCGA y la normativa internacional de contabilidad, en base a los impuestos diferidos, mostrando tanto las similitudes como las diferencias que se encuentren según estos tratamientos.

Los impuestos diferidos se originan por el hecho de que algunas operaciones afectan a un ejercicio en el resultado contable y a otro ejercicio, en lo que es la determinación del resultado tributario. En efecto, existen hechos que se registran en los estados financieros de un ejercicio, y de acuerdo a la legislación tributaria, se incluyen en la determinación del impuesto en un ejercicio diferente.

El presente estudio, de carácter descriptivo, tiene por objetivo analizar comparativamente los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de contabilidad, aplicable a los impuestos diferidos. Que pronto serán utilizados en nuestro país.

## **MARCO TEÓRICO**

Entendido es que la globalización es percibida como un tema de tipo comercial, sin embargo afecta más allá, lo que nos lleva a tener iguales reglas en muchas materias, inclusive en materias financieras. Es por esto que en el mundo actual, los mercados de capitales ya no tienen fronteras y quiénes se encuentran inmersos en estos, necesitan información que debe existir sin barreras que sea comparable, transparente y de alta calidad para la toma de mejores decisiones.

El idioma global de la contabilidad se llama NIIF, por esto, que gran parte de los países han adoptado o se encuentran en un proceso de adopción de un grupo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o (IFRS), creadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y su antecesor, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), que sean de utilidad para los usuarios de este tipo de información.

En el mundo global donde cada día muchas empresas tienen más operaciones en el exterior y más extranjeros tienen inversiones en nuestro país, hablar el mismo idioma será trascendental. Implicará menores costos de administración y más transparencia en sus operaciones. Hará desde luego que la información financiera que ofrezca una empresa sea comprensible y relevante de acuerdo con las necesidades de sus usuarios. Ello les permitirá un mejor posicionamiento en el mercado, les generará mayor confianza en ellas mismas, y finalmente les permitirá evaluar mejor su gestión, junto con controlar sus flujos de información.

### **1. NORMATIVA CONTABLE NACIONAL.**

La contabilidad es un lenguaje universal como técnica, pero cada país tiene un sistema de normas contables diferentes de acuerdo con la realidad de cada uno. Lo que dificulta la toma de decisiones de usuarios extranjeros.

En Chile la normativa contable tiene dos fuentes de origen:

❖ Colegio de contadores de Chile A.G

Entre sus objetivos está el resguardo de la profesión y la atribución de impartir normas de contabilidad, que toman forma a través de los boletines técnicos, los que tratan una temática en particular. Sus orígenes se basan en 18 PCGA los que datan del año 1973. En nuestro país no existe un marco conceptual para la contabilidad, sino que nos regimos por sus PCGA que se encuentran en el boletín técnico N° 1 y los demás boletines emitidos hasta el día de hoy.

❖ Organismos supervisores

Entre uno de los organismos supervisores encontramos a la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile (SVS), este organismo imparte normas orientadas a la regulación y estandarización de la información financiera de aquellas empresas cotizantes, otras que por leyes especiales deben ser supervisadas, y empresas que voluntariamente se inscriben en el registro de valores de la Superintendencia. Por esto es que su alcance no es general, pero sí tiene la importancia que regula a las empresas de mayor envergadura del país y además a los inversionistas extranjeros que tienen filiales en nuestro país. Las principales normas contables emitidas por este organismo son las normas de carácter general y circulares. Esta Superintendencia es la responsable de la formulación del formato único de presentación de los estados financieros y para lo cual dispone a las entidades de la ficha estadística codificada uniforme (FECU).

Otro organismo supervisor es el servicio de impuestos internos institución fiscalizadora del estado, sus funciones son la "aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente". A lo largo de la emisión de determinadas normas se pueden identificar ciertas descoordinaciones con los PCGA ya que tienen fines diferentes.

Entre otros organismos como la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, Superintendencia de AFP, etc.

## 1.1 LA PROBLEMÁTICA SOBRE LA NORMATIVA CONTABLE.

Con la revisión de las normativas y reglamentaciones, de los distintos cuerpos legales analizados se debiera reconocer a un ente que emitiera normas contables de aceptación general.

Este organismo estaría encargado de dictar principios y normas de contabilidad, las que deben servir de base tanto para la determinación de los resultados tributarios como los resultados financieros.

Pero como siempre la realidad es otra, las normas dictadas por el colegio de contadores de Chile A.G. no siempre son la base para la determinación de los resultados de las empresas, sean estos de índole tributaria o financiera.

Queda claro entonces que, en nuestro país, no existe un único organismo que emita normas contables o principios contables generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, lo que en algunos casos puede provocar problemas respecto de la aplicación de la normativa sobre preparación de estados financieros.

Respecto de la determinación del resultado tributario, la situación puede ser un poco más compleja porque a pesar que el Código Tributario señala que éste será el resultante del sistema contable utilizado por el contribuyente, las atribuciones de interpretación de la aplicación de las normas son del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

De hecho, en más de alguna ocasión el Servicio de Impuestos Internos ha indicado la forma de contabilizar o registrar ciertas operaciones, teniendo como objetivo la recaudación tributaria y no la normativa contable aplicable sobre el tema. En el ámbito tributario, es el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos quien interpreta las normas tributarias, en virtud del numeral 1º de la letra A. del artículo 6º del Código Tributario. Para ello dicta Circulares o interpreta a través de oficios. En otras circunstancias el Servicio de Impuestos Internos se ha declarado incompetente para dictar normas contables.<sup>1</sup>

Es bajo este panorama, que el Colegio de Contadores de Chile junto a la SVS están comprometidos a desarrollar un plan de convergencias para uniformar la normativa chilena con la normativa internacional.

<sup>1</sup>. Impuestos Diferidos, Lexis Nexis, Juan Manuel Cantillana Castillo, 2004

Es por esto que el Colegio de Contadores a través de la comisión de Principios y Normas de contabilidad, junto con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), acordó iniciar un proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera. Convergencia, a partir del convenio y planificada con fecha límite de implementación el 2009, con lo cual todas las empresas deberán preparar estados financieros de acuerdo a esta normativa.

Este proceso ha sido respaldado por la superintendencia de valores y seguros y otros actores del mercado.

## **2. NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL.**

El desarrollo tecnológico ha sido uno de los factores que ha impulsado la globalización, acelerando las comunicaciones las que hoy en día podemos decir que son en tiempo real. Tal como sucede con el traspaso de bienes y servicios entre diversos países, es por esto que quien facilita la mayor cantidad de transacciones de bienes y servicios es el dinero, por ser el bien más uniforme y abstracto, el que con la tecnología, ha logrado una gran capacidad de circulación entre los países; es considerado también el bien más eficiente en utilizar la libertad de acción existente en la escena económica internacional.

Tal como sucedió con el dinero que ha traspasado la escena económica internacional esta pasando hoy en día con la contabilidad como disciplina, llegando a usuarios ajenos al escenario geográfico, distinto al de la empresa que reporta. De la cual se necesita información de la gestión y como dicha gestión influye en la posición financiera y económica de la misma.

Por esto es que las empresas deben considerar a este nuevo usuario internacional, el cual tiene exigencias de información, las que deben ser cubiertas por la contabilidad según sus especificaciones.

Cumplir con este requisito ha llevado a las organizaciones en busca de la forma de hacer información contable comparable y con esto mejorar la toma de decisiones.

Encontramos dos normativas generalmente utilizadas a nivel internacional; una es emitida por el consejo de normas de contabilidad financiera (FASB), homólogo norteamericano del colegio de contadores de Chile y la segunda es la emitida por el comité de normas internacionales de información financiera (IASB), organismo independiente de carácter privado, esta fue la alternativa escogida en nuestro país y es la base sobre la cual se trabaja actualmente en el colegio de contadores para el proceso de armonización.

Desde hace algún tiempo atrás, que las antiguas Normas Internacionales de contabilidad (NIC), se han estado transformando paulatinamente en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Este es el nuevo conjunto normativo de contabilidad requerido para la preparación de los estados financieros de ciertas empresas, los cuales son un conjunto de convenciones para medir los resultados económicos de las empresas y su posición financiera en una fecha determinada.

## **2.1 INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB).**

Antiguamente denominado IASC (International Accounting Standards Committee), que podemos definir en líneas generales como el organismo encargado de crear criterios contables que sustentan las normas Internacionales de Contabilidad, hoy denominadas Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB publica sus normas en una serie de pronunciamientos denominados Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Desde su comienzo el IASB adopto el cuerpo de Normas Internacionales de Contabilidad emitido por su predecesor, el consejo del comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). El termino <<Normas Internacionales de Información Financiera>> incluye NIIF, interpretaciones IFRIC, NIC e interpretaciones SIC.<sup>2</sup>

El objetivo fundamental de las NIIF es el poseer una estrategia contable centrada, es decir, que tenga un lenguaje común para todos los actores económicos y sociales involucrados.<sup>3</sup>

<sup>2</sup>NIIF vs. P.C.G.A en Chile, RIL editores, Marcelo Valenzuela Acevedo, 2007.

<sup>3</sup>NIIF vs. P.C.G.A en Chile, RIL editores, Marcelo Valenzuela Acevedo, 2007.

## **2.2 OBJETIVOS DEL IASB.**

- ❖ Cooperar activamente con los emisores locales de estándares de contabilidad con el fin de lograr la convergencia definitiva de normas contables en todo el mundo.<sup>4</sup>

## **2.3 FUNCIONES DEL IASB.**

- ❖ Emitir IFRS, para lo cual debe publicar un borrador para exposición pública, análisis y comentarios de sus proyectos principales, sometidos a una audiencia pública.
- ❖ Realizar pruebas de campo en economías desarrolladas y emergentes para el aseguramiento de que los estándares sean prácticos y aplicables en todos los ambientes.
- ❖ Discreción total en la agencia técnica y sus proyectos.<sup>5</sup>

Los compromisos son mas que claros y podemos ver que se ha iniciado un proceso sin retorno en dirección a la adopción de la normativa internacional de manera integra.

## **3. IMPUESTO DIFERIDO.**

El impuesto diferido se origina, ya que algunas operaciones afectan a un ejercicio en el resultado contable y a otro ejercicio, en lo que es la determinación del resultado tributario.

En efecto, existen hechos que se registran en los estados financieros de un ejercicio, y de acuerdo a la legislación tributaria, se incluyen en la determinación del impuesto en un ejercicio diferente.

El fin que persigue la contabilización de los impuestos diferidos es dar cumplimiento con el principio contable del devengamiento, el que nos señala que debe existir una correlación entre los ingresos y los gastos de un periodo o ejercicio.

Incluso el Boletín Técnico N° 41 en su párrafo 9 señala:

“Por lo tanto, para obtener una adecuada correlación de ingresos y gastos en un período, a contar del ejercicio 1990 se deberá contabilizar los impuestos diferidos originados por diferencia temporales del ejercicio descritas en los dos párrafos anteriores, según los criterios establecidos en los boletines técnicos pertinentes.”...

Por esto es la utilización de la metodología del impuesto diferido, ya que con ella se elimina el desfase que se produce por el reconocimiento en la carga impositiva de una empresa por los débitos o créditos a resultados que se generan por las operaciones temporales que a la vez se deducen o agregan a los resultados financieros, para así obtener la renta líquida imponible los cuales afectan en sentido opuesto la carga impositiva de la organización en futuros ejercicios. Señalando entonces que el objetivo primordial es considerar en su contabilización la aplicación de convenciones definidas, con su explicación sustentada teóricamente que justifica su existencia.

Los principales problemas de la contabilización de los impuestos diferidos surgen, ya que algunas operaciones afectan a un ejercicio en cuanto a la determinación del resultado contable y a otro ejercicio en lo que respecta a la determinación de la renta imponible y de los impuestos a la renta a pagar. Por lo tanto, el monto del impuesto a la renta a pagar, determinado para un período dado, no es necesariamente representativo del gasto por impuesto correspondiente a las operaciones tomadas en cuenta contablemente durante dicho período. Resulta un problema de importancia calcular los efectos tributarios de dichas operaciones y determinar en que medida deben incluirse los mismos en los gastos tributarios de los períodos en que dichas operaciones se reflejen contablemente.

La diferencia entre el impuesto a pagar y el gasto tributario de un período determinado es originada por las diferencias existentes entre el resultado contable y la renta imponible de dicho período, las cuales pueden ser de naturaleza permanente o temporal.

Por otra parte, hay hechos registrados en los estados financieros, que nunca se incluirán en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta.<sup>6</sup>

- 1) Resultado contable: Es el beneficio antes de impuesto determinado según los PCGA.
- 2) Resultado tributario: Es la base imponible distinta al resultado contable, ya que se determina de acuerdo a las normas legales vigentes.<sup>7</sup>

### **3.1 ORIGEN Y EFECTOS DE LA CONTABILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.**

La contabilidad y la tributación se han visto tradicionalmente caracterizadas por la existencia de divergencias entre las dos disciplinas. Inclusive, no son pocas las veces que la normativa contable ha debido subordinarse a las normas dictadas por el Servicio de impuestos internos, provocando la pérdida de la autonomía que en teoría debería poseer la contabilidad.

Incluso es posible que la normativa ha aplicar sea diferente dependiendo de la estructura jurídica de la organización, este es el caso de las sociedades anónimas abiertas, que se encuentran reguladas por la Superintendencia de Valores y Seguros. El nacimiento de estas diferencias tanto en el ámbito contable como tributario se producen por los objetivos perseguidos por ambas disciplinas; los estados financieros preparados con fines orientados a cumplir con el objetivo de imagen fiel, basándose en los hechos económicos-financieros, en tanto que la normas tributarias incorporan sus propios principios, basados en los criterios de carácter recaudatorio, por los fines de política fiscal. Por todas estas situaciones se produce la necesidad de establecer una conciliación entre los puntos de vista impositivos y financieros, para que así los estados financieros puedan elaborarse sin problemas de tipo tributario los cuales tergiversan su sentido.

6. NIIF vs. P.C.G.A en Chile, RIL editores, Marcelo Valenzuela Acevedo, 2007.

7. Barril Villalobos, Ricardo. Normativa Contable Sobre: contabilización del Impuesto Renta e Impuestos Diferidos. Chile 1998

En el Boletín Técnico N° 1 se establece esta independencia que debiera existir entre el tema contable y tributario. De hecho el principio contable N° 14 contenido de fondo sobre la forma lo confirma:

“La contabilización pone énfasis en el contenido económico de los eventos, aun cuando la legislación puede requerir un tratamiento diferente”.

La contabilidad se desarrolla siguiendo principios generalmente aceptados, sin intromisiones legales, y al mismo tiempo para la determinación de la base imponible afecta al Impuesto a la Renta se aplicaran las disposiciones específicas emanadas del Servicio de Impuestos Internos. Por esto nos encontramos con estados financieros, preparados bajo criterios económicos-financieros los que deben adaptarse a la normativa tributaria, por lo que el resultado financiero obtenido mediante la aplicación de principios contables no necesariamente tiene que coincidir con la base imponible del impuesto a la renta de primera categoría.

Esta situación se armoniza a través de prácticas oportunas de ajustes extracontables, que se dejan establecidos en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Los impuestos diferidos son una técnica contable que permite reflejar en un mismo periodo el impuesto a la renta de acuerdo con la técnica contable y con las normas tributarias vigentes en el país. La cuenta Impuestos Diferidos debe considerarse como una cuenta de activo o de pasivo, dependiendo si la diferencia temporal al revertirse en el futuro, significará un menor pago de impuestos (activo), o un mayor pago de impuestos (pasivo).<sup>8</sup>

En nuestro país, para la determinación del resultado contable se hace por medio de las cuentas de resultado y la síntesis de esta información la presentamos por medio del estado de resultados.

El cual tiene la siguiente composición:

Ingresos Por Ventas	\$
(-) Costos Por Ventas	\$
= Margen De Contribución	\$
(-) Gastos De Administración y Ventas	\$
= Resultado Operacional	\$
Ingresos No Operacionales	\$
(-) Gastos No Operacionales	\$
= Resultado No Operacional	\$
Resultado Antes De Impuestos	\$
(-) Impuesto A La Renta	\$
= Resultado Contable	\$

En cambio el resultado tributario se puede resumir de la siguiente forma:

Resultado Contable	\$
(+) Ingresos Tributarios No Contables	\$
(+) Costos Contables No Tributarios	\$
(+) Gastos Contables No Tributarios	\$
(-) Ingreso Contables No Tributarios	\$
(-) Costos Tributarios No Contables	\$
(-) Gastos Tributarios No Contables	\$
= Resultado Tributario	\$

Por ende la problemática esta en el como determinamos el impuesto a la renta del ejercicio comercial. Esta problemática se origina por las diferencias de criterios a aplicar sobre los ingresos, gastos y costos, en la determinación de la base imponible, sobre la cual se debe obtener el impuesto a la renta. Si no existieran diferencias entre el resultado contable y el resultado tributario, ya que los criterios de determinación son lo

mismos, el impuesto a la renta que obtendríamos sería el mismo, sin importar como obtuvimos esa base imponible ya sea, contable o tributaria.

Por esta situación es importante que exista una normativa para regular el registro del impuesto a la renta. No basta con que solo se aplique el criterio en función de la base imponible a utilizar, ya sea contable o tributario, sino además de criterios según el efecto que provoquen, efecto pasado o futuro por motivo de la diferencia en las bases imponibles.

De aquí que se habla del efecto pasado o futuro por las diferencias que se originan en las bases imponibles, es por esto que se establece que habrá diferencias que se compensaran en el tiempo y otras partidas que nunca podrán compensarse, hasta hay partidas que a priori no se podrá determinar si son diferencias que se compensaran en el tiempo.

Surgiendo de ésta manera los conceptos de “diferencias temporales” y “diferencias permanentes”.

### **3.2 DIFERENCIAS TEMPORALES.**

Se definen así las diferencias entre la renta líquida gravable y la utilidad contable, registrada en un período, que se originan porque el ejercicio en el cuál algunas partidas de ingresos, gastos y costos se causan para la determinación de la renta líquida gravable no coinciden con el período en que se incluyen en la utilidad contable, también denominada utilidad neta comercial. Las diferencias temporales —contrario a lo que ocurre con las diferencias definitivas— se originan en un año y se revierten en uno o más períodos posteriores. Estas diferencias se compensaran en el tiempo. Un tipo de estas diferencias son las llamadas diferencias temporarias.

### **3.3 DIFERENCIAS PERMANENTES.**

Son las diferencias que no se compensarán en el tiempo, ya que el criterio tributario nunca aceptará el gasto o jamás será denominado como ingreso. De acuerdo a normas

internacionales de contabilidad, son diferencias definitivas o permanentes aquellas discrepancias entre la renta líquida gravable, determinada para propósitos fiscales, y la utilidad contable de un período, cuyo origen corresponde al mismo ejercicio comercial pero que no producen ninguna clase de efecto en períodos posteriores.

También deben ser consideradas diferencias permanentes aquellas que no es factible determinar, cuando se confeccionan los estados financieros, si se podrán o no compensar en el futuro.

### **3.4 REVERSO IMPUESTO DIFERIDO.**

En el futuro, cuando tributariamente se rebaje el gasto, se debe reversar el impuesto diferido determinado, permitiendo así, que el efecto tributario de la diferencia temporal, no afecte el resultado de la transacción del ejercicio.<sup>9</sup>

## **4. METODOLOGÍAS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO.**

La problemática fundamental que se origina en el registro contable del gasto del impuesto a la renta, es si los impuestos diferidos deben ser reconocidos en los estados financieros y, si esto es así, la manera de como debiera hacerse.

Para aplicarlo existen dos metodologías de contabilización denominadas:

- ◆ El método basado en el Estado de Resultados.
- ◆ El método basado en el Balance General.

### **4.1 MÉTODO DEL ESTADO DE RESULTADO.**

Este método considera que el registro a efectuar de los impuestos diferidos del ejercicio corresponde a las diferencias temporales entre el resultado contable antes de impuestos y la renta líquida imponible determinada por el ejercicio que se produce en el periodo.<sup>10</sup>

9. Barril Villalobos, Ricardo. Normativa Contable Sobre: contabilización del Impuesto Renta e Impuestos Diferidos. Chile 1998

10. Impuestos Diferidos, Lexis Nexis, Juan Manuel Cantillana Castillo, 2004

Este método proporciona dos alternativas:

- Método del diferimiento:

Los efectos en impuestos se diferieren y se asignan a periodos futuros.

La tasa de impuestos aplicable es la tasa vigente a la fecha de cálculo.

Los saldos de las cuentas de impuestos diferidos que deben presentarse en el balance general no representan derechos por percibir ni obligaciones de pago. Ello implica que existen variaciones en las tasas de impuestos aplicables, los saldos no se ajustan a las nuevas tasas vigentes.

Respecto de las diferencias que se revierten en el ejercicio actual, correspondientes a diferencias temporales de ejercicios anteriores, se determinan usando las tasas de impuestos aplicadas originalmente.<sup>11</sup>

Representa la activación del mayor gasto por impuesto a la renta.

De igual manera, está indicando el impuesto pagado anticipadamente, y por ende, nos señala el futuro beneficio tributario.<sup>12</sup>

- Método del Pasivo:

Los efectos futuros de las diferencias temporales se consideran como activos o pasivos.

La tasa de impuesto aplicable es la tasa actual pero puede ajustarse a una tasa distinta cuando se conozca o haya un aviso de cambio en las tasas aplicables en el futuro.

Los saldos de las cuentas de impuestos diferidos se presentan como impuestos diferidos por pagar o impuestos diferidos de activos.

Los saldos de las cuentas deben ajustarse periódicamente a las tasas de impuestos vigentes, incluso ajustarse a las tasas que se deban aplicar en los ejercicios futuros.<sup>13</sup>

Representa el reconocimiento de un mayor gasto por impuesto a la renta, no obstante haber pagado un menor monto de impuestos, por la utilización de una franquicia

11. Impuestos Diferidos, Lexis Nexis, Juan Manuel Cantillana Castillo, 2004

12. Barril Villalobos, Ricardo. Normativa Contable Sobre: contabilización del Impuesto Renta e Impuestos Diferidos. Chile 1998

13. Impuestos Diferidos, Lexis Nexis, Juan Manuel Cantillana Castillo, 2004

tributaria, el que visto desde el punto de vista contable, significa en el futuro un mayor impuesto a pagar.<sup>14</sup>

#### **4.2 MÉTODO DEL BALANCE GENERAL.**

Este método considera que el registro de los impuestos diferidos del ejercicio corresponden a las diferencias de valuación de los activos y pasivos de acuerdo con criterios contables, respecto de la valuación de los activos y pasivos de acuerdo criterios tributarios que se manifiestan a la fecha de cierre del balance.<sup>15</sup>

#### **5. NORMATIVA DE IMPUESTOS DIFERIDOS APLICADAS EN CHILE.**

En los comienzos en nuestro país el método utilizado era el del Estado de Resultados, esto estaba establecido en el Boletín Técnico N° 7 en el número 11:

“El efecto tributario de las diferencias temporales deberá ser medido por las diferencias entre el impuesto a la renta calculado incluyendo y excluyendo las operaciones que son contabilizadas con anterioridad y posterioridad al ejercicio en que son consideradas en la determinación de la renta imponible. El gasto tributario del ejercicio deberá incluir los efectos tributarios de las operaciones consideradas en la determinación del resultado antes de impuestos de dicho ejercicio, mientras que el efecto tributario de las diferencias temporales constituirá un impuesto diferido que será imputado como cargo o abono a los gastos tributarios de ejercicios futuros, a medida que dichas diferencias se reversen”.

