



**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA**

**“ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS
POR LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE
CONTABILIDAD NÚMERO 12 Y EL BOLETÍN TÉCNICO NÚMERO
60, DE LOS PERÍODOS 2010-2012 EN UNA EMPRESA DE LA
REGIÓN DE VALPARAISO, FISCALIZADA POR LA
SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS”**

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

Tesista: Tatiana Andrea Fuentes Cerda

Profesor Guía: Ricardo Barril

Valparaíso, Octubre 2014

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	5
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO.....	6
1. Antecedentes Generales.....	6
1.1. Boletín Técnico N° 60 del Colegio de Contadores de Chile A.G.....	11
1.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 12 sobre Impuesto a las Ganancias.....	12
2. Relación Contable Tributaria.....	14
3. Determinación de Impuestos Diferidos.....	19
3.1. Diferencias Temporarias y Permanentes.....	19
3.2. Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos.....	20
3.2.1. Reconocimiento.....	20
3.2.2. Medición.....	22
3.2.3. Valuación.....	22
3.3. Efectos en la Contabilización.....	22
3.3.1. Método Estado de Resultado.....	23
3.3.2. Método Balance General.....	24
3.4. Partidas que generan Impuestos Diferidos.....	25
3.4.1. Existencias.....	25
3.4.2. Propiedad, planta y equipo.....	28
3.4.3. Activos en leasing.....	34
3.4.3.1. El arrendador.....	34
3.4.3.2. El arrendatario.....	36

3.4.4. Ingresos.....	38
3.4.5. Provisiones.....	40
3.4.5.1. Estimación incobrables.....	40
3.4.5.2. Provisión vacaciones.....	41
3.4.5.3. Provisión indemnización por años de servicios.....	41
3.4.6. Activo intangible.....	42
3.4.7. Instrumentos financieros.....	44
3.5. Presentación de los Impuestos	47
3.5.1. Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes.....	47
3.5.2. Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos.....	48
3.6. Revelación de los Impuestos.....	49
CAPÍTULO II: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	51
1. Problema de Investigación.....	51
2. Objetivos de Investigación.....	53
2.1. Objetivo General.....	53
2.2. Objetivos Específicos.....	53
3. Metodología de Investigación.....	54
Etapa 1: Recopilación de información.....	54
Etapa 2: Sistematización de la información.....	54
Etapa 3: Elección del sujeto de investigación.....	55
Etapa 4: Aplicación de la técnica de recogida de datos.....	56
Etapa 5: Criterios de calidad.....	57

Etapa 6: Tabulación de resultados.....	57
Etapa 7: Análisis de resultados.....	59
Etapa 8: Discusión de resultados.....	59
Etapa 9: Conclusiones.....	59
CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA.....	60
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES.....	74
1. Discusión de resultados.....	74
2. Comparación entre Estados Financieros bajo PCGA y NIIF.....	80
3. Conclusiones.....	85
BIBLIOGRAFÍA.....	88
ANEXOS.....	91
Anexo 1: Actividades a realizar para cumplir los objetivos.....	91
Anexo 2: Mapa Conceptual del Marco Teórico.....	92
Anexo 3: Diseño de la entrevista a informante clave.....	93
Anexo 4: Informe Final de entrevista transcrita y autorizada.....	95
Anexo 5: Cálculo de porcentajes de Impuestos Diferidos.....	103

RESUMEN

El propósito de la presente investigación consistió en la realización del análisis del tratamiento de los impuestos diferidos por la aplicación de la NIC 12 y el BT 60, de los períodos 2010-2012 en una empresa de la Región de Valparaíso, fiscalizada por la S.V.S. Para ello fue necesario la identificación de las diferencias y similitudes producidas entre el BT 60 y la NIC 12 aplicadas en la empresa, luego se explicó el reconocimiento, tratamiento y revelación de los impuestos diferidos y finalmente se determinaron los rubros que generan estos impuestos y sus efectos en los Estado Financieros producto de la adopción de las NIIF.

El presente estudio se justificó por cuanto posee valor teórico, utilidad práctica y por su conveniencia. Metodológicamente la presente investigación es cualitativa con alcance de sintetización, ya que consiste en un proceso de aprendizaje, de búsqueda activa de información.

La técnica de recogida de datos para la presente investigación consistió en realizar un análisis documental de Memorias y Estados Financieros correspondientes a los períodos 2010-2012 y entrevista en profundidad al informante clave de la empresa en estudio.

El análisis de la información obtenida junto con su discusión permitió determinar los principales cambios producto de la adopción de las NIIF, lo que permitió concluir que no hubo mayores complicaciones en la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12, que el reconocimiento, tratamiento y revelación de los impuestos diferidos en Compañía Eléctrica del Litoral S.A. está de acuerdo a las NIIF y que los principales cambios son que se elimina la corrección monetaria, los impuestos diferidos se clasifican como no corrientes y no se consideran las cuentas complementarias de impuestos diferidos.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1. Antecedentes Generales

Con el tiempo la contabilidad ha ido evolucionando a nivel internacional en cuanto a las necesidades de adecuar los sistemas de contabilización de acuerdo con el desarrollo de la economía, para esto resulta de mucha utilidad el adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera.

Según Torres y Contreras (2008) “la armonización mundial de las prácticas de contabilidad y auditoría tienen el fin de dinamizar aún más los mercados facilitando la inserción de los países en el comercio internacional”.

De acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) N° 1, los objetivos principales que tienen los informes financieros son “la transparencia para los usuarios y la posterior comparabilidad de estos informes en distintos períodos en que se presenten, el proveer un punto de partida adecuado para la contabilización según las NIIF y que esta información pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios”.

“En Chile, el organismo que genera la normativa contable es el Colegio de Contadores de Chile A.G., quien de acuerdo con la letra g) del art. 13 de la ley N° 13.011, está obligado a dictar normas relativas al ejercicio profesional”. (Cantillana J. 2004, p.8)

El Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial y la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) acordaron adoptar las normas internacionales por medio un proceso de convergencia a las NIIF, el cual consiste en adoptar las Normas IFRS por etapas, las cuales fueron definidas para las empresas que son fiscalizadas por la SVS como se refleja en la Tabla 1.

Tabla 1: Calendario de Adopción de las Normas IFRS para las Entidades Fiscalizadas por la SVS.

Entidades	Período de presentación	Formato de presentación
<p>Sociedades emisoras con presencia o transacción bursátil igual o superior al 25% dentro de los últimos 180 días hábiles bursátiles, o que estén obligadas a constituir Comité de Directores.</p>	<p>Año 2009</p>	<p>Opción 1 (full IFRS): presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2009 comparativos con 2008, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p> <p>Opción 2 (pro-forma): presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2009 bajo las normas locales (FECU). Adicionalmente, presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2009 bajo IFRS, no comparativos con 2008. A partir de 2010 deben presentar estados financieros comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p> <p>Opción 3 (full IFRS anual): presentación de estados financieros bajo normas locales (FECU) los primeros tres trimestres del 2009, y presentación de estados financieros anuales del 2009 comparativos con 2008, aplicando íntegramente la norma IFRS. A partir de 2010 deben presentar estados financieros comparativos con 2009, aplicando la norma IFRS.</p> <p>Opción 4 (pro-forma anual): presentación de estados financieros del 2009 bajo normas locales (FECU).</p>

		<p>Adicionalmente, presentación de estados financieros anuales al 31 de Diciembre del 2009 bajo IFRS, no comparativos con 2008.</p> <p>A partir de 2010 deben presentar estados financieros comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p>
Otras sociedades emisoras de valores de oferta pública.	Año 2010	Estados Financieros del 2010 comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.
Sociedades inscritas en el Registro de Valores que no sean emisoras de valores de oferta pública.	Año 2011	Estados Financieros del 2011 comparativos con 2010, aplicando íntegramente la norma IFRS.
Fondos Mutuos Fondos de Vivienda Fondos de Inversión de Capital Extranjero Fondos de Inversión Intermediarios de Valores	Año 2010	Mantener para el ejercicio 2010 la presentación de estados financieros anuales y trimestrales, según la actual normativa. Adicionalmente, para Diciembre de 2010 presentar estados financieros bajo IFRS, no comparativos con 2009 (denominado “pro-forma”), auditados.
	Año 2011	Presentar estados financieros trimestrales y anuales completos de acuerdo a IFRS, con los comparativos correspondientes.
Compañías de Seguros	Año 2011	Estados financieros trimestrales y anuales completos bajo IFRS, no comparativos con 2010.
	Año 2012	Estados financieros trimestrales y anuales completos de acuerdo a IFRS, con comparativos.