Luego el Boletín Técnico N° 25, afirma la aplicación de este método, en el segundo párrafo de la letra b) del número 2 dice:

“En atención a que las diferencias permanentes no dan lugar a impuestos diferidos y con el ánimo de simplificar el análisis que sigue, es conveniente establecer un resultado intermedio entre el resultado contable y la reta líquida imponible, que arroja como única diferencia entre ambos, las diferencias temporales. Este resultado intermedio, que corresponde al resultado contable más/menos las diferencias permanentes, se denominará resultado ajustado”.

En el año 1997 se crea un nuevo Boletín Técnico el N° 60, Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos, señalando que:

“Las disposiciones del presente Boletín Técnico derogan todas las normas contables sobre impuestos a la renta e impuestos diferidos establecidas en los Boletines Técnicos números 7, 18, 20, 25, 26, 29, 30, 40 y 41. Asimismo, este Boletín Técnico deroga las normas contables sobre la presentación y el registro de beneficios tributarios por utilización de pérdidas tributarias, establecidas en el párrafo 8 y siguiente del Boletín Técnico 14”.

Acá queda claro que la metodología a utilizar para efectos de determinar los impuestos diferidos es la del Balance General cuando existan diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y el resultado tributario de activos y pasivos al cierre del ejercicio.

En el número 7 de este Boletín Técnico señala que los objetivos del impuesto a la renta se establecen en términos del Balance General, en lo que respecta a reconocer el monto del impuesto a la renta a pagar o a recuperar proveniente del ejercicio corriente y el reconocimiento de los activos o pasivos por impuestos diferidos correspondientes a las consecuencias tributarias futuras de hechos ya reconocidos en los estados financieros.

Además la superintendencia de Valores y Seguros, por medio de la Circular N° 1466, emitida el 27 de enero del año 2000, derogando la Circular N° 1450 y sus modificaciones, señala la obligación del reconocimiento del Impuesto a la Renta e Impuesto Diferido y toda información que debe ser revelada en notas a los estados financieros. Hace obligatoria la aplicación del Boletín Técnico N° 60 emitido por el colegio de contadores de Chile.

## **6. NORMA INTERNACIONAL DE IMPUESTOS DIFERIDOS (NIC 12, “Impuesto a las Ganancias”).**

Esta norma (NIC 12 revisada) sustituye a la NIC 12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias (la NIC 12 original). En nuestro país las Sociedades podrán efectuar la primera entrega de estados financieros bajo la nueva normativa contable al 31 de diciembre 2009.

La NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizaran los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en la cuenta de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores.

Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.

El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la entidad; y
- las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

## **RECONOCIMIENTO**

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o prácticamente terminado el proceso de aprobación, en la fecha del balance.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en los correspondientes. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

## **MEDICIÓN**

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que a la fecha del balance hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación

La medición de los activos y los pasivos por impuestos diferidos deben reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados. El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte, de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.

## **DISTRIBUCIÓN**

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevarán directamente al patrimonio neto. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía de la plusvalía comprada derivada de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables, de la entidad adquirida, sobre el costo de la combinación.

## **PROBLEMA**

Con la aprobación del reglamento que establece la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, la unión europea se convierte en el principal motor para la expansión de unas normas de alta calidad concebidas desde una perspectiva mundial, redundando en beneficio de una información financiera transparente y comparable más allá de sus fronteras.

Las NIC, como se le conoce, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anteriormente conocido como International Accounting Standards Committee).

La importancia de la determinación de los impuestos diferidos surge debido a que por lo general, el resultado contable puede diferir del resultado tributario, sin embargo, ambos resultados están sujetos a una misma tasa impositiva provocando dos tipos de diferencias; las de carácter temporal y las de carácter permanente, siendo las primeras aquéllas que surgen por operaciones que contablemente afectan a un período y tributariamente a otro distinto al de su registro contable; en tanto, las permanentes surgen de disposiciones legales que establecen que determinados ingresos o gastos no podrán formar parte, en algunas situaciones, del cálculo de la base tributaria. (B.T # 60, 61, 68, 69,71,73).

La Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12 en lo posterior), es la encargada de abordar dicho tratamiento contable en la información financiera. Así que para responder adecuadamente a las exigencias contables, sin alterar la exposición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se hace necesaria la adecuada aplicación de la NIC 12 sobre los Impuestos Diferidos como herramienta de presentación de dichas diferencias.

El presente proyecto de tesis tiene como finalidad proporcionar evidencia mediante un análisis comparativo de los impuestos diferidos; con relación a su tratamiento contable según los PCGA y la normativa internacional (NIC), a diciembre del 2008.

## **PREGUNTAS GENERALES**

¿Qué es un impuesto diferido?

¿Cómo se origina un impuesto diferido?

¿Cuál es el Tratamiento de un impuesto diferido según normas nacionales (PCGA)?

¿Cuál es el Tratamiento de un impuesto diferido según normas internacionales (NIC)?

Existen diferencias en su tratamiento actual con relación a las normas internacionales,  
¿Cuáles son esas diferencias?

Existen similitudes en su tratamiento actual con relación a las normas internacionales,  
¿cuáles son estas similitudes?

## **OBJETIVOS**

### **OBJETIVO GENERAL:**

Analizar comparativamente los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de contabilidad, aplicable a los impuestos diferidos.

### **OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

- 1- Describir la normativa internacional y la nacional en materia de impuestos diferidos.
- 2- Distinguir las diferencias y similitudes, a través de un cuadro comparativo del tratamiento de los impuestos diferidos.
- 3- Demostrar las diferencias y similitudes entre el tratamiento nacional y el internacional, referente al impuesto diferido a través de un caso simulado.
- 4- Analizar las diferencias y similitudes del tratamiento de los impuestos diferidos. En Base a los resultados obtenidos por medio de la demostración.

## **METODOLOGÍA**

La presente investigación es de tipo descriptiva que se realizara en las etapas que a continuación se presentan:

Etapa N° 1: Recopilación de antecedentes.

Acciones:

- 1.1 Recopilar y revisar información sobre los impuestos diferidos.
- 1.2 Revisar bibliografía de la normativa nacional e internacional referente al tratamiento de los impuestos diferidos.
- 1.3 Obtener de la pagina Web de la superintendencia de valores y seguros, información de los impuestos diferidos.
- 1.4 Revisión de textos que aborden el tema e indagar en artículos relacionados con la normativa internacional publicados en la Web sobre los impuestos diferidos.

Etapa N° 2: sistematización de la información recopilada.

Acciones:

- 2.1 Interpretación del tratamiento nacional e internacional de los impuestos diferidos.

### Etapa N° 3: cuadro comparativo

#### Acciones:

- 3.1 Elaboración de un cuadro comparativo de las normas nacionales e internacionales, relacionadas con el tratamiento de los impuestos diferidos, identificando las diferencias y similitudes entre los boletines técnicos y las normas internacionales de contabilidad. Según los criterios de reconocimiento, medición, revelación, presentación, exposición y efecto. Otros criterios a aplicar son el Método de contabilización y concepto de impuestos diferidos.

### Etapa N° 4: Selección de casos prácticos.

#### Acciones:

- 4.1 Desarrollo de caso práctico, para demostrar las diferencias y similitudes según la información proporcionada por el cuadro comparativo.

### Etapa N° 5: análisis y discusión de la información recopilada.

#### Acciones:

- 5.1 Interpretación de la información obtenida utilizando los antecedentes del cuadro comparativo de las normas.
- 5.2 Redactar conclusión de tesis de acuerdo a análisis y estudio efectuado.

## **INTERPRETACIÓN DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL PARA EL TRATAMIENTO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.**

### **1. ANÁLISIS DE BOLETINES TÉCNICOS SOBRE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA E IMPUESTO DIFERIDO.**

El boletín técnico N° 60 sobre la Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos, fue preparado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Chile A.G.

Aprobado por el Honorable Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G. En su sesión del día 16 de diciembre de 1997. Tiempo después se publicaron los siguientes Boletines Técnicos de interpretación o aclaración de las normas generales del Boletín Técnico N° 60:

- Boletín Técnico N° 61 posterga la aplicación obligatoria señalada en el Boletín N° 60.
- Boletín Técnico N° 68 posterga nuevamente la obligatoriedad de la aplicación de las normas técnicas hasta el 1 de enero del 2000, sin perjuicio de aceptar su aplicación anticipada.
- Boletín Técnico N° 69 Complementación del Boletín Técnico N° 60.
- Boletín Técnico N° 71 y 73 Interpretación del Boletín Técnico N° 60.

Estas complementaciones e interpretaciones deben entenderse incorporadas en este análisis, en la aplicación de las normas sobre impuestos diferidos vigentes en nuestro país.

El Boletín Técnico N° 60 así se compone:

TEMA	NUMERAL	
	DESDE	HASTA
Introducción :	01	06
Objetivos y Principios Básicos:	07	09

TEMA	NUMERAL	
	DESDE	HASTA
Diferencias Temporarias Y Permanentes:	10	10
Diferencias Temporarias:	11	13
Diferencias Permanentes:	14	14
Categorías De Diferencias Temporarias:	15	17
Otros Eventos Que Crean Diferencias Entre La Base Contable y Tributaria:	18	18
Opinión:	19	22
Determinación De Impuestos Diferidos:	23	23
Provisión de Valuación:	24	25
Cambios En La Provisión De Valuación Y En Las Bases Tributarias:	26	27
Presentación En Los Estados Financieros:	28	29
Primer Ejercicio De Aplicación De Este Boletín:	30	30
Revelación En Notas A Los Estados Financieros:	31	31
Anexo A Ejemplos De Diferencias Temporarias Y Permanentes y Otros Eventos Que Crean Diferencias Entre La Base Contable Y Tributaria	I	III
Anexo B Ejercicio Impuestos Diferidos	Sección I	Sección III

## 1.1 ANÁLISIS DE LA INTRODUCCIÓN (NUMERAL 01- 06).

Las disposiciones del Boletín Técnico N° 60 derogan todas las normas sobre Impuestos Diferidos emitidas en boletines anteriores. Asimismo este Boletín Técnico deroga las normas contables sobre la presentación y el registro de beneficios tributarios por la utilización de las pérdidas tributarias.

### 1.1.1 RELACIÓN ENTRE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

Se establece que los estados financieros incluyen, en su gran mayoría, operaciones que de acuerdo con la Ley de Impuesto a la Renta deben considerarse como ingresos, costos, gastos, ajustes por corrección monetaria, etc.

Es decir, la legislación tributaria y las normas contables son las coincidentes, por ende, a través del registro contable se encuentran considerados en la determinación del gasto por impuesto a la renta y lógicamente en el reconocimiento del respectivo pasivo.

La cuenta de gasto la denominamos Impuesto a la Renta y la cuenta de pasivo normalmente se le nombra como Provisión de Impuesto a la Renta.<sup>16</sup>

### 1.1.2 TIEMPO EN QUE SE RECONOCEN LOS RESULTADOS.

Se reconocen que existen hechos que deben ser registrados en la contabilidad en un determinado ejercicio comercial, pero esas operaciones son consideradas para efectos tributarios en un ejercicio comercial diferente. Corresponden a hechos que se incluirán en la determinación de la renta líquida imponible en un ejercicio posterior o corresponden a operaciones que se incluyeron en la determinación de la renta líquida imponible de ejercicios anteriores.

Los efectos que se producen de acuerdo con la situación descrita son:

- Dependiendo del tipo de operación, existe una diferencia entre el criterio contable y el criterio tributario respecto de la valuación de los activos.
- Dependiendo del tipo de operación, existe una diferencia entre el criterio contable y el criterio tributario respecto de la valuación de los pasivos.
- Ambas diferencias de valuación se compensan a través del tiempo, es decir, son diferencias temporarias.
- El Resultado Contable tiene componentes distintos del Resultado Tributario.
- El gasto a reconocer por impuesto a la renta es distinto si se considera el resultado contable o el resultado tributario.
- Dependiendo del tipo de diferencia de valuación, origina activos por impuestos diferidos.
- Dependiendo del tipo de diferencias de valuación, origina pasivos por impuestos diferidos.<sup>17</sup>

Hay que dejar establecido que una diferencia de valuación, producto que el criterio contable es distinto al criterio tributario, respecto de las cuentas de activo, no necesariamente genera impuestos diferidos de activo. Puede originar impuestos diferidos de pasivos si involucra un mayor pago de impuestos en el futuro.

En el caso de las cuentas de pasivos, sucede exactamente lo mismo, en el sentido que las diferencias temporarias pueden originar impuestos diferidos de activo, sí habrá un menor pago de impuestos en el futuro.

16. Impuestos Diferidos, Lexis Nexis, Juan Manuel Cantillana Castillo, 2004

17. Impuestos Diferidos, Lexis Nexis, Juan Manuel Cantillana Castillo, 2004

Debemos entender entonces que las cuentas del balance general, que por efectos de la aplicación de criterios de valuación distintos, según sea la normativa contable o la tributaria, generarán diferencias que se revertirán en el futuro y, por ende, impuestos diferidos de activo o impuestos diferidos de pasivos, dependiendo del efecto que deba considerarse en el futuro, es decir, un menor pago de impuesto a la renta o un mayor pago del impuesto.

Existen hechos que deben ser registrados en la contabilidad en un determinado ejercicio comercial, pero esas operaciones nunca van a formar parte del resultado tributario.

Los efectos que se producen de acuerdo con la situación descrita son:

- Dependiendo del tipo de operación, la valuación del activo contable es diferente a la valuación tributaria de ese activo.
- Dependiendo del tipo de operación, la valuación del pasivo contable es diferente a la valuación tributaria de ese pasivo.
- Ambas diferencias de valuación no se compensan a través del tiempo, es decir, son diferencias permanentes.
- El Resultado Contable tiene componentes distintos del Resultado Tributario.
- El gasto a reconocer por impuesto a la renta es distinto si se considera el resultado contable o el resultado tributario.
- No originan activos por impuestos diferidos.
- No originan pasivos por impuestos diferidos.<sup>18</sup>

### **1.1.3 EFECTOS DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.**

Una situación especial es la que generan las denominadas pérdidas tributarias, entendiéndose por ellas las que corresponden al resultado tributario de un ejercicio comercial determinado.

La pérdida tributaria de un ejercicio nace de la determinación de la Renta Líquida Imponible, y lógicamente dicha Renta Líquida Imponible debe ser Negativa, es decir los gastos o costos (sean operacionales o no) son superiores a los ingresos (sean operacionales o no).

El origen de esas pérdidas tributarias puede provenir del resultado contable o ser

producto de los ajustes necesarios que deben hacerse al resultado contable con el objeto de determinar el resultado tributario.

Las pérdidas tributarias se encuentran normadas en el artículo 31 N° 3 de la ley de Impuesto a la Renta, cuyas consideraciones más relevantes son:

- Son un gasto aceptado tributariamente las pérdidas sufridas por el negocio o empresa.
- Se consideran aceptadas como un gasto del presente ejercicio las pérdidas tributarias determinadas en ejercicios anteriores.
- Las pérdidas tributarias del ejercicio deben imputarse en primer lugar a las utilidades no retiradas o no distribuidas.
- Si no existen utilidades no retiradas o no distribuidas, deben imputarse a las utilidades que se produzcan en el o los ejercicios siguientes.
- No existe límite de tiempo para imputar las pérdidas tributarias en el futuro, hasta su total absorción.
- La imputación de la pérdida a los ejercicios futuros se debe realizar debidamente reajustada de acuerdo con la variación del Índice de Precios al Consumidor. (corresponde al mismo factor utilizado para efectos de reajustar el Capital Propio Inicial).
- La imputación de las pérdidas tributarias a utilidades que pagaron el impuesto a la renta sobre dichas utilidades, da derecho a un pago provisional por utilidades absorbidas, equivalente al impuesto a la renta pagado por esas utilidades.

Es decir, las pérdidas tributarias pueden generar beneficios tributarios porque:

- Se puede obtener la “devolución del impuesto a la renta”, pagado por las utilidades a las cuales se imputarán las pérdidas tributarias, o
- No se cancelará en los ejercicios comerciales siguientes el impuesto a la renta en la cuantía equivalente a las pérdidas tributarias imputadas contra las utilidades tributarias. <sup>19</sup>

### **1.1.4 NORMAS PARA LA CONTABILIZACIÓN Y REVELACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

- Normas para la contabilización del gasto tributario por impuesto a la renta.
- Normas para la revelación de ese gasto.

Estas normas se encuentran referidas a las consecuencias tributarias que producen:

- ◆ Ingresos, gastos, utilidades o pérdidas que producen diferencias de valuación de activos o pasivos en un ejercicio comercial, pero que se compensan con la valuación de ejercicios anteriores o posteriores.
- ◆ Beneficios tributarios generados por las pérdidas tributarias.
- ◆ Otras diferencias entre la valuación contable y tributaria.
- ◆ Situación respecto de impuestos diferidos y beneficios tributarios no reconocidos en años anteriores. <sup>20</sup>

## **1.2 ANÁLISIS DE LOS OBJETIVOS Y PRINCIPIOS BÁSICOS (NUMERAL 07 - 09).**

### **1.2.1 SOBRE LOS OBJETIVOS PLANTEADOS.**

Acá señala que los objetivos del impuesto a la renta se establecen en términos del balance general, como se sigue:

- a) Reconocer el monto del impuesto a la renta a pagar o a recuperar proveniente del ejercicio corriente.
- b) Reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos correspondientes a las consecuencias tributarias futuras de hechos ya reconocidos en los estados financieros.

En el numeral 07 indica que “los objetivos del impuesto a la renta se establecen en términos del balance general”, respecto a esta cita debe entenderse, que los objetivos para el registro del impuesto a la renta se establecen en función del Balance General, en

el sentido de registrar la deuda por el impuesto a la renta y el registro de los impuestos diferidos por cobrar o impuestos diferidos por pagar.

### **1.2.2 SOBRE LOS PRINCIPIOS APLICABLES.**

Indica cuales son los principios básicos aplicados en la contabilización del impuesto a la renta a la fecha de los estados financieros:

a) Principios relacionados con la contabilización

Como consecuencia de la obligación tributaria, respecto de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio debe:

- ✓ Reconocer un pasivo por impuesto a la renta. Si la renta líquida imponible es positiva, debiendo reconocerse la obligación. Cargando una cuenta de resultado (Impuesto a la Renta) y abonando una cuenta de pasivo (Provisión Impuesto a la Renta).
- ✓ Reconocer un activo por impuesto a la renta. Si la renta líquida imponible es negativa, debiendo reconocer un activo por impuesto a la renta. Cargando una cuenta de activo (Impuestos por Recuperar), con abono a una cuenta de resultado (Impuesto a la Renta).

Por efecto de las diferencias temporales se debe:

- ✓ Reconocer un activo por impuestos diferidos. Si se cree que en el futuro estas diferencias provocaran un menor pago de impuesto a la renta. Cargando una cuenta de activo (Impuestos Diferidos de Activo) y abonando una cuenta de resultados (Impuesto a la Renta).
- ✓ Reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Si se cree que en el futuro estas diferentes provocaran un mayor pago de impuesto a la renta. Cargando una cuenta de resultados (Impuesto a la Renta) y abonando una cuenta de pasivo (Impuestos Diferidos de Pasivo).
- ✓ Reconocer un activo por impuestos diferidos. si existen pérdidas tributarias que pueden imputarse ya sea a utilidades tributarias no retiradas o no distribuidas o a

utilidades tributarias futuras. Cargando una cuenta de activo (Impuestos Diferidos de Activo) y abonando una cuenta de resultado (Impuesto a la Renta).

- ✓ Reconocer el correspondiente impuesto diferido originado por otros eventos, que crean diferencias entre el criterio contable y tributario en la valuación de activos o pasivos.

b) Principios relacionados con la determinación del monto por impuesto diferido

La manera de determinar el impuesto a la renta es de acuerdo a la siguiente formula:

$$\text{BASE IMPONIBLE} * \text{TASA DE IMPUESTO} = \text{IMPUESTO DETERMINADO}$$

Debiendo entender por:

- \* Base Imponible: es aquel monto de la diferencia temporal, que se origina por la diferencia entre el valor contable respecto al valor tributario de la respectiva cuenta de activo o pasivo que esta formando parte del balance general.
- \* Tasa: es aquella señalada en la Ley de la Renta por el concepto de impuesto de primera categoría, establecida en el artículo 20 de esa normativa.
- \* Impuesto determinado: es la multiplicación entre la base imponible y la tasa de impuesto, lo que nos dará como resultado el impuesto determinado, si este en el futuro significará un mayor pago de impuesto, estaríamos hablando de Impuesto Diferido de Pasivo, en caso contrario, si significará un menor pago de este, se considerará que es Impuesto Diferido de Activo.

Para el cálculo del impuesto diferido debe considerarse la tasa de impuesto de acuerdo a la legislación tributaria vigente al momento en que los activos o los pasivos por impuestos diferidos sean realizados o liquidados. Por lo tanto los efectos futuros de cambios en la legislación tributaria o en las tasas de impuestos deberán ser reconocidos en los impuestos diferidos a partir de la fecha en que la ley que los contenga sea publicada.

- c) Principios relacionados con la determinación del monto por impuesto diferido, en el caso de filiales en el exterior.

En este caso la tasa aplicable es la vigente en la jurisdicción en que opera la respectiva filial, más la tasa de impuestos aplicable en Chile cuando las utilidades sean remesas.

- d) Ajustes y valorización de los impuestos diferidos

Los activos por impuestos diferidos deben disminuirse cuando se espera, según la evidencia disponible, que no serán realizados.

La valorización de los activos y pasivos por impuestos diferidos deben efectuarse a su valor libro a la fecha de medición de los impuestos diferidos. Dicho valor libro no debe ser descontado a valor presente.

- e) Excepciones a los objetivos y principios básicos

En el Boletín Técnico N° 60 se señalan dos excepciones en relación a la aplicación de los objetivos y principios básicos, para la contabilización del impuesto a la renta y de los impuestos diferidos.

La primera relacionada con la valorización de las inversiones permanente en otras empresas, que se encuentra normada en los Boletines Técnicos números 42 y 51. Señala expresamente que las diferencias de valuación de las inversiones permanentes, será considerada una diferencia permanente, tal instrucción genera que no deban considerarse impuestos diferidos de activos ni impuestos diferidos de pasivos. A no ser que las diferencias de valorización puedan reversarse en el futuro, generando efectos tributarios, en cuyo caso pasan a convertirse en diferencias temporales. Por ser consideradas diferencias temporales originan la contabilización pertinente de impuestos diferidos.