Fuentes: Superintendencia de Valores y Seguros, 2009.

La SVS a través del Oficio Circular N° 368, informó e impartió medidas sobre el proceso de convergencia, recomendando interiorizarse acerca de la normativa internacional y evaluar los posibles efectos que provocarían la adopción de las IFRS en los informes financieros contables, los que según la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1 son: Balance, Cuenta de Resultados, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo y las Notas Explicativas de los Estados Financieros.

Las Notas Explicativas tienen gran relevancia para los usuarios de la información financiera, ya que con ellas logran comprender los procedimientos aplicados para la valorización de cada una de las partidas que conforman los estados financieros y realizar un análisis razonable que para la toma de decisiones.

“Uno de los Objetivos que tiene la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera es la claridad, objetividad y, por sobre todo, la relevancia que debe tener la información para servir de apoyo a la toma de decisiones de los distintos usuarios de la información contable”. (Díaz, Pacheco, Zúñiga 2009, p.6)

Con la adopción de las normas internacionales a partir de la convergencia a IFRS se producen cambios en las normas nacionales en cuanto a la contabilización y presentación de la información financiera.

La Norma Internacional de Información Financiera n° 1 sobre adopción por primera vez de las mismas, que una entidad aplicará en

- a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF y
- b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, relativos a una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

Esta norma también establece en su párrafo 6 sobre el reconocimiento y valoración que “la entidad preparará un balance de apertura con arreglo a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.”

Además, en su párrafo 7 sobre políticas contables, establece que “la entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.”

Luego señala que “la entidad en su balance de apertura con arreglo a las NIIF:”

- a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;
- b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si las NIIF no permiten tal reconocimiento;
- c) reclasificará los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda según las NIIF; y
- d) aplicará las NIIF al valorar todos los activos y pasivos reconocidos.

Según Díaz, Pacheco y Zúñiga (2009) “se generan dos grandes cambios que son inherentes a cualquier proceso; primero la valorización de activos y pasivos a Valor Razonable, que significa que deben ser medidos de acuerdo a lo que el cliente pagaría al proveedor por un bien o servicio determinado y, segundo la eliminación de la corrección monetaria”.

Con estos cambios se incorpora, para los contribuyentes del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, que son quienes tributan por renta efectiva y que deben llevar contabilidad completa de acuerdo a la Ley de Impuesto a la Renta, la obligación de reconocer en los Estados Financieros los impuestos diferidos que se generen en cada periodo.

Por su parte, el Colegio de Contadores de Chile A.G. ha elaborado y emitido boletines técnicos que consideran las normas internacionales con el fin de crear mayor similitud entre dichas normas con las normas nacionales.

1.1. Boletín Técnico N° 60 del Colegio de Contadores de Chile A.G.

El Boletín Técnico N° 60 es la norma nacional emitida por el Colegio de Contadores de Chile A. G. que dicta relación con la contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos, estableciendo normas para la contabilización y revelación del gasto tributario por impuesto a la renta que es cancelado en el corto plazo y las consecuencias tributarias de eventos que crean diferencias entre la base tributaria y contable de activos y pasivos, e impuestos diferidos y beneficios tributarios no reconocidos en años anteriores”.

“Se establecen dos objetivos perseguidos al normar el registro del impuesto a la renta que afecta a las empresas: reconocer el monto del impuesto a la renta a pagar o recuperar, correspondiente al ejercicio; y reconocer los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos, respecto de consecuencias tributarias futuras de hechos ya considerados en los estados financieros”. (Cantillana J. 2004, p35)

Además, Cantillana (2004) señala que “el Boletín Técnico N° 68 posterga la vigencia del Boletín Técnico N° 60, haciendo obligatoria las instrucciones a contar del 01 de Enero de 2000, sin perjuicio de aceptar su aplicación anticipada”.

Los siguientes Boletines Técnicos fueron emitidos con posterioridad para interpretar o complementar al Boletín Técnico N° 60:

- Boletín Técnico N° 69: Complemento del Boletín Técnico N° 60
 - Impuesto diferido originado por la contabilización de la reserva forestal.
 - Amortización de las cuentas complementarias de activo y pasivo por impuestos diferidos.
- Boletín Técnico N° 71: Interpretación del Boletín Técnico N° 60
 - Efectos de un cambio en la legislación tributaria que modifica las tasas de impuesto.
- Boletín Técnico N° 73: Complemento del Boletín Técnico N° 60
 - Amortización de la cuenta de pasivo complementaria del activo por impuestos diferidos por pérdidas tributarias.

Cabe señalar que el presente boletín se caracteriza por haberse elaborado en base a la norma internacional de contabilidad n° 12 sobre impuesto a las ganancias.

1.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 12 sobre Impuesto a las Ganancias

La norma entra en vigencia para los Estados Financieros que cubran periodos que comiencen a partir de Enero de 1998.

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, lo que genera consecuencias actuales y futuras por la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo que se han reconocido en los Estados Financieros de la empresa.

Esta normativa internacional señala que “Impuesto a las Ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición”, para los que se debe considerar en su determinación la tasa de impuesto a la renta correspondiente en cada periodo.

García (2004) señala que “el objetivo de esta normativa es indicar el tratamiento que debe darse al impuesto a la renta, considerando que éste se determina en base a una utilidad tributaria, cuyo monto difiere de la utilidad financiera de la empresa, informada en los Estados Financieros”.

De acuerdo con la norma, las entidades deben reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados de lugar a pagos fiscales futuros mayores o menores de los que se tendría si no tuviesen consecuencias fiscales.

La NIC 12 señala en su quinto párrafo las definiciones de términos necesarios de conocer para comprender la determinación de los impuestos diferidos, que se señalan a continuación:

- Ganancia contable: es la ganancia neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

- Ganancia (pérdida fiscal): es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
- Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias: es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido. Comprende tanto la parte relativa al impuesto corriente como al impuesto diferido.
- Impuesto corriente: es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.
- Pasivos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
- Activos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias deducibles, la compensación de partidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.
- Diferencias temporarias: son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.
- Diferencias temporarias imponibles: aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.
- Diferencias temporarias deducibles: aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
- Base fiscal de un activo o pasivo: es el importe atribuido, para fines fiscales a dicho activo o pasivo.

2. Relación Contable Tributaria

La contabilidad y la tributación contienen normativas y regulaciones propias de cada disciplina, las que han tenido contraposiciones debido a los objetivos que persigue cada una, siendo el objetivo principal de la contabilidad que los estados financieros sean la imagen fiel de la empresa que los prepara y presenta, y que se basa en información económica y financiera, mientras que la tributación persigue fines fiscales aplicando sus propias normativas.

Cantillana, J (2004) señala que “Las relaciones entre contabilidad y tributación se han caracterizado tradicionalmente por la existencia de divergencias entre ambas disciplinas”, de aquí la necesidad de establecer normativa que establezca un equilibrio entre estas disciplinas.

Las normas tributarias relacionadas con la contabilidad se encuentran establecidas en el Código Tributario y en la Ley de Impuesto a la Renta.

“En el Código Tributario se establecen las normas de contabilidad que deben cumplir los contribuyentes afectos a impuestos que deban demostrar sus ingresos con la denominada contabilidad completa”. (Cantillana, J 2004, p265)

El artículo 16, del Código Tributario establece en su inciso tercero que “salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinadas según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad”.

Además, establece en su artículo 35 que “junto con sus declaraciones, los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán los balances y la copia de los inventarios con la firma del contador”.