La segunda excepción se relaciona con las diferencias de valuación de activos y pasivos de inversiones en empresas relacionadas en el exterior señalando que no se deberá contabilizar un activo o pasivo por impuesto diferido. Siempre que:

- Los estados financieros, de acuerdo con el Boletín Técnico N° 51 deban ser traducidas al peso chileno usando tasas históricas.
- y que cuando las diferencias sean originadas por cambios en la tasa de conversión o de indexación para fines tributarios de esos países en que se realizó la inversión.

### **1.3 ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS Y PERMANENTES (NUMERAL 10).**

En este punto se señalan que puede haber solo dos tipos de diferencias entre el resultado contable del estado de resultados antes del impuesto a la renta y el resultado tributario (renta líquida imponible):

- \*Las que se revierten en uno o más periodos futuros, que se denominan diferencias temporarias. Y
- \*Las que nunca se revertirán, que se denominan diferencias permanentes.

### **1.4 ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES (NUMERAL 11 - 13).**

Acá se establecen las consideraciones respecto al origen y el tratamiento y efectos del concepto diferencias temporales. Resumidos así:

- \* Existen transacciones que afectan a los resultados obtenidos por una empresa.
- \* La imputación a los resultados contables, de esas transacciones, se hace en un ejercicio distinto del reconocimiento en el resultado tributario de ellos.
- \* El resultado contable de un ejercicio tiene componentes distintos del resultado tributario.
- \* Ambas diferencias de valuación se compensan a través del tiempo, es decir, son diferencias temporales.
- \* El gasto a reconocer por impuesto a la renta es distinto si se considera el resultado contable o el resultado tributario.

- \* Dependiendo del tipo de diferencia de valuación, origina activos por impuestos diferidos.
- \* Dependiendo del tipo de diferencia de valuación, origina pasivos por impuestos diferidos.
- \* Los activos o pasivos por impuestos diferidos están basados en la suposición que las cuentas del balance general (activo y pasivo) se realizarán o liquidarán por un importe igual a su valor libros.

### **1.5 ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES (NUMERAL 14).**

En este numeral, se establecen las consideraciones respecto del origen y tratamientos y efectos del concepto diferencias permanentes. Podemos resumirlos como sigue:

- \* Existen transacciones que afectan a los resultados obtenidos por una empresa.
- \* La imputación a los resultados contables, de esas transacciones, nunca serán consideradas para la determinación del resultado tributario de ellos.
- \* El resultado contable de un ejercicio tiene componentes distintos del resultado tributario.
- \* Dependiendo del tipo de diferencia de valuación, no origina activos por impuestos diferidos.
- \* Dependiendo del tipo de diferencias de valuación, no origina pasivos por impuestos diferidos.

En esta situación no existe diferencia entre el gasto por impuesto a la renta a considerar en los estados financieros y la provisión de impuestos a realizar en cada ejercicio comercial.

## **1.6 ANÁLISIS DE LAS CATEGORÍAS DE DIFERENCIAS TEMPORALES (NUMERALES 15 AL 17).**

Los casos a tratar corresponden a categorías de diferencias temporales determinadas en el Boletín Técnico N° 60, las que se realizan en función del efecto que provocan transacciones registradas en la contabilidad y, por ende, que se encuentran formando parte del Estado de Resultados y la respectiva comparación con la consideración a tener en cuenta para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible o, mejor dicho, el Resultado Tributario.

También se realiza una clasificación de las diferencias temporarias, en función del efecto futuro que ellas tienen respecto del pago del impuesto a la renta.

### Categorías de diferencias temporales

El criterio contable de valuación de las cuentas de activo o de pasivo puede diferir del criterio tributario de valuación de esas partidas en un momento en el tiempo, pero que pueden revertirse en el futuro, de acuerdo con ello en Boletín Técnico N° 60 se establecen las categorías de diferencias temporales.

El análisis de las diferencias temporales lo efectuaremos en función de:

1. El tratamiento de ingresos o ganancias.
2. El tratamiento de gastos o pérdidas.

### **1.6.1 EL TRATAMIENTO DE INGRESOS O GANANCIAS.**

Veremos cuáles son las normas contables y las normas tributarias que se aplican a los ingresos y a las ganancias, luego las categorías de diferencias temporales que se desprenden de estas divergencias de criterios.

a. Normas contables

Los principios contables relacionados con el tema son el principio N° 7 Devengado y el principio N° 8 el de Realización. Por su parte las normas contables generales se establecen en el Boletín Técnico N° 70 Reconocimiento de los ingresos por venta de bienes y prestaciones de servicios.

También existen otras normas contables sobre los ingresos que dicen relación con las situaciones especiales, por ejemplo:

- a) Operaciones de Leasing (Boletín Técnico N° 22)
- b) Ingresos por inversiones temporales (Boletín Técnico N° 42)
- c) Transacciones de venta con retroarrendamiento ( Boletín Técnico N° 49)
- d) Contratos de construcción (Boletín Técnico N° 39)
- e) Organizaciones sin fines de lucro (Boletines Técnicos N° 63)
- f) Concesiones de obras públicas (Boletines Técnicos N° 67)
- g) Intereses en cuenta por cobrar y en cuenta por pagar (Boletín Técnico N° 21)
- h) Adquisición o enajenación de bienes en transacciones no monetarias (Boletín Técnico N° 34).
- i) Reconocimiento de ingresos en Contratos de Construcción (Boletines Técnicos N° 39).

El principio N° 8, Realización, establece que los resultados deben computarse cuando sean realizados, es decir, cuando la operación que los origina quede perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o las prácticas comerciales aplicables.

En el Boletín Técnico N° 1, sección VI párrafo D-5, se define a los ingresos diferidos como: “representan los ingresos recibidos o contabilizados en una fecha anterior a aquella en que hayan sido ganados, o sea, antes que el bien o el servicio que da origen a los ingresos haya sido total o parcialmente entregado al comprador o beneficiario del bien o servicio”.

El Boletín Técnico N° 70 define Ingresos, como: “Es el importe bruto recibido o por recibir por la empresa en su propio beneficio. No se considerarán ingresos, por lo tanto las cantidades recaudadas o por recaudar a favor de terceros, tales como el impuesto al valor

agregado y otros importes que no signifiquen un beneficio para la empresa. Por otra parte, en una relación de agencias o administración comercial, se considerarán como ingresos sólo los montos que produzcan un intercambio real del patrimonio del mandatario, como por ejemplo las comisiones o participaciones contractuales, y se excluirá la recaudación por cuenta del mandante.

El Boletín Técnico N° 70, sobre la materia, establece en su párrafo 06: “Los aspectos más relevantes relacionados con el reconocimiento de los ingresos de una empresa, especialmente de aquellos que provienen de las ventas de bienes y servicios propios del giro, son su cuantificación y la oportunidad en que ellos deben ser registrados. Los ingresos provenientes de ventas de bienes y servicios que constituyen la actividad principal de la entidad deben ser cuantificados y reconocidos tomando en consideración el efecto económico de la transacción que la origina, es decir cuando ésta produce un efectivo incremento patrimonial. Por lo tanto, este criterio debe prevalecer frente a cualquiera otra consideración de tipo formal, legal o de flujo de efectivo que no represente tal efecto. En términos generales, se entenderá que el ingreso debe ser reconocido por el valor justo definido en esta norma técnica y en el momento en que se presenten, copulativamente, las condiciones señaladas en el párrafo 11 ó 23 de la misma”

El párrafo 11, sobre la venta de bienes, establece “Los ingresos por venta de bienes deberán ser reconocidos cuando la totalidad de las siguientes condiciones han sido satisfechas:

- ✓ La empresa a trasferido al comprador los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de los bienes;
- ✓ La empresa no mantiene involucramiento administrativo, hasta el grado usualmente asociado con la propiedad, no retienen el control efectivo sobre los bienes vendidos;
- ✓ El monto de ingresos puede ser cuantificado confiablemente;
- ✓ Existe un grado razonable de certeza de que los beneficios económicos asociados con las transacción fluirán hacia la empresa; y
- ✓ Los costos incurridos o por incurrir, que se relacionan con la venta, pueden ser cuantificados confiablemente”.

El párrafo 23 sobre las prestaciones de servicios indica que “Cuando el resultado asociado a una transacción que involucra la prestación de servicios puede ser estimado confiablemente, el ingreso asociado a la transacción deberá ser reconocido en relación con el grado de avance de la transacción a la fecha de los estados financieros. El resultado de una transacción puede ser estimado confiablemente cuando todas las siguientes condiciones han sido satisfechas:

- ✓ La cantidad de ingreso puede ser cuantificada confiablemente;
- ✓ Existe un grado razonable de certeza de que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán hacia la empresa;
- ✓ El grado de avance de la transacción a la fecha de los estados financieros puede ser confiablemente medido; y
- ✓ Los costos incurridos por la transacción y los costos para complementarla, pueden ser confiablemente medidos”.

El párrafo 28 establece que “Los anticipos o los pagos parciales recibidos de los clientes, no necesariamente reflejan el avance de los servicios prestados”.

El párrafo 29. “para fines prácticos, cuando los servicios son prestados mediante un número indeterminado de actividades durante un período de tiempo específico, el ingreso es reconocido de acuerdo con el método de la línea recta, a menos que exista evidencia que algún otro método representa de mejor manera el grado de avance. Cuando una actividad específica es mucho más relevante que cualquiera sea ejecutada”.

#### b) Normas Tributarias

Las normas tributarias sobre el reconocimiento de los ingresos se encuentran establecidas en el artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, de manera general dispone.

En el primer párrafo de este artículo dice:

“Constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17”.

En el segundo párrafo señala:

“El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente...”

Para mayor claridad se puede indicar que:

“Son ingresos brutos el monto de las ventas, el valor de los servicios prestados y cualesquiera otros ingresos, con la excepción de los que no constituyen renta”.

Vistos todos estos antecedentes de la normativa contable y tributaria, sobre los ingresos, las diferencias temporarias que pueden generarse se pueden establecer en función del tiempo de imputación, tomando como base el momento del registro contable se pueden generar dos situaciones.

Ingresos o ganancias contables, que tributan en un ejercicio posterior.

Ingresos o ganancias contables, que tributan en un ejercicio anterior.

c) Ingresos o ganancias contables, que tributan en un ejercicio posterior

Corresponden al registro contable de ingresos en un período determinado, pero que deben ser considerados ingresos tributarios en un ejercicio posterior.

Las transacciones que den origen a lo expuesto son escasas dado que las normas tributarias son más restrictivas que las contables, al considerar como afectos a tributación los ingresos sean percibidos o devengados. En cambio, para efectos contables debió haberse producido, “un efectivo incremento patrimonial”.

Este tipo de transacciones origina, en el ejercicio comercial del registro contable, una deducción en la determinación de la renta líquida imponible.

Por otra parte, al momento que se cumpla con la normativa tributaria para ser considerado ingreso, debe efectuarse un agregado de la renta líquida imponible.

El registro contable de este ingreso se realiza contra una cuenta de activo, ello significará que entre las cuentas del balance general tenemos un activo, el cual no es considerado activo desde el punto de vista tributario.

El Boletín Técnico N° 60 señala que un ejemplo de esto corresponderían a los servicios prestados y no facturados a la fecha de cierre.

Agrega que estos servicios deben ser reconocidos como ingresos tributarios en el período en que se cobren o facturen.

d) Ingresos o ganancias contables, que tributaron en un ejercicio anterior.

Corresponden al registro contable en cuentas de pasivo de transacciones que son consideradas ingresos tributarios en ese ejercicio, en función que ellos se encuentran percibidos o devengados en ese ejercicio.

Este tipo de transacciones origina, en el ejercicio comercial del registro contable, un agregado en la determinación de la renta líquida imponible.

Por otra parte, al momento que se cumpla con la normativa contable para ser considerado ingreso, debe efectuarse una deducción de la renta líquida imponible.

El registro contable de este ingreso se realiza contra una cuenta de pasivo, ello significará que entre las cuentas del balance general tenemos un pasivo, el cual no es considerado pasivo desde el punto de vista tributario.

## **1.6.2 EL TRATAMIENTO DE GASTOS O PÉRDIDAS.**

En términos generales, cuáles son los criterios a aplicar de acuerdo a las normas contables y a las normas tributarias que tienen relación con ellos, para poder determinar las categorías de diferencias temporarias que se producirán.

a) Normas contables

Los principios contables relacionados con el tema son el Principio N° 7 Devengado, el Principio N° 8 Realización y el N° 11 Criterio Prudencial, en relación a este tema no existen normas contables generales establecidas.

Pero si existen otras normas contables sobre gastos o pérdidas que dicen relación con situaciones especiales, como las siguientes:

- ✓ Contabilización de contingencias (Boletín Técnico N° 6).
- ✓ Contabilización de la provisión de indemnizaciones por años de servicios al personal (Boletín Técnico N° 8).
- ✓ Clasificación de ítemes extraordinarios y contabilización de ajustes de ejercicios anteriores (Boletín Técnico N° 14).
- ✓ Gastos de investigación y desarrollo (Boletín Técnico N° 28).
- ✓ Contabilización del costo de vacaciones y otros beneficios al personal (Boletín Técnico N° 47).
- ✓ Intangibles (Boletín Técnico N° 55).
- ✓ Corrección monetaria y diferencias de cambio (Boletín Técnico N° 58).

No existe una definición de gastos ni de pérdidas entre las normas emitidas por el Colegio de Contadores de Chile. Por ello, nos limitaremos a analizar disposiciones del Boletín Técnico N° 1 sobre la materia.

El principio contable N° 7 Devengado señala “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, con el objeto que de esta manera los costos y gastos puedan ser debidamente relacionados con los respectivos ingresos que generan”.

Por otro lado, el principio N° 11 Criterio prudencial, se establece que “la medición de recursos y obligaciones en la contabilidad requiere que estimaciones sean incorporadas para los efectos de distribución costos, gastos e ingresos entre períodos de tiempo relativamente cortos y entre diversas actividades. La preparación de estados financieros, por lo tanto, requiere que un criterio sano sea aplicado en la selección de la base a emplear para lograr una decisión prudente. Esto involucra que ante dos o más alternativas debe elegirse la más conservadora. Este criterio no debe ser afectado por la presunción que los estados financieros podrían ser preparados en base a una serie de reglas inflexibles. En todo caso los criterios adoptados deben ser suficientemente comprobables para permitir un entendimiento del razonamiento que se aplicó”.

En el Boletín Técnico N° 1, sección V párrafo A – 2, se indica que “costo de venta y gastos deben ser adecuadamente imputados a las ventas y otros ingresos que éstos produzcan. Por consiguiente debe existir un corte contable adecuado respecto a existencias y pasivos en cuanto a costos y gastos al principio y al cierre del período o períodos”.

En la misma sección del Boletín, párrafo A – 3 “cargos apropiados deben ser efectuados por concepto de depreciación y agotamiento de activos fijos y por la amortización de costos diferidos”.

En el párrafo A – 5 se indica que “provisiones no deben ser utilizadas con el propósito de disminuir arbitrariamente la utilidad o trasladar la utilidad de un período a otro”.

En el párrafo A – 6 “pérdidas y ganancias no habituales o que son extraordinarias deben ser reconocidas en el período en que ocurren y deben ser presentadas en el estado de cuentas de resultado en forma separada a las transacciones ordinarias y usuales”.

En el Boletín Técnico N° 1, sección VI párrafo A – 4, “provisión: son aquellos cargos a resultados del ejercicio que representan estimaciones de obligaciones imputables a dicho ejercicio, como asimismo el reconocimiento de la eventual pérdida en el valor según libros de ciertos activos realizables, tales como deudores y existencias”.

b) Normas tributarias.

La norma tributaria que habla sobre pérdidas y gastos la encontramos establecida en los artículos 31 y 33 de la ley de Impuesto a la Renta, algunas referencias generales. En el artículo 31 en su inciso primero se indican las consideraciones sobre los gastos los que deben cumplir ciertos requisitos copulativos para ser aceptados como una deducción a la de los ingresos brutos:

- ✓ Que se trate de gastos necesarios para producir la renta del ejercicio.
- ✓ Que los gastos no estén rebajados en el cálculo de la renta bruta a que se refiere el artículo 30 de la Ley de la Renta.

- ✓ Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, esto es, que el gasto se haya pagado o, en su defecto se esté adeudando a alguien, en virtud de un título obligatorio para el contribuyente, o sea, que para el debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente.
- ✓ Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el servicio.
- ✓ Los gastos pagados o adeudados por una empresa deben corresponder al período en que efectivamente ellos se producen, los que deberán tener, además, una directa relación con los beneficios obtenidos.
- ✓ Además, debe tenerse presente que todos los gastos que se rebajen como pérdida del resultado de la empresa deben ser propios o estar en relación a la actividad generadora de la renta.

En el artículo 31, se indican aquellas que no son aceptados como gastos:

- Los incurridos en la adquisición, mantención, o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa.
- Los incurridos en la adquisición, arrendamiento, mantención y funcionamiento de automóviles, station – wagons y similares, cuando no sea su giro habitual.

Acá algunos gastos que se relacionan con el giro del negocio, pero que no cumplen algunos de los requisitos señalados anteriormente:

1. intereses.
2. impuestos establecidos por leyes chilenas.
3. pérdidas sufridas por el negocio.
4. créditos incobrables.
5. depreciación.
6. sueldos, salarios y otras remuneraciones.
7. donaciones.
8. reajustes y diferencias de cambios.
9. gastos de organización y puesta en marcha.
10. gastos de promoción.
11. gastos de investigación y desarrollo.
12. gastos pagados al exterior.

En el artículo 33 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se enumeran partidas que no se aceptarán como gastos:

1°.- se agregarán a la renta líquida imponible las partidas que a continuación se indican y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:

- a) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años;
- b) Los retiros particulares en dinero o especies efectuadas por el contribuyente,
- c) Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados,
- d) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan, etc.

Vista las normativas contables y tributarias, en relación a los gastos y pérdidas, las diferencias temporarias que podrían generarse se pueden establecer en función del tiempo de imputación, tomando como base el momento del registro contable.

Gastos o pérdidas contables, aceptadas como gasto tributario en un ejercicio posterior.

Gastos o pérdidas contables, aceptadas como gasto tributario en un ejercicio anterior.

- c) Gastos o pérdidas contables, aceptadas como gasto tributario en un ejercicio posterior.

Corresponden al registro contable de gastos o pérdidas en un período determinado, pero que deben ser considerados gastos para efectos tributarios en un ejercicio posterior.

Este tipo de transacciones origina, en el ejercicio comercial del registro contable, un agregado en la determinación de la renta líquida imponible. Por otra parte, al momento que cumplan con la normativa tributaria para ser considerados gastos, debe efectuarse una deducción de la renta líquida imponible.

El registro contable de este gasto se realiza contra una cuenta de pasivo, lo que implica que entre las cuentas del balance general tenemos un pasivo contable, pero no es considerado un pasivo exigible según el criterio tributario.

- d) Gastos o pérdidas contables, aceptadas como gasto tributario en un ejercicio anterior.

Corresponden al registro contable de gastos o pérdidas en un período determinado, pero que fueron considerados gastos para efectos tributarios en un ejercicio anterior.

Este tipo de transacciones origina, en el ejercicio comercial del registro contable, un agregado en la determinación de la renta líquida imponible. Esto es, ya que se dedujeron en la determinación de la renta líquida imponible en un ejercicio anterior, cumpliendo con la normativa tributaria para ser considerados gastos.

El registro contable de este gasto se realiza contra una cuenta de activo, lo que implica que entre las cuentas del balance general tenemos un activo contable pero que no es considerado un activo según el criterio tributario. Cuando corresponde al reconocimiento de una disminución del valor de los activos, utilizamos el concepto de pérdida, en cuyo caso el registro contable, generalmente, se realiza contra una cuenta complementaria del activo, pero ese valor no puede ser considerado una disminución del valor tributario de los bienes o créditos.

- e) Ajustes a valores de mercado de inversiones.

Corresponden al reconocimiento al valor de mercado de las inversiones, según el Boletín Técnico N° 1, sección V párrafo C – 12, se indica que “las inversiones a corto plazo, por su naturaleza, deben presentarse a su valor de mercado”. Por otro lado el Boletín Técnico N° 42, en su número 11, se indica que “los instrumentos financieros con valor variable, excepto las cuotas de fondos mutuos de rescate directo y liquidez inmediata, deberán valorizarse al costo corregido o mercado, el que sea inferior”.

Las normas tributarias sobre el tema indican que las inversiones en acciones deben valorizarse al costo corregido.

En esta comparación del valor de mercado con el valor corregido de las inversiones se debe considerar como valuación del activo, el que sea menor, ello implica que deberá registrarse una pérdida por el mencionado ajuste. Tenemos entonces que el valor del activo contable será inferior al valor de ese activo, desde la perspectiva tributaria.

La pérdida registrada en la contabilidad no corresponde como una deducción de la renta tributaria, puesto que no cumple con los requisitos para aceptarla como tal. Debe, entonces, efectuarse un agregado en la determinación de la renta líquida imponible, en el ejercicio comercial del registro contable.

Cuando se enajenen las acciones se reversa la diferencia temporaria, puesto que deberá efectuarse un ajuste en la determinación de la renta líquida imponible, a través de la comparación entre el costo financiero y el costo tributario de ellas.

### **1.6.3 CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS.**

Las diferencias temporales se generan porque el criterio contable respecto de la valuación de las cuentas de activo o de pasivo puede diferir del criterio tributario de valuación de dichas partidas. La característica principal de esas diferencias es que en el futuro sus efectos son compensados o se revierten.

Si analizamos el efecto que se producirá en el futuro, respecto de la determinación del impuesto a la renta, se logra la siguiente clasificación:

- a) diferencia temporales imponibles
- b) diferencias temporales deducibles

#### **a) Diferencias temporales imponibles.**

Una diferencia temporal imponible es aquella que al revertirse en el futuro nos significará un mayor pago del impuesto a la renta. Esta al momento de su generación implica el reconocimiento de una obligación, o un impuesto por pagar en el futuro, generando la creación de una cuenta de impuesto diferido de pasivo.

### **b) Diferencias temporales deducibles.**

Una diferencia temporal deducible es aquella que al revertirse en el futuro nos significará un menor pago de impuesto a la renta. Esta al momento de su generación implica el reconocimiento de un crédito por impuesto y generan la creación de una cuenta de impuesto diferido de activo.

## **1.7 ANÁLISIS DE OTROS EVENTOS QUE CREAN DIFERENCIAS ENTRE LA BASE CONTABLE Y TRIBUTARIA (NUMERAL 18).**

Existen otras situaciones que generan diferencias entre la base contable y tributaria, además de las consignadas como diferencias temporales o diferencias permanentes. Estas diferencias de valuación, entre el criterio contable y el tributario, se producen porque la norma contable indica que determinados ajustes deben efectuarse con el objeto de una adecuada presentación en el balance general de las empresas.

Estos ajustes son los relacionados con el ajuste de activos a su valor de mercado. Este registro contable no genera un efecto en el Estado de Resultados puesto que son contabilizados contra cuentas de patrimonio.

Las normas tributarias, por su parte, no reconocen este ajuste de valuación al valor de mercado y por esto se siguen considerando al valor de costo, debidamente actualizado según las normas sobre corrección monetaria que encontramos en el artículo N° 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Como el método aplicado para efectos de reconocimiento de los impuestos diferidos es el Método del Balance General, nos encontramos con que el valor contable será distinto del valor tributario, pero la diferencia entre ambos no ha tenido su contrapartida con cuentas del Estado de Resultados, sino que con cuentas complementarias que se consideran formando parte del patrimonio de la sociedad. Si existen diferencias de valuación en los activos de la empresa, y es necesario reconocer el impuesto diferido pertinente, no puede existir un reconocimiento del gasto por impuesto a la renta, sino que se imputará directamente contra la cuenta de patrimonio respectivo.

Al generar el ajuste al valor de mercado entonces, tendremos la creación de una cuenta de impuesto diferido de activo o de pasivo, cuya cuenta de contrapartida será un abono o cargo a la cuenta de patrimonio pertinente.

El motivo para que la contabilización del impuesto diferido no afecte los resultados contables de la empresa, se da en función que las diferencias de valuación se revertirán al momento de la realización de dichos activos. (Podría decirse que se reversa el asiento original de valuación).

En general, los eventos que generan este tipo de determinación de impuestos diferidos son poco comunes, un ejemplo a mencionar es la contabilización de la reserva forestal y el ajuste de inversiones de las compañías de seguros a valor de mercado.

### **1.8 ANÁLISIS DE LA OPINIÓN (NUMERAL 19 AL 22).**

Para correlacionar el efecto tributario de las transacciones registradas en los estados financieros, se generan las normas respecto del tratamiento de impuestos diferidos en cuanto a su origen, forma de cálculo y registro contable, que dan por resultados los siguientes:

- Contabilizar un activo por impuesto diferido, por las diferencias temporales deducibles, originadas por valuaciones distintas entre lo contable y lo tributario, ya sea que correspondan a cuentas de activo o de pasivo.
- Contabilizar un pasivo por impuesto diferido, por las diferencias temporales imponibles, originadas por valuaciones distintas entre lo contable y lo tributario, ya sea que correspondan a cuentas de activo o de pasivo.
- Contabilizar un activo por impuesto diferido, por la existencia de pérdidas tributarias, que originen un beneficio tributario futuro.
- Contabilizar un activo o pasivo por impuesto diferido, originado por la valorización de activos a valor de mercado, cuyo ajuste se hace contra cuentas del patrimonio.
- En el Estado de Resultados se reflejará el gasto o ingreso neto de los impuestos diferidos de activos y de los impuestos diferidos de pasivos, determinados por las diferencias temporales y pérdidas tributarias.

- El impuesto diferido de activo o pasivo, emanado de la valuación al valor de mercado de activos que se reflejan directamente contra cuentas de patrimonio, no debe afectar el estado de resultados y por ello debe registrarse en la respectiva cuenta de patrimonio.

Según lo señalado del Boletín Técnico N° 69 es factible no generar una cuenta de impuestos diferidos en estos casos, sino efectuar el registro directamente en las cuentas de activo y patrimonio involucradas.

- Debe utilizarse bases uniformes para el registro de los impuestos diferidos, sean éstos de activos o pasivos y considerar los objetivos y los principios básicos pertinentes.
- Las diferencias permanentes no originan registro por impuestos diferidos.

### **1.9 ANÁLISIS DE LA DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS (NUMERAL 23).**

En concordancia con todo lo anterior, se señala el procedimiento a utilizar para la determinación de los impuestos diferidos, cuyos aspectos son los siguientes:

Las empresas afectas al Impuesto a la Renta son las obligadas a la determinación del impuesto diferido. Debemos tener claro, que las mencionadas empresas tiene que ser contribuyentes del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, obligadas a efectuar la tributación sobre la base de la determinación de la renta efectiva, a través de contabilidad completa y que principalmente corresponde a contribuyentes del artículo 20,34 y 34 bis de la ley de la renta.

La determinación del impuesto diferido considera los siguientes pasos:

- Identificar los tipos y montos de diferencias temporales.
- Identificar la naturaleza de las pérdidas tributarias que originarán beneficios tributarios.
- Calcular el pasivo por impuesto diferido, respecto de las diferencias temporales imponibles, considerando la tasa de impuestos de acuerdo a la legislación vigente aplicable en el año en que se realizarán las respectivas diferencias temporales.
- Calcular el activo por impuesto diferido, respecto de las diferencias temporales deducibles, considerando la tasa de impuestos de acuerdo a la legislación vigente aplicable en el año es que se realizarán las respectivas diferencias temporales.

- Calcular el activo por impuesto diferido, respecto de las pérdidas tributarias, ya sea porque ellas se imputen a utilidades tributarias anteriores o a utilidades tributarias futuras. Se calculará el impuesto diferido siempre que exista la posibilidad de la utilización de las pérdidas tributarias.
- En el caso de las cuentas de activo por impuestos diferidos, ellas deben ajustarse si existe evidencia que todo o parte no será realizado.
- Calcular el impuesto diferido, por los ajustes de activos a valores de mercado, cuando correspondan a registros en cuentas patrimoniales y reflejarlos en la misma cuenta.

### **1.10 ANÁLISIS DE LA PROVISIÓN DE VALUACIÓN (NUMERAL 24 AL 25).**

Las diferencias temporales deducibles generan cuenta de impuestos diferidos de activo, se supone entonces que existe un “crédito” por impuestos que puede ser imputado en el futuro.

Las pérdidas tributarias generan impuestos diferidos de activo, por que se supone que existen utilidades tributarias que puedan absorberlas o existirán en el futuro. La generación de cuentas de impuestos diferidos de activo tienen como contrapartida un abono a resultados, es decir, se crean “utilidades” por impuesto a la renta, con el objeto de compensarlo con la realización de la respectiva diferencia temporal.

En realidad, para que efectivamente dichas diferencias temporales deducibles generen impuestos diferidos de activo y se registren como tales, debe tenerse presente si existe la posibilidad de que se generen utilidades tributarias en el futuro.

Eventualmente, en un ejercicio comercial podría determinarse que la empresa tendrá utilidades tributarias en el futuro, en cuyo caso registrará el impuesto diferido de activo con abono a la cuenta de impuesto a la renta.

Posteriormente considerando la evidencia respecto de la situación de la empresa, se puede llegar a la conclusión que nunca existirán utilidades tributarias, entonces será necesario ajustar la imputación de los impuestos diferidos de activo.

Para determinar si existe la necesidad de la generación de la provisión de valuación, debe fijarse en lo siguiente.

- Determinar el importe de impuesto diferido de activo, por diferencias temporales deducibles.
- Determinar el importe de impuesto diferido de activo, por las pérdidas tributarias.
- Determinar la existencia de utilidades tributarias futuras, considerando:
  - El efecto de las diferencias temporales imponibles que se revertirán en el futuro.
  - La generación de utilidades tributarias futuras.
  - La generación de beneficio tributario, mediante la imputación de pérdidas tributarias.
  - Elementos de planificación tributaria, que generen utilidades tributarias futuras, que permitan absorber las pérdidas tributarias.
  - Determinar en base a la evidencia disponible la probabilidad de realización del impuesto diferido.
  - Registrar el monto de la cuenta de provisión de valuación de los impuestos diferidos de activo.

Además de determinar las diferencias temporales, sean imponibles o deducibles, en un ejercicio comercial, se debe racionalizar respecto de la posibilidad de la existencia de utilidades tributarias que permitan la compensación de impuestos diferidos de activo, reflejados en la contabilidad.

## **1.11 ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN LA PROVISIÓN DE VALUACIÓN Y EN LAS BASES TRIBUTARIAS (NUMERAL 26 - 27).**

### **1.11.1 CAMBIOS EN LA PROVISIÓN DE VALUACIÓN.**

Acá se analiza la generación de la provisión de valuación de los impuestos diferidos y ello esta en función de las cuentas de activo por impuestos diferidos, el motivo es simple, las diferencias temporales deducibles generan activos por impuestos diferidos, es decir, se espera una recuperación o un menor pago de impuestos en el futuro, por ende la contabilización de esos impuestos diferidos pueden generar abonos a resultados.

Si no se cuentan con antecedentes fiables, en el sentido que se producirá efectivamente una recuperación de los impuestos diferidos en el futuro, la contabilización del impuesto diferido no debe afectar al estado de resultados, sino que se contabilizan contra una cuenta complementaria, denominada Provisión de Valuación.

Es factible que se modifique el criterio en el sentido de tener una mayor seguridad de que efectivamente en el futuro se van a recuperar los créditos, como puede ser el caso de las pérdidas tributarias que pueden imputarse a utilidades futuras, propias o de terceros, ello significará que existirá una variación en la cuenta provisión de valuación y el efecto de esa variación por su parte deberá reflejarse en los resultados del ejercicio bajo el rubro impuesto a la renta.

### **1.11.2 CAMBIOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.**

En el análisis del numeral 08, letra c), se indicó que la medición de activos y pasivos por impuestos diferidos se efectúa en base a la tasa de impuestos que se deba aplicar en el año en que ellos sean realizados o liquidados.

Si existen modificaciones tributarias, que puedan influir en la determinación de los impuestos diferidos, contabilizados ya sea como impuestos diferidos de activo o de pasivo, en cuanto a modificar la condición tributaria de esas diferencias temporarias o si existen cambios en las tasas de impuestos, dichas modificaciones afectarán a las cuentas de impuestos diferidos en la fecha en que la ley aprueba los respectivos cambios.

El efecto, ya sea aumento o disminuciones de los valores ya contabilizados, se registra en el resultado ordinario del ejercicio en que se modificó la ley.

El colegio de contadores de Chile interpretó ese efecto y publicó el Boletín Técnico N° 71 que viene a ratificar lo expresado en el numeral 27 del Boletín Técnico N° 60.

Lo que se señala en el boletín técnico N° 71 es:

La interpretación indica que a contar de septiembre de 2001 se ha producido una modificación que incide en el cambio de tasa del impuesto a la renta y esto debe significar un ajuste a todos los saldos de las cuentas de impuestos diferidos, sean éstos impuestos diferidos de activo o impuestos diferidos de pasivo.

El cambio en las tasas de impuestos afectará a las cuentas de impuestos diferidos y debe, entonces, ajustarse los valores de las cuentas considerando la aplicación de las nuevas tasas de impuestos sobre las diferencias temporarias imponibles y las diferencias temporarias deducibles según el perfil proyectado de reverso de esas diferencias temporarias.

También deben ajustarse los valores relacionados con las pérdidas tributarias de arrastre y de los otros eventos que generan diferencias entre la base contable y la base tributaria.

## **1.12 ANÁLISIS SOBRE LA PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS (NUMERALES 28 - 29).**

Se ha indicado en los puntos anteriores que los impuestos diferidos nacen de la diferencia de tratamiento contable y tributario. Estas diferencias de tratamiento generan a futuro un mayor o un menor pago de impuestos, las denominamos diferencias temporarias imponibles en el primer caso y diferencias temporarias deducibles en el segundo caso.

Recordemos que las cuentas de impuestos diferidos de activo no necesariamente corresponden a las diferencias temporarias de cuentas de activo o las cuentas de impuestos diferidos de pasivo a las diferencias temporarias generadas por la distinta valuación de las cuentas de pasivo entre las normas contables y las normas tributarias.

Serán impuestos diferidos de activo aquellas que nos significarán un menor pago de impuestos en el futuro o incluso devolución del impuesto a la renta pagado. Son impuestos diferidos de pasivos aquellas diferencias temporarias que nos significarán un mayor pago de impuestos a futuro, producto del tratamiento contable o del aprovechamiento en él de ciertas consideraciones tributarias.

Las diferencias temporarias imponibles nos originan cuentas de impuestos diferidos de pasivo, pero uno de los problemas es cómo clasificarlas en el balance general, podemos decir que pueden ser pasivo circulante o pasivo de largo plazo.

De acuerdo con el numeral 28 del Boletín Técnico N° 60, no se respetará la norma general en el sentido que las cuentas de pasivo circulante son aquellas que vencen en el ejercicio inmediatamente siguiente y las de pasivo de largo plazo aquellas cuyo vencimiento será más allá de un año.

La clasificación de las cuentas de impuestos diferidos en cuentas de impuestos diferidos de pasivo circulante o cuentas de impuestos diferidos de largo plazo está en función de la cuenta contable que da origen a la diferencia temporaria.

El mismo tratamiento debe aplicarse en el caso de las diferencias temporarias deducibles que originan impuestos diferidos de activo, su clasificación en el activo circulante o en otros activos dependerá de la cuenta de origen, independiendo que una porción de ella afecte la determinación de la renta líquida imponible del ejercicio siguiente.

En el boletín también se indica cuál será la clasificación de cuenta de impuestos diferido de activo o de pasivo en el caso de las diferencias temporarias que no están asociadas a una partida del balance general, en cuyo caso si se utiliza el concepto del tiempo de reversión, es decir, si se espera que la diferencia temporaria se reverse al año siguiente, entonces será un impuesto diferido de activo circulante, si corresponde a una diferencia temporaria deducible o un impuesto diferido de pasivo circulante, si corresponde a una diferencia temporarias imponible.

### **1.13 ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRIMER EJERCICIO DEL BOLETÍN (NUMERAL 30).**

De acuerdo con el Boletín Técnico N° 60, los pasos a seguir en la determinación del impuesto diferido son los siguientes:

1. Determinación del impuesto diferido al inicio del año.
2. Contabilización del impuesto diferido de inicio, con la utilización de cuentas complementarias.
3. Amortización de las cuentas complementarias de activo y/o pasivos por impuestos diferido.

4. Determinación del impuesto diferido al cierre.
5. Contabilización del impuesto diferido del ejercicio.

### **1. Determinación del impuesto diferido al inicio del ejercicio.**

#### **a) Determinación de las diferencias temporales al inicio.**

Cabe considerar que de acuerdo con el Boletín Técnico N° 68, la normativa sobre impuestos diferidos debe aplicarse del año 2000. El año 2000 fue el inicio de aplicación del Boletín Técnico N° 60, con las modificaciones que se indican en los Boletines Técnicos N° s 61 y 69. Entonces, la determinación de los impuestos diferidos de inicio dice relación con el ejercicio comercial 2000, o anteriores en aquellos casos en que las empresas lo empezaron a aplicar en fechas anteriores, según lo dicho en el Boletín Técnico N° 60 en la fecha primitiva.

Para ello se debe contar con el balance de inicio del ejercicio y tener los antecedentes de valuación de las distintas partidas que lo conforman y compararla con la valuación tributaria de ellas. También nos sirve como base de análisis (no de cálculo), la verificación de las distintas partidas que conforman la Renta Líquida imponible de la empresa.

#### **b) Cálculo del impuesto diferido de inicio.**

Una vez determinadas las cuentas contables que tienen distinto tratamiento, de acuerdo con las normas contables y con las normas tributarias, podemos distinguir entre diferencias temporarias y diferencias permanentes, las primeras originan impuestos diferidos y las otras no tienen efecto en el trabajo a realizar.

Bastará entonces con multiplicar el valor de la diferencia temporaria por la tasa de impuestos (en ese año era de un 15%), para efectos de la determinación de los impuestos diferidos.

Debe considerarse, además, la segregación entre impuestos diferidos de activo de corto plazo, de activos de largo plazo, de pasivos de corto plazo y de pasivos de largo plazo. La determinación de activo o pasivo no depende de la cuenta de origen, sino de si en el futuro la diferencia temporal significará un mayor (pasivo) o menor (activo) pago de impuestos.

## **2. Contabilización del impuesto diferido de inicio, con la utilización de cuentas complementarias.**

El hecho de tener identificadas las diferencias temporarias, saber cuál es la cuenta de origen y si esa diferencia es imponible o deducible, si aplicamos la tasa de impuestos vigentes, nos permite establecer el registro contable de los impuestos diferidos. Como es el primer año de aplicación del Boletín Técnico de acuerdo con esta nueva modalidad y estamos frente a situaciones acumulativas a la fecha, se consideró prudente no afectar el estado de resultados en el primer ejercicio de aplicación. Recuérdese que en los años anteriores no existía la obligación de contabilizar impuestos diferidos y sólo bastaba con revelarlos en una nota a los estados financieros.

Lo anterior significa que deben crearse cuentas complementarias de impuestos diferidos por cada tipo de ellos, de activo circulante, de activo largo plazo, de pasivo circulante, y de pasivo largo plazo.

El nombre asignable depende de cada empresa en particular, en el caso del Boletín se utiliza por ejemplo “Activo Complementario por impuesto diferido por pagar C/P” para efectos del análisis y de los ejemplos que se realizarán a continuación, considero necesario establecer un mini plan de cuentas al respecto, así entonces tenemos:

Impuesto Diferido Activo (por cobrar) CP

Impuesto Diferido Activo (por cobrar) LP

Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) CP

Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) LP

Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar C/P

Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar L/P

Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar C/P

Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar L/P

Las últimas cuatro cuentas corresponder a las denominadas cuentas complementarias, como tales su saldo será el contrario de la cuenta principal, por ejemplo la cuenta “Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar C/P”, deberá tener saldo acreedor, y así sucesivamente.

Cada cuenta de impuestos diferidos, en el ejercicio de inicio de aplicación de las normas del Boletín Técnico N° 60, deberá tener una cuenta complementaria, con el objeto de no afectar los resultados de ese ejercicio.

Los asientos contables tipos, en función de lo expresado serán:

Impuesto Diferido Activo (por cobrar) CP Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar C/P Registro de impuestos diferidos CP al inicio	xx	xx
Impuesto Diferido Activo (por cobrar) LP Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar L/P Registro de impuestos diferidos LP al inicio	xx	xx
Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar C/P Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) CP Registro de impuestos diferidos CP al inicio	xx	xx
Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar L/P Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) LP Registro de impuestos diferidos LP al inicio	xx	xx

Las cuentas complementarias corresponden a aquellas cuentas que deben amortizarse, de acuerdo al plazo estimado para su reverso.

### 3. Amortización de cuentas complementarias de inicio.

#### a) de acuerdo a lo señalado por el Boletín Técnico N° 60.

En el boletín Técnico N° 60 se indicaba que la amortización de las cuentas complementarias de impuestos diferidos de activos y pasivos se amortizan con cargo o abono a la cuenta de impuesto a la renta. La forma de amortizar está en función del plazo promedio estimado de reverso de las diferencias temporarias impositivas o deducibles.

El plazo estimado de reverso se debe determinar en función del tiempo que se espera que las diferentes partidas se reversen en el tiempo, calculado para cada cuenta complementaria de impuesto diferido de activo de corto plazo, impuesto diferido de

activo de largo plazo, impuesto diferido de pasivo de corto plazo e impuesto diferido de pasivo de largo plazo.

La única cuenta que no se rige por estas normas corresponde a las cuentas complementarias de impuestos diferidos de activos, originadas por pérdidas tributarias. En este caso la amortización de la cuenta deberá efectuarse en función de la utilización real de dichas pérdidas tributarias. El Boletín Técnico N° 73 efectúa una interpretación la cual se analiza más adelante.

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria de impuesto diferido de activo de corto plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria deducible de corto plazo}}{\text{Total de diferencias temporarias deducibles de corto plazo}} = \text{Factor}$$

Factor \* tiempo estimado de reverso de la diferencia temporarias deducible de corto plazo = promedio de reverso de la diferencia temporaria deducible de corto plazo.

Suma de los promedios de reversos de todas las diferencias temporarias deducibles de corto plazo = Promedio de reverso de la cuenta de impuesto diferido de activo de corto plazo.

Cuenta complementaria de impuesto diferido de activo de corto plazo \* Promedio de Reverso = Monto a Amortizar.

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria de impuesto diferido activo largo plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria deducible de largo plazo}}{\text{Total de diferencias temporarias deducibles de largo plazo}} = \text{Factor}$$

Factor \* tiempo estimado de reverso de la diferencia temporaria deducible de largo plazo = promedio de reverso de la diferencia temporaria deducible de largo plazo.

Suma de los promedios de reversos de todas las diferencias temporarias deducibles de largo plazo = promedio de reverso de la cuenta de impuesto diferido de activo de largo plazo.

Cuenta complementaria de impuesto diferido de activo de largo plazo \* promedio de reverso = Monto a Amortizar

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria impuesto diferido pasivo de corto plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria imponible de corto plazo}}{\text{Total de diferencias temporarias imponible de corto plazo}} = \text{factor}$$

Factor \* tiempo estimado de reverso de la diferencia temporarias imponible de corto plazo = Promedio de reversos de la diferencia temporaria imponible de corto plazo.

Suma de los promedios de reversos de todas las diferencias temporarias imponibles de corto plazo = Promedio de reverso de la cuenta de impuesto diferido de pasivo de corto plazo.

Cuenta complementaria de impuestos diferido de pasivo de corto plazo \* promedio de reverso = Monto a Amortizar.

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria de impuesto diferido pasivo largo plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria imponible de largo plazo}}{\text{Total de diferencias temporarias imponible de largo plazo}} = \text{factor}$$

Factor \* tiempo estimado de reverso de la diferencia temporaria imponibles de largo plazo = Promedio de reverso de la diferencia temporaria imponibles de largo plazo.

Suma de los promedios de reversos de todas las diferencias temporarias imponibles de largo plazo = Promedio de reverso de la cuenta de impuesto diferido de pasivo de largo plazo.

Cuenta complementaria de impuesto diferido de pasivo de largo plazo \* Promedio de Reverso = Monto a Amortizar.

### b) De acuerdo con el Boletín Técnico N° 69

El Boletín Técnico N° 69 introduce una modificación a la forma de cálculo de la amortización de las cuentas complementarias de impuestos diferidos de activos y pasivos, e indica que se amortizarán con cargo o abono a la cuenta de impuesto a la renta. La forma de amortizar está en función del plazo estimado de reverso de la respectiva diferencia temporaria imponible o deducible.

El plazo estimado de reverso se debe determinar en función del tiempo que se espera que las diferentes partidas se reversen en el tiempo, calculado para cada cuenta complementaria de impuesto diferido de activo de corto plazo, impuesto diferido de activo de largo plazo, impuesto diferido de pasivo de corto plazo e impuesto diferido de pasivo de largo plazo.

La única cuenta que no se rige por estas normas corresponde a las cuentas complementarias de impuestos diferidos de activos, originadas por pérdidas tributarias. En este caso la amortización de la cuenta deberá efectuarse en función de la utilización real de dichas pérdidas tributarias.

El boletín Técnico N° 73 efectúa una interpretación la cual se analizara más adelante:

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria de impuesto diferido activo de corto plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria deducible de corto plazo}}{\text{Tiempo estimado de reverso de la diferencia temporaria deducible de corto plazo}} = \frac{\text{Amortización}}{\text{Diferencia Temporaria}}$$

La suma de las amortizaciones de las diferencias temporarias deducibles de corto plazo nos dará el monto a amortizar de la cuenta complementaria de activo de corto plazo. Si la multiplicamos por la tasa de impuesto, tendremos la amortización de la cuenta Complementaria de Impuesto Diferido Activo CP.

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria de impuesto diferido activo largo plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria deducible de largo plazo}}{\text{Tiempo estimado de reverso de la diferencia temporaria deducible de largo plazo}} = \text{Amortización Diferencia Temporaria}$$

La suma de las amortizaciones de las diferencias temporarias deducibles de largo plazo nos dará el monto a amortizar de la cuenta complementaria de activo de largo plazo. Si la multiplicamos por la tasa de impuestos, tendremos la amortización de la cuenta complementaria de Impuesto Diferido Activo LP.