El Servicio de Impuestos Internos establece para la tasa y la base del impuesto de primera categoría lo siguiente:

- El impuesto a la renta es pagado anualmente conjuntamente con la declaración del impuesto. En algunos casos, determinados pagos parciales deben hacerse mensualmente. El exceso de pago respecto de la responsabilidad tributaria final, si

existe, es reembolsado normalmente dentro del mes subsecuente a la declaración del impuesto a la renta.

- La tasa del impuesto de primera categoría es la correspondiente a la tasa vigente para el período en declaración y pago y se aplica sobre una base anual, del 1º de Enero al 31 de Diciembre (año calendario).
- La renta es calculada sobre base percibida o devengada. Un libro especial conocido como FUT – “Fondo de Utilidades Tributarias”, es requerido para seguir la ruta de las utilidades no distribuidas por la empresa y su correspondiente situación tributaria.
- La base imponible se obtiene luego de ajustes de las cuentas financieras de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Impuesto a la Renta. Las pérdidas pueden ser imputadas a utilidades acumuladas de ejercicios anteriores o la renta de ejercicios posteriores sin límite de tiempo.

La Ley de la Renta establece, como principio, que se pueden deducir, en la determinación de la base imponible, todos los gastos necesarios para producir la renta, además señala como se aplica la depreciación acelerada.

Los bienes tangibles pueden ser depreciados durante toda su vida útil; sin perjuicio de lo anterior, la depreciación acelerada se encuentra disponible para el contribuyente respecto de los bienes nuevos o importados cuya vida útil sea igual o superior a 5 años. En este caso la depreciación es calculada sobre la base de 1/3 de la vida útil normal de bien. Los costos de exploración pueden ser deducidos en el primer año tributario o amortizados durante el periodo de los 6 primeros años del proyecto.

Entonces, la Ley de Impuesto a la Renta establece la forma en que se podrá determinar la renta líquida imponible para el cálculo del impuesto correspondiente, señalando aquellos ingresos que constituyen renta, aquellos que no constituyen renta, los gastos que serán rechazados para fines de esta determinación tributaria y aquellos créditos que podrán ser imputados contra el impuesto calculado sobre la renta imponible determinada.

La determinación de la renta líquida imponible de acuerdo con la Ley de Impuesto a la Renta se presenta en la Tabla 2.

Tabla 2: Determinación de la Renta Líquida Imponible

	UTILIDAD SEGÚN BALANCE	\$
(+)	AGREGADOS	\$
(-)	DEDUCCIONES	\$
(-)	PÉRDIDAS ACUMULADAS	\$
(=)	RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	\$

Fuente: Elaboración Propia de acuerdo a la Ley de Impuesto a la Renta, 2013.

Por lo tanto, existe una relación directa entre la contabilidad y la tributaria, ya que esta última se determina en base a la información contenida en la primera, sin embargo se ha establecido la existencia de cierta independencia entre ambas.

El Boletín técnico N° 1 señala que debe existir independencia entre el ámbito contable y el tributario, además que “las normas contables generales no deben ser formuladas teniendo como objetivo principal el dar apoyo a ciertas políticas establecidas en otras áreas, tales como administración financiera, leyes tributarias, etc., aun cuando dichas políticas puedan ser deseables y defendibles desde otros puntos de vista”.

Así, “la contabilidad se desarrollará siguiendo principios generalmente aceptados, sin interferencias legales, y al mismo tiempo para la determinación de la base imponible afecta al Impuesto a la Renta se aplicarán las disposiciones específicas emanadas del Servicio de Impuestos Internos”, y señala a continuación que “Nos encontramos por lo tanto con estados contables, elaborados con criterios económico-financieros los que deben ser adaptados a la normativa tributaria, por lo que el resultado financiero obtenido mediante la aplicación de principios contables no tiene necesariamente que coincidir con la base imponible del Impuesto a la Renta de Primera Categoría”. (Cantillana, J. 2004, p13)

Cantillana (2004) además expone la determinación del resultado contable de acuerdo al Estado de Resultados y resultado tributario de acuerdo a la Renta Líquida Imponible (RLI) en cuadros para su determinación, los que se presentan a continuación en las Tabla 3 y Tabla 4, señalando que “la determinación del resultado contable de las empresas se

realiza a través del uso de cuentas de resultado y el informe se denomina Estado de Resultados”.

Tabla 3: Determinación de Resultado Contable

	Ingresos Operacionales	\$
(-)	Costos de Operación	\$
(=)	Margen de Contribución	\$
(-)	Gastos de Administración y Ventas	\$
(=)	Resultado Operacional	\$
	Ingresos no Operacionales	\$
(-)	Gastos no Operacionales	\$
(=)	Resultado no Operacional	\$
	Resultado antes de Impuesto	\$
(-)	Impuesto a la Renta	\$
(=)	Resultado Contable	\$

Fuente: Juan Manuel Cantillana, Impuestos Diferidos, 2004.

Como se muestra en la Tabla 3, la determinación del resultado contable se realiza de con la determinación del resultado operacional y el resultado no operacional, con los que al sumarlos se obtiene el resultado antes de impuesto. A este último se le aplicará la tasa de impuesto a la renta vigente en el periodo de su determinación, obteniendo el impuesto renta correspondiente que será rebajado del resultado antes de impuesto para obtener el resultado contable.

A continuación hace mención a lo expuesto en la Tabla 4 señalando que “la determinación del Resultado Tributario lo podemos sintetizar como se señala en lo siguiente”

Tabla 4: Determinación de Resultado Tributario

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

Fuente: Juan Manuel Cantillana, Impuestos Diferidos, 2004.

En la Tabla 4 se determina el resultado tributario de acuerdo a los ingresos tributarios no contables y a los ingresos contables no tributarios.

Cabe señalar que los organismos encargados de dictar normas contables y tributarias, y fiscalizar su cumplimiento son:

1. Servicio de Impuestos Internos: institución del Estado responsable de aplicar y administrar el sistema de impuestos internos, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y de facilitar dicho cumplimiento.
2. Colegio de Contadores de Chile A.G.: organismo encargado de generar la normativa contable y divulgar los principios y normas contables que han sido tratados en conferencias internacionales y aprobadas por Chile.
3. Superintendencia de Valores y Seguros: institución encargada de fiscalizar las actividades y entidades que participan de los mercados de valores y seguros en Chile, velando por el cumplimiento de las leyes, reglamentos, estatutos y otras disposiciones que dirijan el funcionamiento de estos mercados.

3. Determinación de Impuestos Diferidos

La determinación de impuestos diferidos establecida en el Boletín Técnico 60 en su numeral 23 menciona que se debe efectuar para cada empresa que sea una entidad afecta a impuesto a la renta. Para esto se determina la base imponible y se multiplica por la tasa de impuesto.

De acuerdo con Cantillana, J. (2004) cuando se determina el impuesto diferido se debe entender por:

- Base imponible: corresponde al monto de la diferencia temporaria, que es la diferencia entre el valor contable y el valor tributario de una cuenta de activo o de pasivo que forman parte del balance general.
- Tasa: la tasa establecida en la Ley de la Renta para la Primera Categoría, que se encuentra establecida en su artículo 20.
- Impuesto determinado: es el resultado de la multiplicación de la base imponible por la tasa de impuesto.

Para el cálculo de los impuestos diferidos debe considerarse la tasa de impuesto vigente de acuerdo con la normativa tributaria aplicable al momento en que los impuestos diferidos sean reversados.

“Si existen cambios en las tasas de impuestos, producto de modificaciones en la legislación tributaria, los efectos de ellos deben ser reconocidos a partir de la fecha en que sea publicada la ley, que genera dichos cambios”. (Cantillana, J. 2004, p39)

3.1. Diferencias Temporarias y Permanentes

De acuerdo con el Boletín Técnico 60, numeral 10 existen dos tipos de diferencias entre el resultado contable y el resultado tributario, las que define para propósitos de su aplicación como se señala a continuación:

1. Diferencias temporarias: aquellas diferencias que se revierten en uno o más períodos futuros.
2. Diferencias permanentes: aquellas diferencias que nunca se revierten.

Las causas de estas diferencias las define en sus numerales 11 y 14 de la manera siguiente:

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

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

3.2. Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos

Las diferencias temporarias van a generar pasivos y activos por impuesto diferido, dependiendo de si las diferencias surgidas entre el resultado contable y la base imponible se van a producir en el futuro un mayor o menor pago del Impuesto sobre beneficio.

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12) corresponden a diferencias temporarias imponibles los pasivos por impuestos diferidos, y a diferencias temporarias deducibles los activos por impuestos diferidos.

3.2.1. Reconocimiento

El Boletín Técnico 60 señala en su numeral 07 señala que “se debe reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos correspondientes a las consecuencias tributarias futuras de hechos ya reconocidos en los estados financieros”.

Además señala que “se reconoce un pasivo o activo por impuestos diferidos por la estimación futura de efectos atribuibles a diferencias temporarias. Además, se reconoce un activo por impuestos diferidos por el beneficio tributario presente o futuro de pérdidas tributarias. Asimismo, se reconoce el correspondiente impuesto diferido originado por otros eventos que crean diferencias entre la base tributaria de activos y pasivos y su base contable para su inclusión en los estados financieros”.

Así mismo, la NIC 12 señala en sus párrafos 15 y 39 el reconocimiento de diferencias temporarias imponibles, y en sus párrafos 24 y 44 el reconocimiento de diferencias temporarias deducibles como se detalla a continuación.

I. Diferencias temporarias imponibles

Se reconocerá un pasivo fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de una plusvalía o el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y en el momento en que se realizó no afectó ni a la ganancia contable ni a la tributaria.

Además, una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones de que la contralora, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria y es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

II. Diferencias temporarias deducibles

Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y que en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni tributaria.

Además, una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que sea probable que las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible y se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.

3.2.2. Medición

La NIC 12 señala en su párrafo 47 que los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean aplicables en el período en que el activo se realice o se liquide el pasivo, basándose en las tasas y leyes tributarias que al final del período sobre el que se informa hayan sido aprobadas o casi terminado su proceso de aprobación.

Además señala que “la medición de los pasivos y activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarán de la forma en que la entidad espera, al final del período recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos”.

En caso de filiales en el exterior la tasa aplicable es la vigente en la jurisdicción en que opera la filial, más la tasa de impuesto aplicable en Chile cuando las utilidades sean remesadas.

3.2.3. Valuación

De acuerdo con el Boletín Técnico 60, la valuación de los activos y pasivos por impuestos diferidos para su contabilización correspondiente, se determina a su valor libro, que no debe ser descontado al valor presente, a la fecha de medición de los impuestos diferidos.

A su vez, la NIC 12 señala en su párrafo 56 que “el importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada período sobre el que se informe. La empresa 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”.

3.3. Efectos en la Contabilización

Los impuestos diferidos se llevan a la contabilidad producto de las diferencias que se producen entre la contabilidad y la tributación por medio de la determinación expuesta anteriormente.

Cantilla, J. (2004) señala que “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”, lo que consiste en dejar reflejado

contablemente el gasto de impuesto a la renta correspondiente a la determinación contable, además de la obligación del impuesto a pagar y los impuestos diferidos que nacen de las diferencias existentes.

Contablemente los impuestos diferidos se reconocen como un impuesto diferido por cobrar cuando sea un activo, y como un impuesto diferido por pagar cuando corresponda a un pasivo.

“La cuenta de impuestos diferidos debe considerarse como una cuenta de activo o 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)”. (Cantillana, J. 2004, p21)

De acuerdo con el Boletín Técnico 60, para el reconocimiento de los impuestos diferidos en los Estados Financieros de una empresa, existen dos enfoques que permiten su determinación:

1. El método del Estado de Resultados
2. El método del Balance General

3.3.1. Método Estado de Resultado

Este método establece que los impuestos diferidos se reconocen en el ejercicio correspondiente por las diferencias temporales entre el resultado contable antes de impuestos y la renta líquida imponible que se haya determinado para ese mismo periodo.

De acuerdo con Cantillana, J. (2004) para este método existen dos alternativas:

1. Método del diferimiento:

Los efectos en impuestos se difieren y se asignan a períodos futuros, la tasa de impuesto aplicable es la tasa vigente a la fecha de cálculo, y los saldos de las cuentas de impuestos diferidos que deben presentarse en el balance general no representan derechos por percibir ni obligaciones. Esto implica que si existen variaciones en las tasas de impuestos aplicables, los saldos no se ajustan a las nuevas tasas vigentes. Las diferencias que se revierten en el ejercicio actual y que corresponden a diferencias temporales de ejercicios anteriores se determinan usando las tasas de impuestos aplicadas cuando se produjo dicha diferencia.

2. Método del pasivo:

Los efectos futuros de las diferencias temporales determinadas se consideran como activos o pasivos, la tasa de impuesto aplicables es la tasa actual pero puede ajustarse a una tasa distinta cuando se conozca o haya un aviso de cambio de las tasas aplicables en el futuro, y los saldos de las cuentas de impuestos diferidos se reconocerán como impuestos diferidos por pagar o impuestos diferidos por cobrar. Los saldos de las cuentas de impuestos diferidos deben ser ajustados periódicamente según la tasa de impuesto vigente, incluso a aquellas que deban aplicar en ejercicios futuros.

3.3.2. Método Balance General

Este método establece que el reconocimiento por medio de registro de los impuestos diferidos del período en que se generan corresponde a las diferencias de valuación de activos y pasivos de acuerdo con los criterios contables versus la valuación de los mismos activos y pasivos de acuerdo con los criterios tributarios que se manifiestan a la fecha de cierre del balance.

De acuerdo con la NIC 12, para el reconocimiento de los impuestos diferidos en los Estados Financieros de una empresa, se utiliza el método de balance, dejando fuera el método de Estado de Resultados ya que hay partidas que se contabilizan directo en patrimonio y no pasan por este estado financiero.

Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio. Ejemplos de estas partidas son:

- a) un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores) y
- b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto

3.4. Partidas que generan Impuestos Diferidos

Las partidas que generan impuestos diferidos dentro de una entidad pueden ser reconocidas en el resultado o fuera de él.

De acuerdo con la NIC 12, los impuestos diferidos deberán reconocerse como un ingreso o como un gasto y, por lo tanto, ser incluidos en el resultado, excepto que haya surgido de una transacción que se reconoce en otro resultado integral o directamente en el patrimonio, o que haya surgido de una combinación de negocios.

Las principales partidas que van a dar origen a los impuestos diferidos se detallan a continuación con su respectivo tratamiento contable y tributario.

3.4.1. Existencias

Las normativas aplicables para el tratamiento de las existencias son la Norma Internacional número 2, la que señala su valoración, reconocimiento y revelación, y la Ley de Impuesto a la Renta, que norma sobre los costos directos de las existencias y la corrección monetaria.

De acuerdo a la NIC n°2, las existencias se valorizan al menor valor entre el costo y el valor neto realizable. El costo de las existencias comprende todos los costos derivados de su adquisición y transformación, además de aquellos costos necesarios para darles su condición y ubicación actuales.

El costo de adquisición de las existencias, de acuerdo con la NIC, incluye:

- ✓ Precio de compra.
- ✓ Aranceles de importación y otros impuestos que no sean recuperables.
- ✓ Transporte, almacenamiento, y
- ✓ Costos directamente atribuibles a la adquisición.

El costo de transformación, de acuerdo con las normas internacionales, constituye:

- ✓ Mano de obra directa.
- ✓ Costos indirectos, variables o fijos, necesarios para la transformación, distribuidos en base a la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

La norma además menciona como ejemplos de costos necesarios para darles su condición y ubicación actuales a las existencias:

- ✓ Costos indirectos no derivados de la producción.
- ✓ Costos del diseño de productos para clientes específicos.

La NIC 2 señala en su párrafo 25 que “el costo de las existencias se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo medio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares dentro de la misma”.

Por su parte, la Ley de Impuesto a la Renta estipula en su artículo 30 que “para los efectos de establecer el costo directo de venta de las mercaderías, materias primas y otros bienes del activo realizable o para determinar el costo directo de los mismos bienes cuando se apliquen a procesos productivos y/o artículos terminados o en proceso, deberán utilizarse los costos directos más antiguos, sin perjuicio que el contribuyente opte por utilizar el método denominado Costo Promedio Ponderado”.