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria de impuesto diferido pasivo de corto plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria imponible de corto plazo}}{\text{Tiempo estimado de reverso de la diferencia temporaria imponible de corto plazo}} = \text{Amortización diferencia Temporaria}$$

La suma de las amortizaciones de las diferencias temporarias deducibles de corto plazo nos dará el monto a amortizar de la cuenta complementaria de pasivo de corto plazo. Si la multiplicamos por la tasa de impuesto, tendremos la amortización de la cuenta complementaria de Impuesto diferido pasivo CP.

Cálculo de amortización de la cuenta complementaria de impuesto diferido pasivo largo plazo:

$$\frac{\text{Diferencia temporaria imponible de largo plazo}}{\text{Tiempo estimado de reverso de la diferencia temporaria imponible de largo plazo}} = \text{Amortización diferencia Temporaria}$$

La suma de las amortizaciones de las diferencias temporarias deducibles de largo plazo nos dará el monto a amortizar de la cuenta complementaria de pasivo de largo plazo. Si la multiplicamos por la tasa de impuesto, tendremos la amortización de la cuenta complementaria de Impuesto Diferido Pasivo LP.

**c) Interpretación efectuada en el Boletín Técnico N° 73**

El Boletín Técnico N° 73 efectúa una interpretación de qué debe entenderse por utilización real de las pérdidas tributarias.

Para lo anterior, debe efectuar la siguiente comparación:

Pérdida Tributaria de cierre
(-) Pérdida Tributaria de inicio
Diferencia

Si la pérdida tributaria de cierre es menor que la pérdida tributaria de inicio, entonces se supone que se utilizó la pérdida tributaria y por ende amortizarse la cuenta complementaria correspondiente.

Si la pérdida tributaria de cierre es mayor que la pérdida tributaria de inicio, entonces no hay utilización de la pérdida y por ende no se puede amortizar la cuenta complementaria de impuesto diferido de activo.

La amortización de la cuenta complementaria de activo o pasivo por impuestos diferidos, se realizará con cargo o abono al gasto por impuesto a la renta; los asientos tipos son los siguientes:

**d) Registro contable de la amortización de cuentas complementarias**

La amortización de la cuenta complementaria implica un registro contable que va a incidir en los resultados del ejercicio, puesto que la rebaja de las respectivas cuentas complementarias de impuestos diferidos, sean de activo o pasivo, deben efectuarse contra la cuenta Impuesto a la Renta que forma parte del Estado de Resultados.

Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar C/P	XX	
Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar L/P	XX	
Impuesto a la Renta		XX
Impuesto a la Renta	XX	
Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar C/P		XX
Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar L/P		XX

#### **4. DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS AL CIERRE.**

##### **a) Determinación de las diferencias temporales al cierre.**

Para ello debe contar con el balance de cierre del ejercicio y tener los antecedentes de valuación de las distintas partidas que lo conforman y compararla con la valuación tributaria de ellas. También nos sirve como base de análisis la verificación de las distintas partidas que conforman la Renta Líquida de la empresa.

Debe considerarse la segregación entre impuestos diferidos de activos de corto plazo, de activos de largo plazo, de pasivos de corto plazo y de pasivos de largo plazo. La determinación de activo o pasivo no depende de la cuenta de origen sino de si en el futuro la diferencia temporal significará un mayor (pasivo) o menor (activo) pago de impuestos.

##### **b) Cálculo del impuesto diferido al cierre.**

Una vez determinadas las cuentas contables que tienen distinto tratamiento, de acuerdo con las normas contables y con las normas tributarias, podemos distinguir entre diferencias temporarias y diferencias permanentes, las primeras originan impuestos diferidos y las otras no tienen efecto en el trabajo a realizar.

Bastará entonces con multiplicar el valor de la diferencia temporaria por la tasa de impuestos, para efectos de la determinación de los impuestos diferidos.

##### **c) Determinación del impuesto diferido del ejercicio.**

La determinación del impuesto diferido del ejercicio está basada en la variación de la cuenta, es decir, se compara el impuesto diferido de cierre con el impuesto diferido de inicio, la diferencia entre ambas debe considerarse como impuesto diferido del ejercicio.

Esta determinación de diferencia debe efectuarse en función de cada una de las cuentas de impuestos diferidos a que dan lugar las normas sobre la materia, así tendremos:

$$\begin{array}{r} \text{Impuestos diferidos de activo corto plazo (valor de cierre)} \\ \underline{(-) \text{ Impuestos diferidos de activo corto plazo (valor de inicio)}} \\ \text{Impuesto diferido del ejercicio} \end{array}$$

La cuenta de impuestos diferidos de activo de corto plazo deberá cargarse o abonarse dependiendo de la diferencia entre el valor de cierre y el de inicio, podemos decir entonces que si se produce un aumento de las diferencias temporarias deducibles originadas en las cuentas de activo circulante o de pasivo circulante, significará un cargo a la cuenta de impuesto diferido de activo de corto plazo con abono a la cuenta de impuesto a la renta. En caso contrario, cuando se produce una disminución de las diferencias temporarias deducibles se debe efectuar un abono a la cuenta de impuestos diferidos de activo de corto plazo y la cuenta de cargo será la cuenta de resultados impuesto a la renta.

En el caso de la cuenta de impuesto diferido de activo de largo plazo, la situación es:

$$\begin{array}{r} \text{Impuestos diferidos de activo largo plazo (valor de cierre)} \\ \underline{(-) \text{ Impuestos diferidos de activo largo plazo (valor de inicio)}} \\ \text{Impuesto diferido del ejercicio} \end{array}$$

La cuenta de impuestos diferidos de activo de largo plazo deberá cargarse o abonarse dependiendo de la diferencia entre el valor de cierre y el de inicio, podemos decir entonces que si se produce un aumento de las diferencias temporarias deducibles originadas en las cuentas de activo fijo, otros activos o pasivos de largo plazo, significará un cargo a la cuenta de impuesto diferido de activo de largo plazo con abono a la cuenta de impuesto a la renta. En caso contrario, cuando se produce una disminución de las diferencias temporarias deducibles se debe efectuar un abono a la cuenta de impuesto diferidos de activo de largo plazo y la cuenta de cargo será la cuenta de resultados impuesto a la renta.

En el caso del impuesto diferido de pasivo de corto plazo la situación es:

$$\begin{array}{r} \text{Impuestos diferidos de pasivo corto plazo (valor de cierre)} \\ \underline{\text{(-) Impuestos diferidos de pasivo corto plazo (valor de inicio)}} \\ \text{Impuesto diferido del ejercicio} \end{array}$$

La cuenta de impuestos diferidos de pasivo de corto plazo deberá cargarse o abonarse dependiendo de la diferencia entre el valor de cierre y el de inicio, podemos decir entonces que si se produce un aumento de las diferencias temporarias imponibles originadas en las cuentas de activo circulante o de pasivo circulante, significará un abono a la cuenta de impuesto diferido de pasivo de corto plazo con cargo a la cuenta de impuesto a la renta. En caso contrario, cuando se produce una disminución de las diferencias temporarias imponibles se debe efectuar un cargo a la cuenta de impuestos diferidos de pasivos y la cuenta de abono será la cuenta de resultados impuesto a la renta.

En caso de impuestos diferidos de pasivo de largo plazo, tenemos:

$$\begin{array}{r} \text{Impuestos diferidos de pasivo largo plazo (valor de cierre)} \\ \underline{\text{(-) Impuestos diferidos de pasivo largo plazo (valor de inicio)}} \\ \text{Impuesto diferido del ejercicio} \end{array}$$

La cuenta de impuestos diferidos de pasivo de largo plazo deberá cargarse o abonarse dependiendo de la diferencia entre el valor de cierre y el de inicio, podemos decir entonces que si se produce un aumento de las diferencias temporarias imponibles originadas en las cuentas de activo fijo, otros activos o pasivos de largo plazo, significará un abono a la cuenta de impuesto diferido de pasivo de largo plazo con cargo a la cuenta de impuesto a la renta. En caso contrario, cuando se produce una disminución de las diferencias temporarias imponibles se debe efectuar un cargo a la cuenta de impuestos diferidos de pasivos y la cuenta de abono será la cuenta de resultados impuesto a la renta.

## 5. CONTABILIZACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS DEL EJERCICIO.

El impuesto a la renta a pagar del ejercicio, determinado de acuerdo con la resta líquida imponible, debe registrarse así:

Impuesto a la Renta	xx	
Provisión Impuesto Renta		xx

La cuenta impuesto renta debe reflejar otro movimiento adicional, correspondiente al registro del impuesto diferido del ejercicio.

Impuesto a la Renta	xx	
Impuesto Diferido Activo (por cobrar) CP	xx	
Impuesto Diferido Activo (por cobrar) LP	xx	
Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) CP		xx
Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) LP		xx

En este caso se ha supuesto que las cuentas de impuestos diferidos aumentan y que las cuentas por pagar por impuestos diferidos son mayores que las cuentas por cobrar, lo que origina una pérdida.

### 1.14 REVELACIONES EN NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS (NUMERAL 31).

En el Boletín se indican los conceptos y detalles que deben incorporarse como notas a los estados financieros, con el objeto que éstos contengan la información básica y adicional necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos de la sociedad, en función del principio contable 18 Exposición.

La nota a los estados financieros debe contener la siguiente información:

a) De los impuestos diferidos contabilizados

Impuesto Diferido Activo (por cobrar) CP	\$
Impuesto Diferido Activo (por cobrar) LP	\$
Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) CP	\$
Impuesto Diferido Pasivo (por pagar) LP	\$

b) Saldos de las cuentas complementarias

Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar C/P	\$
Pasivo Complementario por Impuesto Diferido por Cobrar L/P	\$
Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar C/P	\$
Activo Complementario por Impuesto Diferido por Pagar L/P	\$

c) Provisión de valuación

Provisión de valuación	\$
------------------------	----

d) Impuesto a la renta del ejercicio

Impuesto a la Renta (provisión del ejercicio)	\$
Impuestos diferidos del ejercicio	\$
Impuestos diferidos (amortización cuentas complementarias)	\$
Impuesto diferido por pérdidas tributarias	\$
Impuestos diferidos (cambios en la provisión de valuación)	\$

La circular 1466 de enero de 2000 emitida por la Superintendencia de Valores y Seguros hace aplicable a las sociedades anónimas que se encuentran reguladas por dicho organismo, las normas del Boletín Técnico N° 60 sobre la “Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos”, al mismo tiempo dispone que en una nota explicativa debe indicarse lo siguiente:

- a) Monto de la renta líquida imponible y monto de la provisión de impuesto a la renta.
- b) Monto de las pérdidas tributarias si existen.
- c) Saldo de las utilidades retenidas, señalando los respectivos créditos.
- d) Detalle de los conceptos involucrados en los saldos acumulados por impuestos diferidos.
- e) Detalle de la cuenta impuesto a la renta del estado de resultados.
- f) Saldos acumulados iniciales, determinados al 1º de enero de 2000, de todas las cuentas de activos y de pasivos por impuestos diferidos, de corto y largo plazo y sus respectivas cuentas complementarias.
- g) Si las sociedades contabilizan impuestos diferidos, de acuerdo con la circular 986 de 1991, deben presentar un detalle de los saldos registrados bajo ese concepto al 31 de diciembre de 1999, y
- h) La información de las letras f) y g), sólo respecto de los estados financieros trimestrales y anuales correspondiente al ejercicio 2000.

Respecto de las letras d) y e) que mencionamos, solicita la información en un anexo preparado por la SVS.

La SVS en el oficio 209 de enero 2006 – al Servicio de Impuestos Internos se le pregunto:

...”en relación al efecto que podría tener la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en su base tributaria y de que manera los cambios en normas contables – financieras pudieran afectar aspectos impositivos de las sociedades”....

El servicio de Impuestos Internos por medio del oficio 203 de Enero 2006 - a la SVS le señalo:

“En relación con lo solicitado, este servicio expresa que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, se enmarcan en un ámbito estrictamente contable financiero que no modifican ni afectan a las normas tributarias, por lo que los contribuyentes al determinar sus estados financieros, de acuerdo a las normas

referidas, estarán obligados a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado financiero para determinar la utilidad tributaria sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas, ya que con motivo de la referida conversión se seguirán otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas desde el punto de vista contable financiero y tributario y por consiguiente persistirán las denominadas diferencias permanentes y transitorias.

## 2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD QUE TRATA LOS IMPUESTOS DIFERIDOS (NIC 12).

Con el proceso de la globalización se ha generado la necesidad de armonizar la normativa contable utilizada en cada país del planeta.

A nivel mundial existe hoy el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC – International Accounting Standard Comité), creado en el año 1973.

Respecto del registro de impuestos diferidos existe la Norma Internacional N° 12 (NIC 12). El método basado en la cuenta de resultados era el establecido en primer lugar por la norma primitiva Norma Internacional de Contabilidad número 12 (NIC 12) emitida en 1979 por el International Accounting Standard Comité (IASC, recientemente denominado IASB).

Sin embargo, la nueva normativa NIC 12 emitida en 1996 (y revisada parcialmente en 2000) ha adoptado el nuevo enfoque basado en el balance, que cuantifica los pasivos y activos por impuestos diferidos aplicando el tipo impositivo previsto a las diferencias temporarias, las que existen entre la valoración contable de activos y pasivos y su base tributaria. Esta norma es aplicable a contar de los estados financieros que cubren periodos comenzados a partir del 1° de enero de 2001, pero acá en Chile entra en vigencia a partir del 2009.

### 2.1 ANÁLISIS DE LA NIC 12 IMPUESTOS A LA RENTA.

Composición de la NIC 12:

INDICE	PARRAFOS	
	DESDE	HASTA
Objetivo :	-	-
Alcance:	01	04
Definiciones:	05	11
Base tributaria:	07	11
Reconocimiento de Pasivos y Activos Por Impuestos Corrientes	12	14

Reconocimiento de Pasivos y Activos Por Impuestos Diferidos	15	45
Diferencias Temporarias Tributables	15	23
Diferencias Temporarias Deducibles	24	33
Pérdidas y Créditos Tributarios No Utilizados	34	36
Re- evaluación de los Activos por Impuestos Diferidos No Reconocidos	37	37
Inversiones en Filiales, Sucursales, Coligadas y Participaciones en Negocios Conjuntos	38	45
Valorización	46	56
Reconocimiento de Impuestos Corrientes y Diferidos	57	68c
Estado de Resultados	58	60
Partidas Abonadas o Cargadas Directamente a Patrimonio	61	65a
Impuesto Diferido Producto de una Combinación de Negocios	66	68
Impuesto Corriente y Diferido Derivado de Transacciones con Pagos Basados en Acciones	68a	68c
Presentación	69	78
Activos y Pasivos por Impuestos	71	76
Compensación de Partidas	71	76
Gastos por Impuesto a la Renta	77	78
Información a Revelar	79	88
Fecha de Vigencia	89	91

## 2.2 ANÁLISIS DEL OBJETIVO.

El objetivo de esta norma es recomendar el tratamiento contable para los impuestos del ejercicio y de los impuestos de futuros ejercicios por:

- La recuperación futura (liquidación) del valor contable de los activos (pasivos) que se reconocen en el balance general de la entidad, y
- Las transacciones y hechos ocurridos en el periodo, registrados en los estados financieros de la entidad.

También trata los siguientes temas:

- El reconocimiento de los activos por impuestos diferidos que se originan de las pérdidas o créditos tributarios no utilizados.
- Sobre la presentación y revelación de los impuestos en los estados financieros.

## **2.3 ANÁLISIS DEL ALCANCE (PÁRRAFOS 01 AL 04).**

Esta norma se aplicará en la contabilización de los impuestos a la renta.

Para propósitos de esta norma, el término impuestos a la renta incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que tengan relación con la renta líquida imponible. El impuesto a la renta incluye también otros impuestos, como las retenciones sobre los dividendos que se pagan por parte de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

## **2.4 ANÁLISIS DE LAS DEFINICIONES (PÁRRAFOS 05 AL 11).**

La base imponible es el beneficio o pérdida de un período, determinado según las normas establecidas por las autoridades fiscales, sobre el cuál se determinan los impuestos a la renta a pagar o a recuperar.

Impuesto corriente es el monto de impuesto a la renta a pagar o recuperar del ejercicio generado por el beneficio o la pérdida tributaria del periodo.

Pasivos por impuestos diferidos son los montos de impuestos a pagar en el futuro generados por la existencia de diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos es el monto de impuesto a recuperar en el futuro a consecuencia de:

- Diferencias temporarias deducibles,
- Las pérdidas tributarias no utilizadas, y
- Créditos tributarios no utilizados.

Las diferencias temporarias son aquellas diferencias existentes entre el valor contable de un activo o pasivo en el balance general y su base tributaria. Estas diferencias pueden ser de dos tipos:

- Diferencias temporarias imponibles son aquellas que dan lugar a montos de impuesto a la renta a pagar en el futuro.
- Diferencias temporarias deducibles son aquellas que dan lugar a montos de impuesto a la renta a recuperar en un el futuro.

### **2.4.1 BASE TRIBUTARIA (PÁRRAFOS 07 AL 11).**

La base tributaria de un activo es el monto que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos tributarios, obtenga la entidad cuando recupere el valor libro de ese activo.

Si esos beneficios no económicos no tributan, la base tributaria del activo sería igual a su valor de libros, con lo cuál no se originarían impuestos diferidos.

La base tributaria de un pasivo es su valor contable, menos cualquier monto que será deducible para efectos tributarios en el futuro. En el caso de ingresos recibidos por adelantado, el valor fiscal es su valor contable, menos cualquier monto que no este sujeto a impuestos en el futuro.

### **2.5 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES (PÁRRAFOS 12 AL 14).**

El impuesto del ejercicio, correspondiente al periodo en curso y el de periodos anteriores, debe ser reconocido como una obligación a pagar en la medida que no haya sido pagado. Si el monto pagado, en relación al periodo en curso o anteriores, es superior al monto adeudado por esos periodos, este exceso debe ser reconocido como un activo. Las pérdidas tributarias que pueden ser retrotraídas para recuperar cuotas impositivas de periodos anteriores deben ser reconocidas como un activo. Cuando una pérdida se utiliza para recuperar un impuesto de un periodo anterior, la entidad reconoce un activo por este beneficio en el periodo que se produce la pérdida tributaria. Ya que es probable que la entidad obtenga beneficios económicos y, además, este beneficio puede ser valorado de manera fiable.

## **2.6 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS (PÁRRAFOS 15 AL 45).**

### **2.6.1 DIFERENCIAS TEMPORARIAS TRIBUTABLES (PÁRRAFOS 15 AL 23).**

Un pasivo por impuesto diferido debe ser reconocido por todas las diferencias temporarias imponibles, con excepción de las siguientes situaciones:

- a) El reconocimiento inicial de menor valor.
- b) El reconocimiento inicial de activos o pasivos en una transacción que no sea una combinación de negocios y que en el momento en que esta se realizó no afectó ni al resultado contable ni a la renta líquida imponible.

Es inherente al reconocimiento de un activo que se recupere su valor contable por medio de beneficios económicos en el futuro. Cuando el valor de libros del activo supere su valor tributario, el monto de los beneficios económicos tributables superará el monto que se permite como deducción para efectos tributarios. Aquí estamos en presencia de una diferencia temporaria tributable, por ende la obligación de pagar los impuestos a la renta en el futuro generando un pasivo por impuestos diferidos.

Hay algunas diferencias temporarias que surgen cuando los ingresos y los gastos se incluyen en las utilidades contables de un periodo, pero se incluyen en la renta líquida imponible en un período diferente siendo estas, diferencias temporales. Los siguientes son algunos ejemplos de diferencias temporarias imponibles, y por ende originando pasivos por impuestos diferidos:

- Los ingresos por intereses se incluyen en la utilidad contable en forma proporcional al tiempo transcurrido, pero en la renta líquida imponible pueden incluirse cuando se cobran.
- La depreciación utilizada para determinar la renta líquida imponible puede ser distinta de la utilizada para calcular la utilidad contable. Este caso se genera cuando aceleran la depreciación tributaria.

- Los costos de desarrollo pueden activarse y amortizarse durante períodos futuros al determinarse la utilidad contable, pero ser deducidos al calcular la renta líquida imponible en el periodo en que se incurren.

Las diferencias temporarias también surgen cuando:

a) El costo de una combinación de negocios se asigna a los activos reconociendo los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos a sus valores justo, pero a efectos tributarios no hay un ajuste equivalente.

b) Las Normas de Contabilidad permiten o exigen que ciertos activos se contabilicen a valor justo o se revaloricen (por ejemplo NIC 16 Activo Fijo, NIC 38 Activos Intangibles, NIC 39 Instrumentos Financieros: reconocimiento y valorización, y NIC 40 Propiedades de Inversión). La revalorización o reexpresión de un activo no afecta la renta líquida imponible en el periodo en que la revalorización o reexpresión ocurre, por lo tanto, no se ajusta la base tributaria del activo. Pero la futura recuperación del valor libro generará un flujo tributable de beneficios económicos para la entidad y el monto que será deducible para efectos tributarios será diferente al monto de esos beneficios económicos. La diferencia entre el valor de libro de un activo revalorizado y su base tributaria es una diferencia temporaria y da origen a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto es incluso si:

- La entidad no tiene intención de enajenar el activo, ya que se recuperará por medio del uso y esto generará ingresos tributables que serán superiores a la depreciación aceptable para efectos tributarios en periodos futuros.
- Si se difiere el impuesto sobre las ganancias de capital, si las ganancias de la enajenación del activo se invierten en otros activos. En estos casos, el impuesto se pagará cuando se vendan los activos o a medida que vayan siendo utilizados.

- c) El menor valor (goodwill) que se origina en una combinación de negocios, se valoriza como el monto en exceso del costo de la combinación sobre la participación de la entidad adquirente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida. Las autoridades fiscales no permiten reducciones del valor contable del “menor valor” como un gasto deducible para determinar la renta líquida imponible. Incluso a menudo el costo del “goodwill” no es deducible cuando una filial enajena su negocio subyacente, en este caso el “goodwill” tiene una base tributaria de cero y cualquier diferencia entre el valor de libros de “goodwill” y su base tributaria de cero corresponde una diferencia temporaria tributable. Sin embargo esta norma no permite el reconocimiento de este pasivo por impuestos diferidos, ya que este aumentaría el valor libros del “goodwill”. Las reducciones posteriores del pasivo por impuesto diferido que no es reconocido, ya que se origina por el reconocimiento inicial del “goodwill”, también se consideran que surgen del reconocimiento inicial del goodwill, por lo tanto no se reconocen como se señaló anteriormente.

Sin embargo los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias tributables relacionadas con el “goodwill” se reconocen en la medida que no se originen del reconocimiento inicial del “goodwill”.