El valor neto realizable es una estimación que se basa en la información más fiable de que se disponga en el momento de estimarlo, acerca del importe que se espera realizar las existencias., es decir, corresponde al precio de venta menos los esfuerzos de ella.

Por lo tanto, el menor valor entre el costo de las existencias y el valor neto realizable de las mismas, será el valor de las existencias.

Por otra parte, la Ley de Impuesto a la Renta menciona que los costos directos de las existencias o mercaderías se determinan según el origen de ellas, debiendo diferenciar si aquellas son adquiridas en el país, internadas en el país o elaboradas.

Aquellas mercaderías que sean adquiridas en el país incluirán en su costo directo:

- Valor o precio de adquisición.
- Valor de fletes y seguros hasta las bodegas del adquiriente.

Aquellas mercaderías que sean internadas en el país incluirán en su costo directo:

- Valor CIF (costo, seguro y flete).
- Derechos de internación.
- Gastos de desaduanamiento.
- Valor de fletes y seguros hasta las bodegas del adquiriente.

Aquellas mercaderías que son producidas o elaboradas incluyen en su costo directo:

- Valor de la materia prima.
- Valor de la mano de obra.

Por lo tanto, las existencias generarán impuestos diferidos cuando aquellos costos que son reconocidos contablemente como parte del valor de estos activos, siendo activados y posteriormente llevados a resultado en el momento de su venta como costo de venta, sin embargo, tributariamente se llevan directamente a resultado, originando diferencias entre estas bases, como se muestra en el ejemplo de la Tabla 5, sobre el costo de mercaderías en una empresa productiva.

Tabla 5: Ejemplo de diferencias entre el costo financiero y el costo tributario de las existencias.

Empresa Productiva	Costo Financiero		Costo Tributario	
Materia Prima Directa	\$ 4.000	Valor Activo \$ 5.500 (Activo)	\$ 4.000	Costo \$ 5.500 (Resultado)
Mano de Obra Directa	\$ 1.000		\$ 1.000	
Gastos de Fabricación	\$ 500		\$ 500	

Fuente: Elaboración Propia de acuerdo a la Ley de Impuesto a la Renta, 2013.

3.4.2. Propiedad, planta y equipo

Las normativas aplicables para el tratamiento de las propiedades, plantas y equipos son la Norma Internacional número 16, la que señala su valoración, reconocimiento, depreciación y revelación, la Norma Internacional número 8 por cambios en las políticas contables, la Norma Internacional número 36 sobre el deterioro del valor de estos activos y la Ley de Impuesto a la Renta, que norma sobre la depreciación y la corrección monetaria.

De acuerdo con la NIC 16 las propiedades, plantas y equipos, al momento de su reconocimiento, se valorizan al costo, cuyos componentes son:

- ✓ Precio de adquisición.
- ✓ Costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección.
- ✓ Estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

Para la valoración posterior al reconocimiento de las propiedades, plantas y equipos la NIC 16 señala en su párrafo 29 que “la entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de la revalorización, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de inmovilizado material”.

El modelo del costo corresponde a la contabilización del activo por su costo de adquisición menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Mientras que el modelo de revalorización corresponde a la contabilización del activo por su valor revalorizado, que es su valor razonable, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado que ofrezca la tasación, realizada habitualmente por expertos independientes cualificados profesionalmente. El valor razonable de los elementos de inmovilizado material, por ejemplo, la planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.

Además, la norma señala que “la frecuencia de las revalorizaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de inmovilizado material que se estén revalorizando. Cuando el valor razonable del activo revalorizado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revalorización.”

Si se revaloriza un elemento de inmovilizado material, se revalorizarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

En cuanto a la depreciación de las propiedades, plantas y equipos, de acuerdo con la NIC 16, se debe depreciar de forma independiente cada parte de un elemento del activo fijo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento, sin embargo, la misma norma señala en su párrafo 47 que “la entidad podrá elegir amortizar de forma independiente las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.”

Cabe señalar que, de acuerdo a la norma, los terrenos tienen una vida útil ilimitada y por tanto no se deprecian, con excepción de las minas, canteras y vertederos.

La norma internacional menciona en su párrafo 61 que “el modelo de amortización aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada ejercicio anual y, si hubiera un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará el método de amortización para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.”

La NIC 36 permite reconocer una pérdida por deterioro del valor y llevarla al estado de resultados o cargarla contra el patrimonio si se trata de un activo a valor justo. O de hacer el efecto inverso en dichas cuentas si en un período futuro se reversa dicha situación inicial de pérdida que fue estimada por la administración según la información y las condiciones económicas interpretadas por ella para el futuro próximo.

De acuerdo con la normativa, un activo se ve deteriorado cuando su importe en libros supere a su importe recuperable. El primero corresponde al importe en que se reconoce el activo, es decir, deducidas la depreciación acumulada y la pérdida por deterioro

acumulada, mientras que el segundo corresponde al mayor valor entre el precio de venta neto y su valor de uso.

Con respecto a este activo, se originará impuesto diferido por lo siguiente:

a) Los costos de desmantelamiento o retiro del elemento se incluyen en el valor del costo de estos activos, los que se irán castigando llevando a resultado cuando las propiedades, plantas y equipos queden listas en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección.

Tributariamente, las estimaciones de los costos de desmantelamiento no forman parte del activo, por lo que el valor financiero o contable de las propiedades, plantas y equipos es mayor a su valor tributario, de lo que resulta una diferencia que origina impuestos diferidos.

De acuerdo con López y Torres (2008), “tributariamente implica lo siguiente:”

- “Al activar costos futuros y llevarlos a gastos año a año a medida que se va depreciando el bien, hace que se produzca una diferencia temporaria creándose un activo por impuestos diferidos.”
- “El valor libros va a ser mayor que su base tributaria. Lo que significa que la depreciación financiera va a ser distinta a la depreciación tributaria. Por lo que para determinar la correcta R.L.I. se debe hacer un ajuste.”

b) El modelo de revalorización puede incrementar el valor del activo, produciendo una reserva de revalorización, o puede reducir su valor, reconociendo esta disminución en el resultado del ejercicio.

Tributariamente, los activos inmovilizados se valorizan a costo histórico y no se revalorizan, sólo se ajustan por la corrección monetaria de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor, por lo que se producen diferencias en las bases y se originan impuestos diferidos.

“Se puede afirmar que las revalorizaciones a valor justo de los bienes del activo fijo, no son aceptadas tributariamente en ningún momento del tiempo para una empresa.” (López, G. y Torres, F. 2008, p118)

En la Tabla 6 se muestran los efectos de la revalorización de un activo fijo, de acuerdo con lo expuesto por López y Torres (2008).

Tabla 8: Efectos de la revalorización de un activo fijo.

Revalorización de A.F.	Efecto de una Revalorización de Activo Fijo
Aumento del valor libro del activo fijo	El gasto por depreciación, llevados a resultados sería mayor que el gasto aceptado tributariamente.
	En términos de la utilidad (pérdida) contable total reconocida una vez que se ha depreciado por completo dicho elemento va a ser menor que la utilidad tributaria y en ningún momento del paso del tiempo se igualarán. Lo que genera una diferencia permanente en dichas utilidades.
	En términos de patrimonio, la NIC 12 obliga a reconocer un pasivo por Impto. Diferidos cargados contra reserva de revalorización, que es igual al aumento de patrimonio producto de la revalorización por la tasa de impuesto vigente. Este pasivo se va ir consumiendo año a año a medida que el saldo acreedor de la reserva de sea consumido.
Disminución del valor libro del activo fijo	No se produciría en términos netos y acumulados una diferencia permanente en la utilidad contable al compararla con la utilidad tributable, sino más bien, una diferencia temporaria que crearía la existencia de un activo por impuestos diferidos.

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con López y Torres (2008).

c) Tributariamente las empresas contribuyentes de primera categoría pueden optar por depreciar sus activos fijos por el régimen de depreciación acelerada, lo que significa que pueden reducir los años de vida útil de los activos fijos a un tercio de ella. Esta opción originará, por su diferencia entre la depreciación financiera y la depreciación acelerada, el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido.