- d) Se puede originar una diferencia temporaria en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo, ya que la base tributaria difiere en su reconocimiento inicial con los valores contables. El método de contabilización de esas diferencias temporarias dependerá de la naturaleza de la transacción que llevo al reconocimiento inicial del activo o pasivo.
- e) El valor de libros de las inversiones en filiales, sucursales y coligadas o participaciones en negocios conjuntos difiere de la base tributaria de las mismas partidas.

## **2.6.2 DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES (PÁRRAFOS 24 AL 33).**

Se reconoce un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias deducibles siempre que sea probable que haya base imponible contra la cuál se pueda utilizar esta diferencia temporaria deducible, salvo que se origine el activo por impuestos diferidos del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- No sea una combinación de negocios y
- Al momento en que esta se realizó no afectó ni al resultado contable ni a la renta líquida imponible.

En el caso de las diferencias temporarias deducibles relacionadas con inversiones en filiales, sucursales, coligadas y participaciones en negocios conjuntos, se reconocerá un activo por impuestos diferidos sólo en la medida que:

- Las diferencias temporarias se reviertan en el futuro.
- Se disponga de renta líquida imponible contra la cual puedan utilizarse las diferencias temporarias.

Es inherente al reconocimiento de un pasivo, que este se liquidara a su valor de libros, por medio de salidas de recursos desde la entidad que incluyen beneficios económicos, en periodos futuros. Cuando los recursos salgan de la entidad parte o todos sus montos pueden ser deducibles al determinar la renta líquida imponible de un periodo posterior al periodo que se reconoce el pasivo. En esta situación existe una diferencia temporaria, por lo tanto se origina un activo por impuestos diferidos, por los impuestos que serán recuperables en el futuro, ya que ese pasivo podrá ser deducido de la renta líquida imponible. Igual caso si un activo su valor contable es menor que su valor tributario, esta diferencia origina un activo por impuestos diferidos, ya que en el futuro serán recuperables esos impuestos.

Ejemplos de diferencias temporarias que originan activos por impuestos diferidos:

- los costos por beneficios de jubilación pueden deducirse al determinar las utilidades contables, a medida que se reciben los beneficios de los empleados,

pero pueden deducirse de la renta líquida imponible sólo cuando se paguen los aportes a un fondo o cuando pague los beneficios de jubilación.

- Los costos de investigación se reconocen como gasto al determinar las utilidades contables del periodo en que se incurren, pero no se permite su deducción al determinar la renta líquida imponible hasta un periodo posterior.
- El costo de una combinación de negocios es asignado reconociendo los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos a sus valores justos a la fecha de adquisición. Cuando se reconoce el pasivo asumido a la fecha de adquisición, pero los costos asociados no se deducen de la renta líquida imponible hasta un periodo posterior se origina una diferencia temporaria deducible. Igual situación ocurre cuando el valor justo de un activo identificable adquirido es menor que su base tributaria. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afecta al “goodwill”.
- Al contabilizar a valor justo o al revalorizar ciertos activos, sin hacer un ajuste equivalente para efectos tributarios, este caso ocurre si su base tributaria del activo supera a su valor de libros.

Al reversar las diferencias temporarias deducibles se generan deducciones al determinar la renta líquida imponible de periodos futuros. Los beneficios económicos solo fluirán a la entidad en la forma de reducciones de pagos por impuestos, si esta genera suficiente renta líquida imponible contra los cuales puedan compensar las deducciones. Por esto Es que la entidad reconocerá activos por impuestos diferidos, sólo cuando sea probable que de dispondrá de renta líquida imponible contra la cual poder utilizar las diferencias temporarias deducibles.

Se considera probable que existirán bases imponibles positivas contra la cual poder utilizar una diferencia temporaria deducible cuando existan suficientes diferencias temporarias tributables relacionadas con la misma autoridad tributaria y el mismo contribuyente, que se espera que reviertan:

- En el mismo ejercicio tributario que el reverso esperado de la diferencia temporaria deducible; o

- En periodos a los cuales se puede absorber o arrastrar una pérdida tributaria originada por el activo por impuestos diferidos.

En tales circunstancias, se reconoce el activo por impuestos diferidos en el periodo en que se originan las diferencias temporarias deducibles.

Cuando sean insuficientes las diferencias temporarias tributables relacionadas con la misma autoridad tributaria y el mismo contribuyente, se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que pueda anticiparse con razonable probabilidad la existencia de suficientes beneficios fiscales:

- En el mismo ejercicio tributario que el reverso de la diferencias temporarias deducibles (o en periodos en los cuales se puede absorber o arrastrar una pérdida tributaria que se origina por el activo por impuestos diferidos). Ignorando las diferencias temporarias deducibles que serán originadas en el futuro o
- Teniendo en cuenta las oportunidades de la planificación fiscal.

Las oportunidades de la planificación tributaria son medidas que la entidad adoptaría con el objeto de generar o aumentar la renta líquida imponible en un periodo en particular antes del vencimiento de una pérdida tributaria o crédito tributario acumulado.

Cuando las oportunidades de planificación tributaria permitan trasladar la renta líquida imponible de un periodo posterior a otro anterior, la utilización de una pérdida tributaria o crédito tributario acumulado sigue dependiendo de la existencia de renta líquida imponible futura proveniente de fuentes distintas de las diferencias temporarias a generarse en el futuro.

### **2.6.3 PÉRDIDAS Y CRÉDITOS TRIBUTARIOS NO UTILIZADOS (PÁRRAFOS 34 AL 36).**

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos por las pérdidas y créditos tributarios no utilizados, siempre que sea probable que se puedan compensar con bases imponibles positivas en el futuro. Los criterios para reconocer los activos por impuestos diferidos que se originan de pérdidas tributarias y créditos tributarios acumulados no utilizados son los mismos que aquellos para reconocer activos por impuestos diferidos que se originan de diferencias temporarias deducibles. La existencia de pérdidas

tributarias no utilizadas constituye una evidencia firme que pueda que no se disponga de renta líquida imponible futura. Por lo tanto, cuando una entidad tiene antecedentes de pérdidas recientes, esta reconoce un activo por impuestos diferidos que se origina de pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados, sólo en la medida que la entidad tenga suficientes diferencias temporarias tributables o exista otra evidencia convincente que se dispondrá de suficiente renta líquida imponible, contra la cual la entidad pueda utilizar las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados. Caso en el cual se exige la revelación del monto del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que respalda su reconocimiento.

Se consideran los siguientes criterios al evaluar la probabilidad de disponer de renta líquida imponible, contra la cual se pueden utilizar las pérdidas o créditos tributarios no utilizados:

- A. si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias tributables relacionadas con la misma autoridad tributaria y la misma entidad tributable, para generar montos tributables contra los cuales se pueden utilizar las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados antes que venzan;
- B. si es probable que la entidad tendrá renta líquida imponible antes que venzan las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados;
- C. si las pérdidas tributarias no utilizadas se generan por causas identificables que no tienen probabilidades de presentarse nuevamente; y
- D. si la entidad dispone de oportunidades de planificación tributaria que vayan a generar renta líquida imponible en el período en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

Si no es probable disponer de la renta líquida imponible, contra la cual poder utilizar las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados, no se reconoce el activo por impuestos diferidos.

#### **2.6.4 RE-EVALUACIÓN DE LOS ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS NO RECONOCIDOS (PÁRRAFO 37).**

Al cierre de cada ejercicio, una entidad deberá reevaluar los activos por impuestos diferidos no reconocidos, si las expectativas actuales de beneficios futuros permiten la recuperación del activo.

### **2.6.5 INVERSIONES EN FILIALES, SUCURSALES, COLIGADAS Y PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS (PÁRRAFOS 38 AL 45).**

Las diferencias temporarias surgen cuando el valor contable de las inversiones en entidades dependientes, sucursales, coligadas y negocios conjuntos difiere de su valor tributario.

Estas diferencias temporarias pueden surgir por varias circunstancias:

- a) la existencia de utilidades no distribuidas;
- b) Diferencias en los tipos de cambio cuando la matriz y su dependiente estén situados en diferentes países; y
- c) Depreciación por prueba de deterioro en el valor de libros de una inversión en una asociada a su valor recuperable.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria relacionada con esa inversión registrada en los estados financieros individuales de la matriz, si ésta contabiliza, en sus estados financieros individuales, la inversión al costo o a su valor revalorizado. Se debe reconocer un pasivo por impuesto diferidos derivados de diferencias temporarias tributables que surjan en relación con dichas inversiones en filiales, sucursales y coligadas, o con participación en negocios conjuntos, salvo que se cumplan simultáneamente los siguientes aspectos:

- a) La entidad pueda llevar el control sobre el momento del reverso de la diferencia temporaria,
- b) Es probable que la diferencia temporaria no se vaya a revertir en un futuro próximo.

Puesto que la matriz controla la política de dividendos de su filial, también puede controlar la oportunidad del reverso de las diferencias temporarias asociadas con esa inversión (incluidas no sólo las diferencias temporarias derivadas de utilidades no distribuidas, sino también las relacionadas con cualquier diferencia de cambio). Además, con frecuencia podría ser impracticable determinar el monto de impuestos a la renta a pagar cuando las

diferencias temporarias se reviertan. Por lo tanto, cuando la matriz haya estimado que esas utilidades no serán objeto de distribución en un futuro previsible, la matriz no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las inversiones en sucursales.

Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se miden en términos de su moneda funcional. Si la renta líquida imponible o pérdida tributaria de la entidad (y, por lo tanto, la base tributaria de sus activos y pasivos no monetarios) se calcula en una moneda distinta, las variaciones en el tipo de cambio dan origen a diferencias temporarias, que generan el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos. El impuesto diferido resultante se carga o abona al estado de resultados.

Una entidad que ha invertido en una coligada no controla esa entidad, y normalmente no está en posición de determinar su política de dividendos. Por lo tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que las utilidades de la coligada no serán distribuidas en un futuro previsible, la entidad inversionista reconoce un pasivo por impuestos diferidos que se origina de las diferencias temporarias tributables relacionadas con su inversión en la coligada. En algunos casos, el inversionista puede no ser capaz de determinar el monto de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el costo de su inversión en una coligada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un monto mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.

Normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de utilidades y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de utilidades, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no se reconoce ningún pasivo por impuestos diferidos.

Los activos por impuesto diferidos originado de una inversión en filiales, sucursales, coligadas y participaciones en negocios conjuntos deben ser reconocidos sólo si es probable que:

- ◆ Las diferencias se reviertan en un futuro cercano, y
- ◆ Haya un beneficio fiscal contra el cual se aplique el activo por impuestos diferidos.

## **2.7 VALORIZACIÓN (PÁRRAFOS 46 AL 56).**

Los pasivos (activos) por impuestos corrientes del período en curso o de períodos anteriores se valorizarán por el monto que se espere pagar a (recuperar de) la autoridad tributaria, utilizando las tasas (y leyes) tributarias que se hayan aprobados, o prácticamente aprobados, a la fecha del balance general.

Los activos o pasivos por impuesto diferidos deben ser registrados por la cantidad que se espera liquidar, de acuerdo con la normativa y los tipos impositivos que hayan sido establecidos por ley a la fecha de balance o los que están a punto de aprobarse y que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los se esperen realizar o liquidar.

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

La valorización de los activos y los pasivos por impuestos diferidos deben fundamentarse en cómo espera la entidad recuperar el activo por impuestos diferidos o liquidar el pasivo por impuestos diferidos.

En algunas jurisdicciones, la forma en que la entidad recupera (liquida) el valor de libros de un activo (pasivo) puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- a) la tasa de impuesto a aplicar cuando la entidad recupera (liquida) el valor de libros del activo (pasivo); y
- b) la base tributaria del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad valoriza los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa de impuesto y la base tributaria que sean consecuentes con la forma en que se espera recuperar o liquidar la partida correspondiente.

En algunas jurisdicciones, los impuestos a la renta son pagaderos a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de las utilidades netas o de las utilidades acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En otras jurisdicciones, los impuestos a la renta pueden ser devueltos o pagados, si una parte o la totalidad de las utilidades netas o de las utilidades acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En tales circunstancias, los activos y pasivos por

impuestos corrientes y diferidos se miden a la tasa de impuesto aplicable a las utilidades no distribuidas.

En las circunstancias descritas en el párrafo anterior, las consecuencias de impuesto a la renta de los dividendos, se reconocen cuando se registra el pasivo por el pago de los dividendos. Las consecuencias de impuesto a la renta de los dividendos están relacionadas más directamente con transacciones o hechos pasados, que con las distribuciones a los propietarios. Por lo tanto, las consecuencias de impuesto a la renta de los dividendos se reconocen en el estado de resultados del período, salvo en la medida en que las consecuencias de impuestos a la renta de los dividendos surjan de:

- ✓ una transacción o hecho económico que este reconocido, en un mismo periodo o en uno diferente, es este caso va directo a patrimonio, o
- ✓ una combinación de negocios.

No pueden ser descontados los montos de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Una determinación fiable del monto descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos exige programar detalladamente la oportunidad del reverso de cada diferencia temporaria. En muchos casos dicha programación es impracticable o sumamente compleja de realizar. Por lo tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, generaría montos por concepto de activos y pasivos por impuestos diferidos que no serían comparables entre entidades. Por lo tanto, esta Norma no exige ni permite descontar los activos y pasivos por impuestos diferidos.

La recuperación del activo por impuestos diferidos se debe revisar en cada cierre de ejercicios.

El valor contable debe ser reducido cuando no sea probable que haya suficiente beneficio tributario para recuperar el activo por impuestos diferidos.

Cualquier ajuste debe ser revertido en cuanto vuelva a ser probable que haya suficiente beneficio fiscal.

## **2.8 RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS (PÁRRAFOS 57 AL 68C).**

La contabilización del impuesto corriente y diferido, de una transacción u evento, es consecuente con la contabilización de la transacción u otro evento correspondiente.

### **2.8.1 ESTADO DE RESULTADOS (PÁRRAFOS 58 AL 60C).**

Los impuestos corrientes, activos y pasivos por impuestos diferidos deben reconocerse como ingreso o gasto tributario en la cuenta de resultados del periodo, con las siguientes dos excepciones:

- Impuestos diferidos que resulten de transacciones o acontecimientos reconocidos (en cualquier período) directamente en patrimonio, se contabilizarán directamente en patrimonio.
- Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición. Son parte del proceso de asignación de valores justos y afectan al menos valor.

La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos surgen cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la utilidad contable de un período, se incluyen dentro de la renta líquida imponible (pérdida tributaria) en un período diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconoce en el estado de resultados. Son ejemplos de lo anterior:

- los ingresos por intereses, regalías o dividendos, se cobran con posterioridad pero se incluyen sobre base devengada en el estado de resultados, según la NIC 18 Ingresos Ordinarios, pero se incluyen en la renta imponible (pérdida tributaria) sobre base percibida y
- los costos de activos intangibles, se han activado de acuerdo con la NIC 38 Activos Intangibles, y están siendo amortizados en el estado de resultados, pero fueron deducidos para efectos tributarios en el momento en que fueron incurridos.

El valor de libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso

cuando no haya cambiado el monto de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- a. un cambio en las tasas o leyes tributarias;
- b. una re-evaluación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- c. un cambio en la forma esperada de recuperar un activo.

El impuesto diferido resultante, se reconoce en el estado de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio.

### **2.8.2 PARTIDAS ABONADAS O CARGADAS DIRECTAMENTE A PATRIMONIO (PÁRRAFOS 61 AL 65A).**

Los impuestos a la renta sean corrientes o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio, ya sea en el mismo u otro período.

Las Normas de Información Financiera exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente a patrimonio. Ejemplos de tales partidas son:

- (a) un cambio en el valor de libros procedente de la revalorización de activos fijos (ver NIC 16 Activos Fijos);
- (b) un ajuste al saldo inicial de las utilidades retenidas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (ver la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores);
- (c) las diferencias de cambio producidas por la traducción de los estados financieros de una operación en el extranjero (ver la NIC 21 Efectos de la Variación en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera); y
- (d) los montos que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio, en un instrumento financiero compuesto.

En algunas circunstancias excepcionales, puede ser difícil determinar el monto de los impuestos corrientes o diferidos que corresponde a las partidas cargadas o

abonadas directamente a patrimonio. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

- (a) exista una escala progresiva en el impuesto a la renta y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la renta líquida imponible (pérdida tributaria);
- (b) un cambio en la tasa de impuesto u otra norma tributaria afecta a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionado, en todo o en parte, con una partida que ha sido previamente cargada o abonada a patrimonio; o
- (c) una entidad determina que un activo por impuestos diferidos debe ser reconocido, o ya no debería ser reconocido completamente, y el activo por impuestos diferidos se relaciona, en todo o en parte, con una partida que ha sido previamente cargada o abonada a patrimonio.

En tales casos, el impuesto corriente y diferido, relacionado con partidas que han sido abonadas o cargadas a patrimonio, se basará en una asignación a prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos de la entidad en la jurisdicción tributaria correspondiente, u otro método que logre una asignación más apropiada bajo las circunstancias.

La NIC 16 Activos Fijos no especifica si la entidad debe transferir cada año desde la reserva por revalorización a las utilidades retenidas un monto igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revalorizado y la depreciación o amortización basada en el costo de ese activo. Si una entidad hace esta transferencia, el monto transferido es neto de cualquier impuesto diferido relacionado. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la enajenación de un activo fijo.

Cuando un activo es revalorizado para efectos tributarios, y tal revalorización está relacionada con otra revalorización contable, efectuada en períodos anteriores, o con una que se espera realizar en algún período posterior, los efectos tributarios de la revalorización contable y del ajuste en la base tributaria se abonarán o cargarán a patrimonio en los períodos en que ocurren. Sin embargo, si la revalorización para efectos tributarios no se relaciona con una revalorización contable de un período anterior, o con una que se espera realizar en el futuro, los efectos tributarios del ajuste de la base tributaria se reconocerán en el estado de resultados.

Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades tributarias, por cuenta de los accionistas. En muchas jurisdicciones, este monto se denomina impuesto de retención. Tal monto, pagado o por pagar a las autoridades, se carga a patrimonio como parte de los dividendos.

### **2.8.3 IMPUESTO DIFERIDO PRODUCTO DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS (PÁRRAFOS 66 AL 68).**

Como se dijo anteriormente pueden surgir diferencias temporarias en una combinación de negocios. De acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, una entidad reconoce los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento) o los pasivos por impuestos diferidos como activos y pasivos identificables a la fecha de adquisición. En consecuencia, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectan al “goodwill” o el exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación. Sin embargo, la entidad no reconoce los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial del “goodwill”.

Como resultado de una combinación de negocios, una entidad adquirente puede considerar probable la recuperación de su propio activo por impuestos diferidos que no se reconoció con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la adquirente podría utilizar el beneficio de sus pérdidas tributarias no utilizadas contra las futuras rentas imponibles de la adquirida. En tales casos, la adquirente reconoce un activo por impuestos diferidos, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios, y por lo tanto no lo tendrá en cuenta al determinar el “goodwill” o el exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación.

Si el beneficio potencial de las pérdidas acumuladas por impuestos a la renta de la adquirida, o de otros activos por impuestos diferidos no cumplieron los criterios de la NIIF 3 para su reconocimiento por separado cuando se contabilizó inicialmente la combinación, pero fue realizado posteriormente, la entidad adquirente reconocerá el correspondiente ingreso por el impuesto diferido en el estado de resultados del período. Además, la

adquirente deberá:

- (a) reducir el valor de libros del “goodwill” al monto que se hubiera reconocido de haberse contabilizado el activo por impuestos diferidos como un activo identificable desde la fecha de adquisición; y
- (b) reconocer la reducción en el valor de libros del “goodwill” como un gasto.

Sin embargo, este procedimiento no podrá dar lugar a la generación de un exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación, ni incrementará el monto previamente reconocido de tal exceso.

#### **2.8.4 IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO DERIVADO DE TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN ACCIONES (PÁRRAFOS 68A AL 68C).**

En algunas jurisdicciones tributarias una entidad puede obtener una deducción tributaria (esto es, un monto que es deducible para la determinación de la renta imponible) asociada a remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la entidad. El monto de esa deducción tributaria podría ser distinto del gasto de la remuneración acumulada asociada, y podría ocurrir en un período contable posterior.

Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, una entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, y no recibir la deducción tributaria hasta que las opciones sobre acciones sean ejercidas con la medición de la deducción tributaria basada en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.

Al igual que los costos de investigación, la diferencia entre la base tributaria de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el monto que las autoridades tributarias permitan como deducción en períodos futuros), y el valor de libros de cero, es una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el monto que las autoridades tributarias permitirán deducir en períodos futuros no se conoce al final del período, deberá estimarse a partir de la información

disponible al término del período. Por ejemplo, si el monto que las autoridades tributarias permitirán deducir en períodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el período.

El monto de la deducción tributaria (o de la deducción tributaria futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo anterior) podría diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondiente. La Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el estado de resultados del período, salvo y en la medida en que el impuesto proceda de: una transacción o evento que se haya reconocido, en el mismo o diferente período, directamente en el patrimonio, o; de una combinación de negocios. Si el monto de la deducción tributaria (o deducción tributaria futura estimada) excede al monto del correspondiente gasto acumulado por remuneraciones, esto indica que la deducción tributaria se relaciona no sólo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado debiera reconocerse directamente en patrimonio.

## **2.9 PRESENTACIÓN (PÁRRAFOS 69 AL 78).**

### **2.9.1 ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS (PÁRRAFOS 69 AL 70).**

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser reconocidos como activos y pasivos circulantes, respectivamente. Deben ser clasificados entre las partidas no circulantes.

## 2.9.2 COMPENSACIÓN DE PARTIDAS (PÁRRAFOS 71 AL 76).

Los activos y pasivos deben compensarse solo si la entidad:

- tiene un derecho legal para poder compensar frente a la autoridad fiscal los montos reconocidos, y
- tiene la intención de liquidarlos juntos o realizar el activo y liquidar el pasivo en el mismo período.

Aunque los activos y pasivos tributarios corrientes se evalúan y reconocen por separado se compensan en el balance general con los mismos criterios que aquellos establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho legalmente aplicable para compensar activos corrientes tributarios con pasivos corrientes tributarios, cuando los mismos se relacionen con impuestos girados por la misma autoridad tributaria, y ésta permita a la entidad liquidar o recibir un solo pago neto.

En estados financieros consolidados, un activo tributario corriente en una entidad se compensará con un pasivo tributario corriente de otra entidad del grupo si, y sólo si, las entidades correspondientes tienen el derecho legalmente aplicable de liquidar o recibir un solo pago neto, y dichas entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar el pasivo simultáneamente.

Una entidad compensara activos por impuesto diferido con pasivos por impuesto diferido, sólo si la entidad:

- tiene un derecho legal para poder compensar frente a la autoridad fiscal los activos y pasivos fiscales correspondientes, y
- los activos y pasivos por impuestos diferidos se deben al mismo tipo de imposición de la misma autoridad, siendo el sujeto pasivo:
  - (a) la misma entidad fiscal, o

- (b) diferentes entidades fiscales que tienen la intención de liquidar los activos y pasivos fiscales por su monto neto en cada uno de los ejercicios en los que se espere liquidar o recuperar los activos y pasivos por impuestos diferidos.