En cuanto a la depreciación por partes, tributariamente el activo fijo se deprecia como un todo y no por partes, lo que ocasiona una diferencia entre las bases. De acuerdo con López y Torres (2008), “la implicancia tributaria de la depreciación por partes está dada por la diferencia de gasto financiero versus el aceptado tributariamente, lo que se traduce en un ajuste al determinar la R.L.I., y por el valor libros del activo fijo al final del ejercicio determinado según NIIF es distinto al valor libros tributario de este. Lo que significa una diferencia de tipo temporaria que obliga a determinar los activos/pasivos por impuestos diferidos.”

d) Tributariamente la vida útil de los activos fijos del período se calcula sobre el valor neto total del bien, estimación que es igual para todos los contribuyentes y no se somete al criterio particular de cada empresa.

“La implicancia tributaria está dada por la utilidad contable que tiene rebajada la depreciación de los bienes del activo fijo, es distinta del resultado tributario, por lo que para determinar la R.L.I. se debe efectuar un ajuste, y por el valor libros del activo fijo al final del ejercicio determinado según NIIF es distinto al valor libros tributario de este. Lo que significa una diferencia de tipo temporaria que obliga a determinar los activos/pasivos por impuestos diferidos.

e) El deterioro en el valor de los activos no corresponde tributariamente, sin embargo, cuando los activos se vuelven inservibles antes de completar su vida útil, la norma permite aumentar al doble la cuota anual de depreciación por motivos de obsolescencia.

De acuerdo con López y Torres (2008), se generan las siguientes implicancias tributarias:

- El gasto por depreciación de los bienes del activo fijo que se han visto disminuidos por una pérdida de valor producto de su deterioro en el futuro, va a ser menor que el gasto tributario aceptado.
- La base tributaria del activo fijo versus su valor libros contable serán obviamente distinto a lo largo de su vida útil hasta que se deprecie por completo dicho bien. Pero una vez agotada la depreciación del bien, los patrimonios terminan siendo los mismos, ya que al reconocerse una pérdida por deterioro del valor del activo fijo lo que se está haciendo es adelantar un gasto que tributariamente será el costo del activo vía depreciación durante su vida útil.

- La pérdida por deterioro del valor de un activo fijo es una diferencia de tipo temporaria que da origen a un activo por impuesto diferido, al ser la base tributaria del activo fijo mayor que su valor libros.
- Los reversos de las pérdidas por deterioro que fueron previamente reconocidas en el estado de resultado, hacen que las diferencias temporarias iniciales se vean disminuidas.

f) Las propiedades, plantas y equipos no se corrigen monetariamente en Chile bajo la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Tributariamente, la Ley de Impuesto a la Renta establece la corrección monetaria para algunos rubros del activo y pasivo no monetario, obligando a los contribuyentes a presentarlos actualizados de acuerdo con la variación del Índice de Precios al Consumidor. Los saldos de la corrección monetaria se incluyen en la base imponible de primera categoría.

López y Torres (2008) señalan que, por lo tanto, la corrección monetaria tiene los siguientes efectos tributarios generados por las diferencias entre los valores financieros y tributarios de los activos fijos:

- “El valor libros presentado por el activo fijo va a ser menor que su base tributaria que refleja el aumento por la actualización. Esto será así para todos los ejercicios siguientes hasta que se deprecie por completo el activo fijo, situación en la cual se igualan los valores.”
- “Las diferencias originadas por corrección monetaria son permanentes siempre en la determinación del la R.L.I. Es decir, el patrimonio financiero, una vez depreciado por completo el activo fijo y eliminado de la contabilidad, va a terminar siendo el mismo patrimonio tributario. Pero en términos del gasto llevados en todos los años de vida útil del bien, el gasto tributario va a ser mayor que el gasto financiero. Es decir, la pérdida acumulada en todos los años registrada tributariamente va a ser mayor que la pérdida financiera acumulada al final del período, esta diferencia se explica por el valor total de la corrección monetaria del activo fijo en todos los años.”

3.4.3. Activos en leasing

Un leasing es un contrato por el cual el arrendador entrega al arrendatario el derecho a usar un bien a cambio de pagos periódicos por un tiempo determinado y, al término de éste, tiene la opción de comprar el bien, renovar el contrato de leasing o devolver el bien involucrado en la operación.

“El contrato de leasing es un contrato de arrendamiento y se denomina *leasing operativo*. Si el contrato de arrendamiento incluye una opción de compra se denomina *leasing financiero*.” (Cantillana, J. 2004, p174)

El leasing operativo no genera diferencias entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario, salvo algunas excepciones, es por esto que para la presente información se enfoca en el leasing financiero, el cual, de acuerdo con Cantillana J. (2004) “genera tratamientos diferentes en la imputación a los resultados contables y en la conformación del resultado tributario.”

3.4.3.1. El arrendador

La Norma Internacional de Contabilidad 17 señala que para el reconocimiento inicial de arrendamientos financieros “los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida a cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.”

La norma además señala en su párrafo 40 que, para la valoración posterior, “todo arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada ejercicio sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada ejercicio, una vez excluidos los costes por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.”

Así mismo, la norma continúa estableciendo que “el ingreso ordinario por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a un tipo de interés de mercado. El

coste de la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento será el coste de la propiedad arrendada o la cantidad por la que estuviese contabilizada si es diferente, menos el valor actual del importe al que ascienda el valor residual garantizado. La diferencia entre el ingreso ordinario y el coste de la venta es la ganancia en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.”

Los costes directos iniciales, en los casos de arrendadores que sean fabricantes o distribuidores, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta.

Ahora bien, de acuerdo con el Servicio de Impuestos Internos los ingresos provenientes de contratos leasing sobre inmuebles deben computarse en el ejercicio en que las cuotas se devenguen, es decir, en las fechas estipuladas en el contrato.

Cantillana, J. (2004) explica las diferencias tributarias-contables del leasing financiero para el arrendador como sigue:

Las cuotas son ingresos tributarios en el período en que se perciban o devenguen, los ingresos ganados se registran contablemente en una cuenta de ingresos y a la vez son ingresos tributarios dado que forman parte de cada una de las cuotas percibidas o devengadas. En la determinación del gasto tributario se imputa el total de las cuotas percibidas o devengadas como ingresos y se deducen los intereses ganados para que no se produzca una duplicidad en el reconocimiento del ingreso.

Las cuotas percibidas en el ejercicio se contabilizan como una disminución en deudores por leasing, pero tributariamente son ingresos brutos del ejercicio, tanto las cuotas percibidas como las devengadas, lo que implica hacer un agregado en la determinación de la renta líquida imponible.

Dado que la interpretación tributaria del contrato de leasing es que corresponde a un contrato de arrendamiento, los bienes arrendados se consideran formando parte de los activos tributarios por lo que deben aplicarse normas tributarias sobre corrección monetaria y depreciación de acuerdo con la Ley de la Renta. Al no estar incluidos en el resultado contable se debe ajustar al resultado tributario.

Debe considerarse además que al término del contrato de arrendamiento si el arrendatario hace uso de la opción de compra: para fines tributarios se produce la venta al término del contrato, en cambio, financieramente se produce la venta al momento de la firma del contrato.

Por otra parte, existen activos que no forman parte del balance y que para efectos tributarios conforman activos de propiedad de la empresa que se encuentran entregados en arriendo.

Por lo tanto, el registro contable de un contrato leasing con opción de compra para el arrendador implicará tener diferencias temporarias deducibles y diferencias temporarias imponibles, lo que significa el registro contable de impuestos diferidos.

3.4.3.2. El arrendatario.

La NIC 17 establece para el reconocimiento inicial en su párrafo 20 que “al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento el tipo de interés implícito en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarlo; de lo contrario se usará el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.”

Además, para su valoración posterior señala que “los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representen las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los ejercicios que constituyan el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga un tipo de interés constante en cada ejercicio, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los ejercicios en los que sean incurridos.”