A fin de evitar la necesidad de establecer una programación detallada de la oportunidad en que cada diferencia temporaria se revertirá, esta Norma exige a una entidad compensar los activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad contribuyente si, y sólo si, se relacionan con impuesto a la renta correspondiente a la misma administración tributaria, siempre y cuando la entidad tenga el derecho legalmente aplicable de compensar los activos por impuestos corrientes, con los pasivos por impuestos corrientes.

En algunas circunstancias escasas, una entidad puede tener el derecho legalmente aplicable de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, en algunos períodos, pero no en otros. En tales casos, muy especiales, puede requerirse una programación detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad contribuyente, resultará en un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo período en que un activo por impuestos diferidos de otra entidad contribuyente, resultará en una disminución en los pagos por impuestos de la segunda entidad contribuyente.

### **2.9.3 GASTO POR IMPUESTO A LA RENTA (PÁRRAFOS 77 AL 78).**

El Gasto (o ingreso) por impuesto a la renta relacionada con las utilidades o pérdidas de las actividades ordinarias. El monto del gasto (ingreso) por impuestos, relacionado con utilidades o pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.

#### **Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera (párrafo 78).**

La NIC 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no específica donde tales diferencias deben ser presentadas en el estado de resultados. Por lo tanto, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos

diferidos extranjeros sean reconocidas en el estado de resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por impuesto a la renta diferido, si se considera que esa presentación es la más útil para los usuarios de los estados financieros.

## **2.10 INFORMACIÓN A REVELAR (PÁRRAFOS 79 AL 80).**

Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a la renta, deben ser revelados por separado.

Los principales componentes del gasto (ingreso) por impuesto a la renta pueden incluir:

- El gasto (ingreso) por impuesto a la renta corriente del ejercicio tributario
- Los ajustes al impuesto corriente del ejercicio o de ejercicios anteriores
- El gasto (ingreso) por activos y pasivos por impuestos diferidos referente a:
  - (a) El origen o reverso de las diferencias temporarias, y
  - (b) Cambios en los tipos impositivos, o la aparición de nuevos impuestos.
- La reducción tanto del gasto impositivo del periodo como de los activos o pasivos por impuestos diferidos por el uso de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias de períodos anteriores que no habían sido reconocidos
- La cancelación (o el reverso) de un activo por impuestos diferidos.
- El monto del gasto (ingreso) por impuestos correspondiente a cambios de políticas contables o correcciones de errores que se han incluido en el resultado del periodo por no haberse podido registrar de forma retroactiva.

Las siguientes informaciones también deben ser reveladas, separadamente: (párrafos 81 al 88)

- El monto agregado de los impuestos corrientes y los activos y pasivos por impuestos diferidos, procedentes de partidas contabilizadas en patrimonio.
- Una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable, en una de las siguientes formas, o en ambas
  - (a) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y el resultado de multiplicar la utilidad contable por la tasa o tasa(s) de impuesto aplicable(s), revelando también la base sobre la cual se ha(n) calculado la(s) tasa(s) aplicable(s) de impuesto, o

- (b) una conciliación numérica entre la tasa promedio tributaria efectiva y la tasa de impuesto aplicable, revelando también la base sobre la cual se ha calculado la tasa de impuesto aplicable;
- Una explicación de los cambios en la(s) tasa(s) tributaria(s) aplicable(s), en comparación con el período contable anterior;
  - El monto (y la fecha de vencimiento, si hubiese), de diferencias temporarias deducibles, pérdidas tributarias o créditos tributarios para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance general;
  - El monto total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en filiales, sucursales y coligadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos;
  - con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdida o crédito tributario no utilizado:
    - (a) el monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance general, para cada uno de los períodos sobre los que se informa;
    - (b) el monto de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance general;
  - Con respecto a operaciones descontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:
    - (a) la pérdida o la ganancia derivada de la descontinuación; y
    - (b) la utilidad o pérdida por las actividades ordinarias, de la operación descontinuadas del período, junto con los correspondientes importes para cada uno de los períodos presentados; y
  - El monto del efecto de impuesto a la renta sobre los dividendos a los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados, antes que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no reconocidos como pasivos en los estados financieros.

Una entidad revelará el monto del activo por impuesto diferido y la naturaleza del hecho que apoya su reconocimiento cuando:

- Su utilización depende de futuro beneficios tributarios, por el exceso de activos por impuestos diferidos sobre el reverso de pasivos por impuestos diferidos, y

- La entidad ha sufrido pérdidas tributarias tanto en el periodo actual como en periodos precedentes, que procedan de la misma jurisdicción fiscal.

En algunas jurisdicciones, los impuestos a la renta son pagaderos a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de las utilidades netas o de las utilidades acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En otras jurisdicciones, los impuestos a la renta pueden ser devueltos o pagados, si una parte o la totalidad de las utilidades netas o de las utilidades acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden a la tasa de impuesto aplicable a las utilidades no distribuidas. En estas circunstancias, una entidad revelará la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a la renta, producto del pago de dividendos a sus accionistas. Además, la entidad debe revelar los montos de las consecuencias posibles, que sea practicable determinar, en el impuesto a la renta, y si hay otras consecuencias posibles en el impuesto a la renta que no sea practicable determinar.

Las revelaciones requeridas sobre la explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable, permiten a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable es inusual, y comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable puede estar afectada por factores tales como ingresos exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la renta imponible (pérdida tributaria), el efecto de las pérdidas tributarias y el efecto de las tasas de impuesto a la renta extranjeras.

Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable, una entidad utiliza una tasa de impuesto a la renta que proporciona la información más útil para los usuarios de sus estados financieros. Muy a menudo, la tasa más útil es la del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicada para los impuestos nacionales con las correspondientes a cualquier impuesto local, que se calculen sobre un nivel de rentas imponibles (pérdidas tributarias) similares. Sin embargo, para una entidad que opera en diferentes jurisdicciones tributarias, puede resultar más útil agregar

las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de las jurisdicciones tributarias.

La tasa promedio efectiva es el gasto (ingreso) por impuesto a la renta dividido por la utilidad contable.

A menudo, puede resultar impracticable calcular el monto de los pasivos no reconocidos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en filiales, sucursales y coligadas y de las participaciones en negocios conjuntos. Por ello, esta Norma exige que una entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los Pasivos por impuestos diferidos correspondientes. Sin embargo, cuando sea posible, se aconseja a las entidades que revelen los montos de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil tal información.

Una entidad revelara el monto de un activo por impuesto diferido, así como la naturaleza de la evidencia cuando la utilización depende de futuros beneficios tributarios, por el exceso de activos por impuestos diferidos sobre el reverso de pasivos por impuestos diferidos. Exige que una entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales, en el impuesto a la renta que, podrían producirse en el caso de que pagara dividendos a sus accionistas. Una entidad revela las características importantes del sistema de impuesto a la renta y los factores que vayan a afectar al monto de las consecuencias potenciales en el impuesto a la renta del pago de dividendos.

A veces, puede no ser practicable el cálculo del monto total de las consecuencias potenciales en el impuesto a la renta, que va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una entidad que tuviera un gran número de filiales extranjeras. Sin embargo, incluso en tales circunstancias, algunas porciones del monto total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la matriz y alguna de sus filiales pueden haber pagado impuestos a la renta a una tasa más alta sobre utilidades sin distribuir, y tener conciencia del monto que les será reembolsado en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las utilidades retenidas consolidadas. En este caso, se revela el monto del reembolso. Cuando sea aplicable, una entidad revela también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a la renta, que no son posible determinar. En los

estados financieros individuales de la matriz, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las rentas, serán aquellas relativas a las utilidades retenidas de la matriz.

Una entidad obligada a proporcionar el monto de un activo por impuesto diferido, así como la naturaleza de la evidencia cuando la utilización depende de futuros beneficios tributarios, por el exceso de activos por impuestos diferidos sobre el reverso de pasivos por impuestos diferidos, puede también estar obligada a suministrar otras revelaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén relacionadas con sus inversiones en filiales, sucursales y coligadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la entidad habrá de considerar esto al determinar qué información revelar según lo establecido. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar el monto total de las diferencias temporarias, asociadas a las inversiones en filiales, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos. Si no fuera practicable calcular los montos de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puede haber montos relativos a tales filiales, derivadas de las consecuencias potenciales en el impuesto a la renta de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.

Una entidad revela información respecto a cualquier pasivo y activo contingente relacionado con impuestos, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Pueden surgir pasivos contingentes y activos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la autoridad tributaria. De igual forma cuando cambios en las tasas o leyes tributarias son aprobados o anunciados después de la fecha del balance general, una entidad revela información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a tener sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferido.

## **2.11 FECHA DE VIGENCIA (PÁRRAFOS 89 AL 91).**

Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

La primera aplicación de esta normativa

Se deberá aplicar la NIC 12 de manera retroactiva, lo que originara los siguientes impactos en el balance a la fecha de la transición:

- Identificar todos los ajustes necesarios para pasar de la normativa chilena a IFRS
- Contabilizar el impacto tributario de esos ajustes a la fecha de transición.

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Determinación de diferencias temporales</b>	
<p>📖 Para la determinación de las diferencias temporales la normativa chilena pone énfasis en las diferencias generadas por las transacciones que afectan el estado de resultado del periodo. Es por esto, en la práctica contable chilena las diferencias temporales relacionadas a transacciones que no afectan el estado de resultado no generan impuestos diferidos (ej. La retasación técnica de los activos fijos).</p>	<p>📖 El párrafo 5 de la NIC 12 impuesto a la renta define una diferencia temporal como "...diferencias entre el valor libro de un activo o pasivo en el balance y su base tributaria". Por esto, es posible que aunque la transacción no tenga efecto en el estado de resultado, igual genere diferencias temporales.</p> <p>📖 Las diferencias temporarias relacionadas a transacciones que no afectan el estado de resultado generan impuestos diferidos que afectan al patrimonio.</p> <p>📖 Bajo IFRS el activo por impuesto diferido no debería ser reconocido si resulta del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación y, que al momento de efectuarla, no afecto ni el resultado tributario ni el financiero. Este tipo de transacciones son muy raras en la práctica.</p>

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Diferencias temporales originadas en las inversiones permanentes</b>	
<p> Los valores contables de las inversiones permanentes pueden ser distintas a sus valores tributarios, por ejemplo, por los resultados no distribuidos, o por las variaciones de tipo de cambio si la inversión es controlada en una moneda extranjera, o por deterioros. Ante diferencias de precio, que tienen su origen en combinación de negocios, generalmente bajo la normativa chilena no se contabiliza esta diferencia como temporal hasta que las inversiones sean planificadas para la venta dentro de un año.</p> <p> Bajo la normativa chilena el impuesto por remesas de dividendos relacionadas a las utilidades retenidas en las inversiones extranjeras que representan dividendos no pagados debería afectar el valor de la inversión.</p>	<p> Bajo IFRS la diferencia entre los valores contables y tributarios de las inversiones en filiales y relacionadas generan impuestos diferidos. Estos deben ser contabilizados usando la tasa de impuesto relacionada a las distribuciones de dividendo.</p> <p> Es posible evitar reconocer el impuesto diferido si la matriz puede controlar las remesas de dividendos y no planifica distribuirlos.</p>

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Diferencias temporales por variaciones de tipo de cambio</b>	
<p>📖 Las diferencias entre los valores contables de las inversiones y sus valores tributarios, generados por las variaciones de tipos de cambios, que se producen cuando la inversión es controlada en una moneda extranjera, no generan diferencias temporales.</p>	<p>📖 Bajo IFRS esta diferencia tiene que ser registrada como una diferencia temporal.</p>
<b>Cuentas complementarias</b>	
<p>📖 Para los activos y pasivos por impuestos diferidos, producto de las diferencias generadas antes del año 2000 (1999 en el caso de los bancos), se registraron cuentas complementarias las cuales son amortizadas en el periodo de reverso de las diferencias que origino el impuesto.</p>	<p>📖 No existen cuentas complementarias.</p>
<b>Presentación y clasificación de los activos y pasivos por impuestos diferidos</b>	
<p>📖 La presentación de impuestos diferidos como corriente o a largo plazo viene determinada por el plazo de reverso.</p>	<p>📖 Deben presentarse siempre como no circulante.</p>

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Presentación y clasificación de los activos y pasivos por impuestos diferidos</b>	
<p>📖 Normalmente por la existencia de las diferencias permanentes, la suma del efecto de impuesto diferido y del impuesto a la renta en el estado de resultado es diferente que la tasa nominal aplicada al resultado bruto financiero. La tasa que resulta de la aplicación de la suma de los dos efectos al resultado financiero se llama la tasa efectiva de impuestos. No se presenta la reconciliación de tasa efectiva con la tasa nominal.</p>	<p>📖 Es obligatorio presentar una reconciliación de la tasa efectiva de impuestos.</p>
<b>Créditos fiscales por inversiones</b>	
<p>📖 La práctica local ha consistido en considerar los créditos fiscales como diferencias permanentes (ej. Créditos de activo y crédito zona austral)</p>	<p>📖 A veces el gobierno otorga créditos tributarios por algunos tipos de inversiones. El término “créditos fiscales por inversiones” no está definido en IFRS, y no existe una definición generalmente aceptada de este término.</p>

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Créditos fiscales por inversiones</b>	
	<p>📖 Cuando se contabiliza un crédito fiscal por inversión, todos los factores y circunstancias relativas al incentivo específico deben ser considerados. Factores como la dependencia de futuras ganancias afectas, las condiciones por las cuales se recibe el incentivo, etc. Éstos deben ser analizados para decidir si la NIC 12 o NIC 20 pueden ser aplicadas.</p>
<b>Impuesto diferidos sobre leasing</b>	
<p>📖 Un leasing clasificado como operacional para efectos tributarios y como un leasing financiero para efectos contables genera diferencias temporales y, por ende, impuestos diferidos.</p>	<p>📖 Si un leasing es clasificado inicialmente como operacional para efectos tributarios y como un leasing financiero bajo NIC 17 leasing, la compañía puede reconocer o no el impuesto diferido sobre las diferencias temporales originadas por el reconocimiento inicial del activo y pasivo por leasing, dependiendo de las circunstancias</p>

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Reconocimiento del impuesto diferido sobre activos parcialmente deducibles</b>	
	<p>📖 Si el activo es parcialmente deducible para efectos tributarios, generalmente, la entidad debería prorratear el total del valor libro del activo de la parte deducible y de la no deducible, y estipular por impuesto diferido sólo por la diferencia temporal que surge posteriormente entre la parte deducible y su base tributaria.</p>
<b>Impuesto diferido sobre el costo de transacciones deducible en combinaciones de negocios</b>	
<p>📖 Generalmente en la práctica, los gastos de transacción se consideran como diferencia permanente, porque se considera que forman parte del menor valor.</p>	<p>📖 A veces cuando se adquiere una inversión, los gastos relacionados con la adquisición, los cuales forman una parte del costo de adquisición, son deducibles tributariamente. Generalmente, se debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos relacionados a estos gastos.</p>

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Impuestos diferidos originados por la transición a IFRS</b>	
<p>📖 Generalmente, en el caso de las reconciliaciones de principios contables desde el PCGA local de las inversiones permanentes en el extranjero a PCGA chileno, es aceptado en la práctica contable no reconocer impuestos diferidos originados por efectos de los ajustes para conciliar a la normativa chilena.</p>	<p>📖 Cuando se aplica IFRS por primera vez se puede valorizar los activos fijos al costo asumido a la fecha de conversión. Generalmente se reconoce el monto total de los impuestos diferidos generado por esta diferencia. La mayoría de los ajustes de la normativa chilena a IFRS genera diferencias temporales y, por lo tanto, impuestos.</p>
<b>Diferencias temporarias originadas por el reconocimiento de un grupo de activos que no constituyen un negocio</b>	
<p>📖 Cuando se compra un grupo de activos que no constituyen un negocio, es posible tener que valorizarlos a sus valores justos e incluso reconocer nuevos activos (ej. Intangibles). En este caso, las diferencias temporales pueden surgir debido a que el costo de cada activo es determinado por referencia a su relativo valor justo y no se realizan ajustes equivalentes para propósitos tributarios. Bajo la normativa chilena es obligatorio reconocer los impuestos diferidos originados por estas diferencias.</p>	<p>📖 Actualmente bajo IFRS, generalmente no se reconocen estas diferencias temporales en los estados financieros del adquirente.</p>

### 3. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Reconocimiento de impuestos diferidos sobre activos “súper deducibles”</b>	
<p>📖 Según las normas tributarias de algunos países, es posible que un activo tendrá un valor libro menor que su monto deducible para propósitos tributarios. En la práctica chilena no se observa este tipo de transacciones.</p>	<p>📖 Cuando existen diferencias temporales asociadas con activo cuyo monto deducible es mayor que su valor libro, en general, una entidad debe dividir el valor libro del activo entre los elementos de “valor tributario normal” y “súper deducible”, y debe asignar el impuesto diferido a la diferencia temporal entre su valor contable y su “valor tributario normal”.</p>
<b>Estrategias tributarias</b>	
<p>📖 En la práctica chilena las estrategias tributarias no necesitan ser implementadas para considerarlas en la determinación de impuestos diferidos. Es necesario que sean posibles de implementar.</p>	<p>📖 Generalmente una entidad debe sólo considerar aquellas estrategias tributarias que hayan sido llevadas a cabo. Es decir, una entidad no puede considerar estrategias que no han sido substancialmente implementadas.</p>
<b>Impuestos de la construcción similar al impuesto a la renta</b>	
<p>📖 La normativa chilena no especifica el tratamiento contable de los impuestos similares al impuesto a la renta, pero por inferencia el tratamiento debiera ser similar (por ejemplo: royalty)</p>	<p>📖 La NIC 12 se aplica a todos los tipos de impuestos que se basan en la renta (por ejemplo: los impuestos específicos a la minería o royalty, algunas gratificaciones legales, etc.)</p>

#### 4. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES SIMILITUDES ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Reconocimiento de Act. Y Pas. Por impuestos diferidos</b>	
<p>📖 Admite la conveniencia de reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos, cuando se generan diferencias entre la base contable y la base tributaria de activos y pasivos al cierre de un ejercicio</p>	<p>📖 Requiere que las entidades reconozcan activos y pasivos por impuestos diferidos basándose en las diferencias temporales entre el valor libro de activos y pasivos del balance general y su base tributaria, y sobre los montos de arrastre no usados de pérdidas tributarias.</p>
<b>Metodología para el reconocimiento de los impuestos diferidos</b>	
<p>📖 Se establece que el Método del Balance General para efectos de determinar los impuestos diferidos cuando se generen diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos al cierre del ejercicio.</p>	<p>📖 La normativa establecida en la Nic 12 esta acorde a lo señalado por el Boletín Técnico N° 60.</p>
<b>Diferencias a reconocer como impuestos diferidos</b>	
<p>📖 Todas aquellas que se originen por diferencias temporales, siendo este un concepto más estricto.</p>	<p>📖 Todas aquellas que se originen por diferencias temporarias, siendo esta un concepto más amplio.</p>

#### 4. CUADRO COMPARATIVO CON LAS PRINCIPALES SIMILITUDES ENTRE LOS PCGA Y LA NORMA INTERNACIONAL.

PCGA	NIC
<b>Valoración de los impuestos diferidos</b>	
<p>📖 La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos se efectúa en base a la tasa de impuestos que se deba aplicar en el año en que ellos sean realizados o liquidados.</p>	<p>📖 Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben valorarse según los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.</p>

## 5. CASOS PRÁCTICOS

### 1. Ejercicio de aplicación de la NIC 12

Balance al 31/12/2008

<b>Cuentas</b>	<b>Activo</b>	<b>Pasivo</b>	<b>Perdidas</b>	<b>Ganancias</b>
Caja	10.000			
Banco	50.000			
Acciones	15.000			
Fondos Mutuos	10.000			
Deposito a Plazo	4.000			
Activo Forward	72.000			
Inversión en E. Relacionada	150.000			
Intereses por Devengar (factoring)	400			
Factoring por Cobrar	3.500			
Intereses por Devengar Leasing	7.000			
Clientes Nacionales	60.000			
Clientes Extranjeros	50.000			
Arriendo Anticipado	4.500			
Prestamos Relacionados	67.000			
Existencias Nacionales	682.200			
Existencias Importadas	6.000			
Construcción en Proceso	687.500			
Cosechas Futuras	50.000			
Cuenta Por Cobrar Construcción	68.000			
Créditos Tributario Por Leasing	50.000			
Árboles Frutales	56.000			
Animales de Crianza Para La Venta	60.000			
Bien en Leasing	77.800			
Maquinarias	16.000			
Vehículos	16.000			
Automóviles	56.000			
Bienes Raíces Del Negocio	60.000			
Herramientas	45.000			
Computadores	6.000			
Créditos por Leasing	500			
Indemnización por Pagar		6.000		

<b>Cuentas</b>	<b>Activo</b>	<b>Pasivo</b>	<b>Perdidas</b>	<b>Ganancias</b>
Pasivo Por Forward		75.000		
Leasing Por Pagar		80.000		
Proveedores Nacionales		650.000		
Proveedores Extranjero		45.000		
Provisión Vacaciones		5.000		
Provisión Incobrables		6.000		
Provisión Productos Obsoletos		7.000		
Provisión Por Garantía		8.000		
Anticipo De Clientes		85.000		
Depreciación Acumulada Leasing		7.000		
Depreciación Acumulada Árboles Frutales		7.000		
Depreciación Acumulada Maquinaria		7.000		
Depreciación Acumulada Vehículos		7.000		
Depreciación Acumuladas Automóviles		7.000		
Depreciación Acumuladas B. Raíces		7.000		
Depreciación Acumuladas Herramientas		7.000		
Depreciación Acumuladas Computador		7.000		
Capital		528.300		
Reservas Varias		60.000		
Utilidades Acumuladas		75.000		
Revaporización De Mercado		15.500		
Dividendos Percibidos				70.000
Utilidad En Venta De Acciones				15.000
Ingresos Por Venta Nacional				400.000
Ingresos Por Venta Internacional				350.000
Otros Ingresos				60.000
Intereses Ganados				5.000
Utilidades Devengadas				50.000
Deudores Incobrables			5.000	
Vacaciones			5.600	
Productos Obsoletos			5.000	
Garantías De Productos			3.500	

<b>Cuentas</b>	<b>Activo</b>	<b>Pasivo</b>	<b>Perdidas</b>	<b>Ganancias</b>
Depreciación			65.000	
Intereses			7.000	
Costo De Construcción			65.000	
Costo De Venta			75.000	
Costo De Venta Cosechas			14.350	
Gastos Generales			600	
Gastos De Oficina			980	
Gastos De Publicidad			7.000	
Construcciones De Bines Raíces			600	
Indemnización Años De Servicios			6.000	
Multas			70	
Donaciones			600	
Bencina			50	
<b>TOTALES</b>	<b>2.390.450</b>	<b>1.701.800</b>	<b>261.350</b>	<b>950.000</b>
		<b>688.650</b>	<b>688.650</b>	

Información adicional para la renta líquida imponible y la determinación de los impuestos diferidos.

La empresa para la revaporización de los activos a valor justo, lo hace en la cuenta revaporización de mercado.