Para efectos tributarios, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que las cuotas que se paguen en virtud del contrato de leasing pasan a constituir un gasto necesario para producir la renta, siempre que el activo arrendado se destine al giro o actividad de la empresa arrendataria.

Cuando se ejerza la opción de compra del inmueble, se trata de la adquisición de un bien raíz, que se debe contabilizar como un activo por el valor efectivamente pagado, tratándose tributariamente como un activo inmovilizado afecto a revalorización y depreciación.

Cantillana, J. (2004) explica las diferencias tributarias-contables del leasing financiero para el arrendatario como sigue:

Las cuotas pagadas en el ejercicio son gastos de acuerdo con las normas tributarias. Los intereses financieros forman parte de esas cuotas e implica que son gastos tributarios, pero como se incluye en la renta líquida imponible el total de las cuotas pagadas, es necesario ajustar los intereses para no duplicar la información.

Dado que la interpretación tributaria del contrato de leasing es que corresponde a un contrato de arrendamiento, los activos en arriendo no se consideran formando parte de los activos tributarios del arrendatario, por lo que la corrección monetaria del activo fijo y la depreciación deben ajustarse para determinar el resultado tributario.

Debe considerarse que al término del contrato de arrendamiento si el arrendatario hace uso de su opción de compra, para efectos tributarios: se produce la compra de los activos, mientras que financieramente se produce la compra de los activos al momento de la firma del contrato.

La cuenta de activos en leasing debe clasificarse como una diferencia temporaria imponible porque en los ejercicios siguientes el cargo por depreciación será agregado para efectos de la determinación del gasto tributario. La depreciación acumulada por ser una cuenta complementaria del activo fijo, también debe incorporarse como una diferencia temporaria imponible. El monto neto futuro que se incorpora como pérdida contable pero debe ser ajustado para efectos tributarios es el monto neto de los activos fijos.

La obligación por el leasing debe clasificarse como una diferencia temporaria deducible porque en los periodos siguientes debe rebajarse del resultado tributario como gasto.

Por lo tanto, el registro contable de un contrato de leasing con opción de compra para el arrendatario implica tener diferencias temporarias imponibles y diferencias temporarias deducibles, lo que significa el registro contable de impuestos diferidos.

3.4.4. Ingresos

Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la empresa. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos ordinarios en sí, como las ganancias. Los ingresos ordinarios, propiamente dichos, surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 18, ingreso ordinario es “la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.”

Además, la normativa señala de manera separada los ingresos por venta de bienes e ingresos por prestación de servicios. En cuanto a los ingresos por venta de bienes, la NIC 18 señala en su párrafo 14 que “los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:”

- a) a la empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b) la empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c) el importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad;
- d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Luego señala que “si la empresa retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios” y “si una empresa conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos ordinarios.”

Tributariamente, el artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que “para determinar los impuestos establecidos por esta ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos.”

Las diferencias que se originen entre la base contable y la base tributaria producto de la aplicación de la NIC 18 y la Ley de Impuesto a la Renta darán origen a impuestos diferidos.

En cuanto a los ingresos por prestación de servicios, la NIC 18 señala en su párrafo 20 que “cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de realización de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:”

- a) el importe de los ingresos ordinarios pueda valorarse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;
- c) el grado de realización de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser valorado con fiabilidad; y los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser valorados con fiabilidad.

De acuerdo con López y Torres (2008) cuando se pague un servicio antes de efectuar la prestación, no constituye un ingreso bruto, sino que un pasivo, este desde el punto de vista financiero, pero de acuerdo con la normativa tributaria ya existe un ingreso percibido y debe tributar, por lo que debe agregarse para la determinación de la renta líquida imponible.

De acuerdo con el Servicio de Impuestos Internos los ingresos brutos que provengan de pagos anticipados por servicios pendientes de prestación deben incluirse en el ejercicio en que sean efectivamente percibidos por el contribuyente.

3.4.5. Provisiones

El tratamiento financiero de las provisiones se encuentra normado en la Norma Internacional de Contabilidad 37, la que establece en su párrafo 2 que “en la Norma se definen las provisiones como pasivos sobre los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:”

- a) la empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita por la entidad), como resultado de un suceso pasado;
- b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación; y
- c) además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente.

Tributariamente las provisiones no son aceptadas para la determinación de la renta líquida imponible, por lo tanto, generan diferencias que originan impuestos diferidos.

3.4.5.1. Estimación incobrable

Las estimaciones incobrables provienen de las cuentas por cobrar, correspondientes al ciclo de ventas de una empresa, cuando estas ventas son efectuadas al crédito y se espera que una parte de ellas no sean pagadas.

Tributariamente, al determinar la renta líquida imponible, cuando la estimación de incobrables este rebajando la utilidad del balance, deberá ser agregado al resultado del ejercicio, debido a que Ley se Impuesto a la Renta permite reducir créditos que tengan efectivamente la calidad de incobrables, es decir, que provengan de las operaciones relacionadas con el giro del negocio, que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente y que respecto de ellos se haya agotado prudencialmente los medios de cobro.

3.4.5.2. Provisión vacaciones

La provisión de vacaciones se realiza para informar a la contabilidad sobre cuántos días de vacaciones tienen devengados los trabajadores de la empresa y cuánto deberá se deberá pagar por este concepto.

Esta provisión se encuentra rebajando el resultado de la empresa, ya que se contabilizan las vacaciones devengadas y, como tributariamente esto no se acepta, deberán agregarse al resultado del ejercicio para fines de la determinación de la renta líquida imponible.

3.4.5.3. Provisión indemnización por años de servicios

El gasto de indemnización se estima adeudado cuando su pago posterior deba materializarse obligadamente, es decir, cuando las indemnizaciones constan en un contrato colectivo, acta de avenimiento o contrato individual de trabajo y dicho pago sea exigible tanto si el término del contrato es imputable a la empresa o al trabajador, o sea, cuando en estos documentos, exista una obligación de pago que asegure al trabajador una indemnización por el solo hecho de su permanencia en la empresa, entendiéndose que el gasto se adeuda respecto de cada trabajador, cuando concurren las circunstancias que le permiten a este hacer exigible el beneficio de la indemnización, sin importar la causal que origine su retiro de la empresa.

Por el contrario, toda indemnización por término de contrato de trabajo que se encuentre supeditada a alguna condición que signifique para el trabajador una mera expectativa de su percepción, no puede estimarse adeudada para los efectos de su deducción como gasto en la conformación de la RLI por cuanto dichas cantidades constituyen una estimación de gastos.

Tributariamente, la provisión de indemnización por años de servicios debe ajustarse a la renta líquida imponible cuando sea a valor actual o a valor corriente pero la indemnización no se encuentra pactada a todo evento. Cuando para este último caso la indemnización por años de servicios si se encuentra pactada a todo evento no deberá ajustarse ya que se acepta tributariamente.

3.4.6. Activo intangible

El tratamiento financiero del Activo Intangible se encuentra establecido en la NIC 38 la que define un activo intangible como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física” y que requiere que una entidad reconozca un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La norma también especifica cómo determinar el valor de libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre activos intangibles. La normativa establece que:

- Exige el reconocimiento de un activo intangible, ya sea adquirido o desarrollado internamente si es probable que dicho activo genere beneficios económicos futuros para la sociedad, y el costo del activo puede ser determinado de forma confiable.
- Todos los gastos de investigación han de cargarse a la cuenta de resultados en el momento en que se incurren.
- Los gastos de desarrollo se capitalizan sólo cuando se ha podido establecer la viabilidad técnica y comercial de producto o servicio en cuestión.
- Los menores valores, las marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costos de formación, los costos de publicidad y los costes de reubicación, generados internamente, no deben registrarse como activos.
- Si un elemento intangibles no cumple con la definición y los criterios de reconocimiento aplicables a activos intangibles, los gastos relacionados con dicho elementos deben llevarse a la cuenta de resultados en el momento en que se incurren, salvo cuando el costo incurrido forme parte de una combinación de negocios tratada como adquisición, en cuyo caso debería pasar a formar parte del importe asignado a menor valor en la fecha de adquisición.
- A efectos de la contabilización posterior a la adquisición inicial, los activos intangibles atienden a la siguiente clasificación:
 - a) Vida indefinida: No existe un límite previsible para el período en el que se espera que el activo genere beneficios económicos para la sociedad.

b) Vida definida: Existe un período limitado de generación de beneficios para la sociedad.