Lo anterior, es porque la Nic 12 establece que cuando sea difícil llevar un control por las diferencias temporales llevadas a patrimonio, la determinación de los impuestos diferidos se podrá determinar de acuerdo a una asignación a prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos u otro método que logre una asignación apropiada.

En el caso, el método apropiado es determinar todas las diferencias temporales, como si hubieses estado en resultado, y posteriormente hacer el ajuste por la cuenta revaporización de mercado.

Datos para Determinar la Renta Liquida Imponible:

			MÁS	MENOS	DIFERENCIA TEMPORAL
Cuenta Contable	Contable	Tributaria	RLI	RLI	
Acciones (ajusto a valor de mercado)	15.000	14.500		500	Imponible
Fondo Mutuo (ajusto a valor de mercado)	10.000	8.500		1.500	Imponible
Inversiones En E. Relacionada (se aplica a valor patrimonial)	150.000	100.000			No Genera Diferidos
Intereses Por Devengar (FACTORING) (son ganancia tributaria).	400	0	400		Deducible
Intereses Por Devengar Leasing (se netea con el bien en leasing)	7.000	0	200		Deducible
Construcción En Proceso (hay un cif en el activo de 40.000). El activo disminuyo por un costo de 15.000, asociado a un ingreso devengado.	687.500	663.000		24.500	Imponible
Cosechas Futuras (ajusto a valor de mercado)	50.000	15.000		35.000	Imponible
Cuentas Por Cobrar Construcción (hay un ingreso devengado que no es tributario)	68.000	60.000		8.000	Imponible
Animales De Crianza Para La Venta (ajusto a valor de mercado)	60.000	50.000		10.000	imponible
Bien En Leasing (no existe el bien)	77.800	0			imponible
Activo Fijo Contable Neto	141.000	100.000			imponible
Depreciación Financiera			65.000		
Depreciación Tributaria				91.000	

			<b>MÁS</b>	<b>MENOS</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORAL</b>
Indemnización Por Pagar (diferencia entre valor corriente y valor actual)	6.000	8.000		2.000	Imponible
Pasivo Por Forward (diferencia entre el valor actual y el valor real al 31/12/2008)	75.000	74.000	1.000		Deducible
Leasing Por Pagar	80.000	0		5.000	Deducible
Provisión Vacaciones	5.000	0	5.000		Deducible
Provisión Incobrables	6.000	0	6.000		Deducible
Provisión Productos Obsoletos	7.000	0	7.000		Deducible
Provisión Por Garantía	8.000	0	8.000		Deducible
Anticipo De Clientes	85.000	0	85.000		Deducible
Costo Estimado (la ley permite estimar un costo por los ingresos anticipados, el costo estimado esta en función del margen esperado de utilidad) (art. 30 de la LEY de la Renta)	0	80.000		80.000	Imponible
Créditos Por Contribuciones De Bienes Raíces (este crédito se llevo a resultados pérdida)	0	600	600		Deducible
			178.200	257.500	

<b>Nunca Originarán Impuestos Diferidos</b>		
Agregados:		
Multas	70	
Donaciones	600	
Bencina	50	
La Ley De La Renta Establece Que El Crédito Por El Contrato De Leasing Financiero, Se Contabiliza Contra Ingreso, Pero En Este Caso Se Contabilizo Contra El Activo En Leasing En Resumen Se debe Agregar El Ingreso Por Crédito Por El Contrato De Leasing	500	
Contribuciones De Bienes Raíces Se Agrego A Través De Más RLI		
<b>TOTAL AGREGADOS</b>	<b>1.220</b>	
Deducciones:		
Ingresos Que No Tributan:		
Dividendos Percibidos	70.000	
Utilidad En Venta De Acciones	15.000	
Utilidades Devengadas	50.000	
<b>Total Deducciones</b>	<b>-135.000</b>	
<b>UTILIDAD SEGÚN BALANCE</b>	<b>688.650</b>	
MÁS RLI	178.200	
MENOS RLI	-257.500	
<b>TOTAL AGREGADOS</b>	<b>1.220</b>	
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>-135.000</b>	
<b>PRE- RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE</b>	<b>475.570</b>	
<b>RENDA LIQUIDA IMPONIBLE</b>	<b>475.570</b>	
<b>IMPUESTO RENTA</b>	<b>80.847</b>	

<b>Diferencias Temporales Deducibles</b>	<b>Saldo al 31/12/2007</b>	<b>Efecto</b>	<b>Saldo al 31/12/2008</b>
Intereses Por Devengar		400	400
Pasivo Por Forward		1.000	1.000
Leasing Por Pagar		80.000	80.000
Provisión Vacaciones		5.000	5.000
Provisión Incobrables		6.000	6.000
Provisión Productos Obsoletos		7.000	7.000
Provisión Por Garantía		8.000	8.000
Anticipo De Clientes		85.000	85.000
Crédito Por Contribuciones De Bienes Raíces		600	600
<b>Total Diferencias Temporarias Deducibles</b>	<b>0</b>	<b>193.000</b>	<b>193.000</b>
Impuestos Diferidos	0	32.810	32.810
<b>Total Activo Por Impuesto Diferido</b>	<b>0</b>		<b>32.810</b>

<b>Diferencias Temporales Imponibles</b>	<b>Saldo al 31/12/2007</b>	<b>Efecto</b>	<b>Saldo al 31/12/2008</b>
Acciones		-500	-500
Fondo Mutuo		-1.500	-1.500
Intereses Por Devengar Leasing		-7.000	-7.000
Construcción En Proceso		-24.500	-24.500
Cosechas Futuras		-35.000	-35.000
Cuenta Por Cobrar Construcción		-8.000	-8.000
Animales De Crianza Para La Venta		-10.000	-10.000
Bien En Leasing		-77.800	-77.800
Activo Fijo Contable Neto		-41.000	-41.000
Indemnización Por Pagar		-2.000	-2.000
Costo Estimado		-80.000	-80.000
<b>Total Diferencia Temporal Imponibles</b>	<b>0</b>	<b>-287.300</b>	<b>-287.300</b>
Impuesto Diferido	0	-48.841	-48.841
<b>Total Pasivo Por Impuesto Diferido</b>	<b>0</b>		<b>-48.841</b>
<b>Total Neto Diferencias Temporarias</b>	<b>0</b>	<b>-16.031</b>	<b>-16.031</b>
<b>Activo (Pasivo) Por Impuesto Diferido</b>	<b>0</b>		<b>-16.031</b>

<b>Resumen</b>	<b>Contabilizado</b>	<b>Determinado</b>	<b>Por Contabilizar</b>
Provisión Impuesto Renta	0	0	0
Activo Por impuesto Diferido	0	32.810	32.810
Pasivo Por Impuesto Diferido	0	48.841	48.841
No Hay Asientos Que Contabilizar			
Impuesto Renta	80.847		
Provisión Impuesto Renta		80.847	
Activo Por Impuesto Diferido	32.810		
Pasivo Por Impuesto Diferido		48.841	
Impuesto Renta	16.031		

Diferencias Temporales que fueron contabilizadas contra patrimonio.

La cuenta revalorización de mercado al tener saldo acreedor, origina pasivos por impuesto diferido.

Por lo tanto, de acuerdo al N° 63 de la NIC 12, se establece que cuando sea difícil establecer el control de las partidas llevadas a patrimonio, se aplicara un método que logre una asignación mas apropiada.

En este caso en particular, se trabajo el supuesto que todas las diferencias fueron llevadas a resultado, pero como se conoce la cuenta respectiva de las diferencias temporales llevadas a patrimonio, simplemente se hará el ajuste respectivo para reflejar la diferencia temporal, que debe estar en patrimonio y no en resultado.

<b>Ajuste: cuenta contable revalorización de mercado *17% = Pasivo Por Impuesto Diferido</b>			
15.000	*17%	2.550	
Ajuste Por La Cuenta Revalorización De Mercado			
Revalorización De Mercado	2.550		
Impuesto Renta		2.550	
Revelación De La Información (párrafo 79)			
Gasto Corriente	80.847		
Impuesto Diferido Relacionado Con El Origen Y Reverso De Diferencias Temporales	13.481		
Impuesto Diferido Por Reducción De Tasas	0		
Gatos Por Impuesto A La Renta	94.328		
Explicación De La Relación Entre El Gasto Por El Impuesto A La Renta Y La Utilidad Contable (párrafo 81 letra c)			
Utilidad Contable			688.650
Tasa Del Impuesto A La Renta (17%)			117.071
Efecto Tributario De Los Gastos Que No Son Deducibles Al Calcular La Renta Líquida Imponible			
Multas	70		12
Donaciones	600		102
Bencina	50		9
Crédito Por El Contrato De Leasing	500		85
Efecto Tributario De Los Ingresos Que No Son Agregados Al Calcular La Renta Líquida Imponible			
Dividendos Percibidos	70.000		-11.900
Utilidades En Vta. De Acciones	15.000		-2.550
Utilidades Devengadas	50.000		-8.500
Gasto Por Impuesto A La Renta			94.329

## 5. CASOS PRÁCTICOS

### 2. Ejercicio de aplicación de la NIC 12

#### Consolidación VP. Y Control

SOCIEDAD INVERSIONISTA							
	60%		20%			50%	
	SOCIEDAD 2 Filial		SOCIEDAD 3 asociada			SOCIEDAD 4 control conjunto	
	EEFF INVERSION.	EEFF SOC 2	DIF VALOR JUSTO S.2	EEFF SOC 4	AJUSTE FILIAL	AJUSTE C. CONJUNT.	TOTAL CONSOLID.
DISPONIBLE	2.000	1.000		5.000		-2.500	5.500
DEUDORES VENTAS	100.000	20.000		10.000		-5.000	125.000
MERCADERIAS	50.000	30.000	10.000	30.000		-15.000	105.000
IMPTO DIF x COBRAR	4.500	3.000	1.500				9.000
ACTIVO FIJO	300.000	200.000	50.000	100.000		-50.000	600.000
INVERSION RELACIONAD.	203.500				-133.500	-60.000	10.000
INTANGIBLE NO IDENTIF	10.000						10.000
<b>TOTAL</b>	<b>670.000</b>	<b>254.000</b>	<b>61.500</b>	<b>145.000</b>	<b>-133.500</b>	<b>-132.500</b>	<b>664.500</b>
CUENTAS POR PAGAR	-130.000	-15.000		-22.000		11.000	-156.000
PTO BANCO	-40.000	-20.000					-60.000
PROVISIONES	-24.000	-30.000	-10.000				-64.000
IMPTO DIF. x PAGAR	-6.000	-9.000	-9.000	-3.000		1.500	-25.500
INTERES MINORITARIO					-89.000		-89.000
PATRIMONIO	-470.000	-180.000	-42.500	-120.000	222.500	120.000	-470.000
<b>TOTALES</b>	<b>-670.000</b>	<b>-254.000</b>	<b>-61.500</b>	<b>-145.000</b>	<b>133.500</b>	<b>132.500</b>	<b>-664.500</b>

DETALLE INVERSIÓN RELACIONADA DEL INVERSIONISTA:

INVERSIÓN FILIAL: 60 % DE VALOR JUSTO DE LA FILIAL.....	133.500
(222.500 * 60%).	
INVERSIÓN ASOCIADA: 20 % VALOR JUSTO DE LA ASOCIADA.....	10.000
(50.000 * 20%).	
INVERSIÓN CONTROL CONJUNTO 50 % PATRIMONIO.....	60.000
(120.000 * 50%).	
	203.500

INTERES MINORITARIO: 40 % DE PARTICIPACIÓN EN LA FILIAL.....	89.000
(222.500 * 40%).	

LA EMPRESA INVERSIONISTA TIENE SUS PROPIOS IMPUESTOS DIFERIDOS  
LA EMPRES FILIAL TIENE SUS PROPIOS IMPUESTOS DIFERIDOS  
CUANDO EL INVERSIONISTA RECONOCE EL VP DE LA FILIAL, Y TIENE QUE HACERLO A FAIR VALUE, EN ENTONCES Y SOLO PARA ESTOS EFECTOS, LA FILIAL DETERMINA NUEVOS IMPUESTO DIFERIDOS PARA LA FILIAL (LOS QUE NO ESTÁN CONTABILIZADOS EN EL BALANCE DE LA FILIAL):

- 15 % DEL AJUSTE POR PROVISIONES,.....ID x COBRAR por 1.500(10.000 x 15 %)
- 15 % DEL AJUSTO POR ACTIVOS,.....ID x PAGAR por 9.000(60.000 X 15 %)

AHORA, CUANDO EL INVERSIONISTA CONSOLIDADA, AHÍ EN SU BALANCE CONSOLIDADO RECONOCE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

NOTA: EJERCICIO PROPORCIONADO POR EL PROFESOR RICARDO BARRIL.

## 6. INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA.

Para determinar la existencia y el monto de una diferencia temporaria es necesario, en primer lugar, establecer la valuación tributaria de todos los activos y pasivos. La valuación tributaria de un elemento es su valor atribuido a efectos fiscales. El concepto es sencillo, pero se complica un poco cuando se plasma en términos contables. Así, de acuerdo con la NIC 12, tenemos las siguientes definiciones:

- La valuación tributaria de un activo es el importe deducible de los beneficios económicos que para efectos tributarios obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el valor de dicho activo. Si los beneficios no tributan será el valor contable del activo.
- La valuación tributaria de un pasivo es el valor contable del pasivo menos la suma que sea deducible tributadamente respecto de tal pasivo en periodos futuros. En el caso de ingresos anticipados es el valor en libros menos el monto que no tribute en periodos futuros.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

“diferencias temporarias imponibles”, que dan lugar a cantidades que tributarán al determinar la base imponible de periodos futuros y “diferencias temporarias deducibles”, que dan lugar a cantidades que deben deducirse al momento de determinar la base imponible de periodos futuros.

Esto se traduce en mayores o menores pagos por el impuesto a la renta, que contablemente se reconocen como pasivos o activos por impuestos diferidos.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos de cada ejercicio se valoran aplicando la tasa de impuestos a las diferencias temporarias deducibles y a las diferencias temporarias imponibles, respectivamente.

La tasa de impuesto aplicable es la esperada en el momento de la recuperación o pago de tales activos y pasivos, de acuerdo con la normativa fiscal vigente o que pudiera aprobarse a la fecha del balance.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se contabilizan de forma consistente con las transacciones que los originan. Por lo tanto su contra cuenta puede ser la cuenta de resultado o las cuentas patrimoniales.

El gasto total del ejercicio por el impuesto a la renta de primera categoría es la suma de impuesto a pagar (“impuesto corriente”) y la alteración producida en los saldos de los activos por impuestos anticipados y perdidas a compensar y de los pasivos por impuestos diferidos (“impuestos diferido”), siempre, claro está, que estos saldos se hayan reconocido con cargo o abono a la cuenta de resultados.

El concepto de diferencia temporaria es más amplio que el de diferencia temporal. Los casos en los que existen diferencias temporarias son aquellos en los que se producen diferencias temporales y otros en los que surgen diferencias permanentes entre el resultado contable y el resultado tributario o que no derivan de diferencias en resultados.

Así por ejemplo, la adquisición de un activo sujeto a depreciación cuya cuota anual no fuera deducible para efectos tributarios supondría la existencia de una diferencia temporaria imponible, ya que la valuación tributaria del activo sería cero. Sin embargo, esa adquisición no supone ninguna diferencia temporal ya que, en un primer momento, no existen diferencias entre el resultado contable y el tributario. Posteriormente, a medida que se deprecia el activo y esa amortización no fue deducible tributariamente, irán apareciendo diferencias que serían consideradas como permanentes, ya que no revierten en periodos futuros.

La aplicación sin limitaciones de este método de cálculo llevaría a reconocer, en el momento en que se adquiere un activo o contrae un pasivo, el importe total de los pasivos o activos por impuestos diferidos subyacentes en la valuación tributaria de ese elemento patrimonial.

Sin embargo, la norma contiene limitaciones al reconocimiento contable de activos o pasivos fiscales, las más importantes de las cuales se establecen en los numerales 15 y 24 de la NIC 12.

De acuerdo con el numeral 15 debe reconocerse un pasivo por impuestos diferidos (un impuesto diferido) cuando exista una diferencia temporaria imponible, salvo que esta diferencia surja por:

- Una plusvalía comprada (fondo de comercio) cuya amortización no sea tributariamente aceptada como gasto.
- La anotación inicial de un activo o pasivo en una transacción que.
  - no es combinación de negocios, y
  - cuando se realizó no afectó al resultado contable ni a la renta líquida imponible.

De acuerdo con el párrafo 24 debe reconocerse un activo por impuestos diferidos (un impuesto anticipado) cuando exista una diferencia temporaria deducible, si es probable que la empresa obtenga beneficios fiscales futuros, salvo que surja por:

- una minusvalía comprada que se trate como ingreso diferido.
- la anotación inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
  - no es una combinación de negocios, y
  - cuando se realizó no afectó al resultado contable ni a la base imponible.

Por tanto, el reconocimiento de impuesto anticipados y diferidos con motivos de la anotación inicial de activos y pasivos sólo se produce en general cuando esa anotación inicial deriva de combinaciones de negocios (fusiones, etc.) o cuando se produce con motivo de tal anotación un resultado contable o tributario (adquisiciones lucrativas, permutas, etc.), en cuyo caso nos encontraríamos también frente a una diferencia temporal.

Se puede observar que la nueva normativa exige una mayor cantidad de antecedentes a informar sobre el origen, tratamiento de estas diferencias, etc.

Para la determinación de la diferencia temporaria, ya sea imponible o deducible solo basta efectuar la siguiente ecuación (sin tener en consideración el signo):

Pasivo Contable < Pasivo Tributario = Pasivo Por Impuesto Diferido

Pasivo Contable > Pasivo Tributario = Activo Por Impuesto Diferido

Activo Contable < Activo Tributario = Activo Por Impuesto Diferido

Activo Contable > Activo Tributario = Pasivo Por Impuesto Diferido.

## CONCLUSIÓN.

A partir del año 2009, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) comenzarán a tener una importancia sin precedentes.

Lo anterior, es resultado de la adopción de dichas normas como la normativa contable oficial para las entidades cotizadas en las diferentes bolsas de valores de los países integrantes de la Unión Europea y por varios países latinoamericanos y asiáticos.

La presente investigación refleja los cambios que se llevarán a cabo en relación a los impuestos diferidos en un próximo periodo. No se puede dejar de mencionar que el tema de los impuestos diferidos requiere del dominio de la normativa tributaria y contable (IFRS), ya que su metodología, tanto en las NIC como en las PCGA será el mismo (método del balance), el cual se basa en identificar todas aquellas partidas del activo o pasivo, que tienen un valor contable distinto al valor tributario y que al recuperarse el activo o liquidarse el pasivo en un futuro, ya sea en valores contables del balance o en valores tributarios, estos respectivos valores pueden tener una incidencia en la renta líquida imponible, aumentando o disminuyendo de manera extra-contable el resultado financiero, con lo cual aumentarán o disminuirán los impuestos.

Las grandes diferencias que se pueden observar están en su aplicación, al determinar cuales serán las diferencias que se producirán. Bajo las NIC se llaman diferencias temporarias concepto mucho más amplio que el utilizado en los boletines técnicos que sólo habla de diferencias temporales que son las cuales darán origen a los impuestos diferidos.

Cuando las NIC sean utilizadas por primera vez, podremos observar los efectos que causarán es su implementación, al contrario de cuando se aplicó el boletín técnico nº 60 en sus inicios, ya que existieron las cuentas complementarias para reducir su impacto, pero ahora bajo la nueva normativa no existirán, sino que, serán contabilizados en resultado o en patrimonio, dependiendo si el efecto entre la base contable y la base tributaria fue en resultado o en patrimonio.

Se puede señalar que al presentar los estados financieros bajo la nueva normativa

internacional veremos que se deberá revelar información de manera más extensa que la que se exigía hasta el día de hoy, información que podría afectar, ya que se estaría proporcionando entre estos antecedentes decisiones de la empresa para la planificación de estos impuestos que será de gran ayuda para la competencia.

Bajo el antiguo tratamiento los impuestos diferidos de activo o pasivo podían ser clasificados en el circulante o en el largo plazo, dependiendo si la diferencia que lo originó se revertirá dentro del año, o a más de un año, en cambio bajo la nueva normativa su clasificación será como activo o pasivo no corriente.

En conclusión la presente tesis muestra las grandes diferencias que veremos pronto en aplicación para el tratamiento de los impuestos diferidos en nuestro país.

Lo más difícil al determinar los impuestos diferidos será identificar todas las partidas que tengan una diferencia entre la base contable y la base tributaria, estando o no las partidas registradas en el balance, ya que la cuantificación de los impuestos diferidos es simple, y pueden determinarse por medio de la siguiente ecuación:

$$\begin{array}{r} \text{Base contable (activo o pasivo)} \\ \\ \text{(-) Base tributaria (activo o pasivo)} \\ \hline \text{XXXXXXXX (sin importar el signo)} \\ \\ \text{XXXXXX * 17\% = Impuestos Diferidos.} \end{array}$$

En conclusión, lo más difícil de este tema, es identificar las diferencias entre la base contable y tributaria, ya que la determinación del asiento contable y la distinción entre diferencia temporaria imponible o deducible se deben simplemente a una técnica determinada.

Con lo cual se puede señalar que el tema de impuestos diferidos, es tal vez el mejor camino para poder comprender de manera eficiente las diferencias entre la norma tributaria y la norma contable, ya que nos obliga a asegurar que sucederá en el futuro, a nivel de carga tributaria, cuando dichas diferencias temporarias desaparezcan y por

esto poder observar el impacto de esas diferencias temporarias en el presente a nivel financiero y tributario.

No se puede dejar de mencionar que el tema de los impuestos diferidos puede llevar al tema de la planificación tributaria, ya los impuestos que se paguen en el presente y en el futuro, pueden ser predecibles en relación de cuántas diferencias temporales existan.

## BIBLIOGRAFÍA.

Barril Villalobos, Ricardo. Normativa contable sobre: Contabilización del Impuesto Renta e Impuestos Diferidos. Chile 1998.

Colegio De Contadores De Chile A.G. compendio de boletines técnicos. Chile 2004.

International Accounting Standard Committee Foundation. Normas internacionales de información financiera (NIIF) 2007, donde también se incluyen las normas internacionales de contabilidad (NIC) y sus interpretaciones. Texto completo de las normas internacionales de información financiera emitidas al 1 de enero de 2006. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2007.

Valenzuela Acevedo, Marcelo. NIIF vs. PCGA en Chile. Editores Ril. Chile 2007.

[www.ayudacontador.cl/ayudacontador/boletines/convergencia.htm](http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/boletines/convergencia.htm) (diciembre 2008).

[www.google.com](http://www.google.com) (diciembre 2008).

[www.svs.cl](http://www.svs.cl) (diciembre 2008).

Cantillana Castillo, Juan Manuel. Impuestos Diferidos. Lexis Nexis. 2004.

ERNST & YOUNG, IFRS Handbook. Lexis Nexis. 2007.

ANEIICH, Manual Operativo Tributario: Impuestos Diferidos. Edimatri. 2007.