- Los activos intangibles con vida útil indefinida no se amortizan sino que deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor en cada fecha de cierre. Si el importe recuperable es inferior al importe en libros, se reconoce una pérdida por deterioro de valor. La evaluación también debe considerar si el activo intangible sigue teniendo una vida indefinida.

- Por lo general, los gastos ocasionados por un activo intangible después de su adquisición o finalización se registran como gasto. Sólo en raras ocasiones se cumplen los criterios de reconocimiento como activo.

Tributariamente, la Ley de Impuesto a la Renta señala en su artículo 31 que en los gastos necesarios solo acepta las amortizaciones provenientes de los siguientes conceptos y bajo las condiciones que se comentan:

1. Gastos de Organización y Puesta en Marcha: La Ley de Impuesto a la Renta permite deducir como gasto necesario los gastos de organización y puesta en marcha, por medio de su amortización en un período de hasta 6 ejercicios consecutivos, contados desde que ellos se generaron o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos clasificados en la primera categoría, cuando ese hecho sea posterior a la fecha en que se originaron tales gastos.
2. Gastos de Promoción y Colocación de Productos Nuevos: Se aceptan como gastos necesarios para producir la renta según el artículo los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratarlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.
3. Gastos de Investigación Científica y Tecnológica: Pueden rebajarse de la renta bruta los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aun cuando dichos desembolsos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, pudiendo ser deducidos o amortizados, optativamente en el

mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron, o bien traspasarse a resultado, hasta un máximo de seis ejercicios comerciales consecutivos.

4. Pagos que se efectúen al exterior por concepto de Royalties y regalías: Se aceptan como gasto los pagos que se efectúen al exterior por royalties y regalías hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios. El límite máximo opera en los casos de relacionamiento directo o indirecto entre la empresa que paga tales cantidades y beneficiaria de ellas en el exterior. El límite indicado no se aplica en dos casos:
 - a. Cuando en el ejercicio respectivo no ha existido relación patrimonial, de control o administración de uno u otro entre las empresas, sin establecerse porcentajes mínimos.
 - b. Cuando en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuesto con tasa igual o superior a 30%.

3.4.7. Instrumentos financieros

La Norma Internacional de Contabilidad 32 define un instrumento financiero como “cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.” Un instrumento de patrimonio es “cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.”

“Resumidamente, podemos decir, que un activo financiero es un instrumento que genera un derecho de recibir recursos; un pasivo financiero, obliga a entregar recursos; y un instrumento de patrimonio es aquel que genera un activo (recibir) cuando se efectuó un neteo entre instrumentos de activo y pasivo financiero.” (Pinto, G. 2008, p37)

A su vez, la Norma Internacional de Contabilidad 39 establece los principios para el reconocimiento y valorización de los activos financieros, los pasivos financieros y de algunos contratos de compra o venta de elementos no financieros.

Estos parámetros reconocen dos grandes clasificaciones: instrumentos para la inversión e instrumentos de cobertura. A su vez, de acuerdo con Pinto, G. (2008), los instrumentos para la inversión se subdividen en cuatro categorías:

1. Instrumentos a valor realizable con efecto en resultados: Consisten en aquellos que la empresa establece la pertinencia para reflejarlos a su valor justo tanto en el momento de su adquisición como en el de maduración.
2. Inversiones mantenidas hasta su vencimiento: Corresponden a activos financieros que no sean derivados, con fecha de vencimiento; a pasivos financieros con pagos cuyo monto esté fijo y determinado; y cuando la entidad tiene la intención y capacidad para mantenerlos al vencimiento y que no corresponda clasificar esta inversión en otra categoría.
3. Préstamos y cuentas por cobrar: Son aquellos instrumentos que no son derivados, con pagos o cobros fijos o determinables y que no cuentan con un mercado activo.
4. Activos financieros disponibles para la venta: La norma no habla de “pasivos financieros”, motivo por el cual se entiende que están excluidos. Corresponden a no derivados y a instrumentos que no pueden ser clasificados en otras categorías.

La NIC 39 define un instrumento de cobertura como “un derivado designado o bien (sólo en el caso de la cobertura del riesgo de tasa de cambio) un activo financiero o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo generados se espera que compensen los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta.”

Luego señala que “partida cubierta es un activo, un pasivo, un compromiso en firme, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero que (a) expone a la entidad al riesgo de cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros, y (b) es designada para ser cubierta.”

Siguiendo con lo que señala Pinto, G. (2008), los instrumentos financieros deben tributar “cuando generen renta”, para ello se debe establecer cuándo jurídicamente hay un ingreso, que genere un beneficio o utilidad y, en forma general, cuándo hay un incremento patrimonial. Este ejercicio se hace analizando las estipulaciones de los respectivos contratos.

Además, Pinto, G. (2008) establece que las diferencias entre la base contable y tributaria de los instrumentos financieros se explican por lo siguiente:

1. Estos instrumentos se les aplican la valorización según su valor justo. Este concepto no tiene validez tributaria porque reconoce como ganada o pérdida la valorización del activo o pasivo de acuerdo a un parámetro exógeno al contribuyente, pudiendo ser, como norma general, el valor spot del instrumento.
2. Estas inversiones representan un activo para el contribuyente. Si éste lleva contabilidad completa, es posible aplicar para considerar su costo de adquisición lo señalado por el artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta, siendo parte de éste todos los desembolsos que se incurrieron para su obtención. No es posible considerar el costo amortizado, porque considera el descuento de flujos futuros que no han sido realizados y no cumplen, en este momento, el concepto de renta ni de costo tributario. El deterioro que posteriormente se aplica no es, en lo más mínimo, aceptado tributariamente, porque no es posible variar el valor de un activo por la pérdida de valor que han sufrido las estimaciones de incobrabilidad o de falta de éxito en la obtención de flujos futuros, los cuales aún no se han realizado.
3. La prueba del deterioro en las cuentas por cobrar no tienen efectos tributarios, ya que el legislador ha señalado que sólo se pueden castigar créditos cuando se han agotado “prudencialmente” los medios de cobros, según se señala en el número 4 del artículo 31 de la ley del ramo. El alcance de esta mención ha sido interpretado por el organismo fiscalizador y ha señalado reiteradamente y hace ya muchos años, que sólo cuando el deudor, persona natural muere; o el comerciante, quiebra, es posible llevar a resultado un crédito. De esta forma, el deterioro por incobrabilidad es improcedente en materia tributaria, generando impuesto diferido tanto por el valor del activo (método del balance) como por los ajustes que se hacen al resultado del ejercicio (método del estado de resultados).
4. Los activos financieros disponibles para la venta son contabilizados al costo y luego, se ajustan según su deterioro. No es posible modificar el valor de estos bienes, salvo que existan intereses que puedan ser cobrados anticipadamente liquidando su instrumento principal (descontando un depósito a plazo, por ejemplo).
5. En cuanto a los pasivos a valor justo, el valor justo no es reconocido tributariamente, pues considera resultados que se determinan por la comparación de elementos que

no se han realizado aún. De esta forma, cualquier variación del costo inicialmente considerado y de la valorización por este método, generará impuestos diferidos.

6. Si se cedió un instrumento financiero y dejó un pasivo, es necesario contabilizar las variaciones de precios cuando se mantiene el control sobre el instrumento. Este hecho no tiene cabida jurídica, porque al ceder un bien se entiende que se han transferido el derecho de propiedad y malamente podríamos reflejar resultados por bienes que ya han sido separados del patrimonio del contribuyente. Es por ello que por estas contabilizaciones se debe reflejar impuesto diferido.
7. Instrumentos de cobertura a valor justo: se valorizan a valor justo con efecto en resultados. No se acepta reconocer efectos en resultados por especulación de resultados, cuando se liquida el contrato y se generan los flujos de efectivo, se compensan las diferencias.
8. Instrumentos de cobertura de flujos efectivos: sus ajustes a valor justo se llevan a patrimonio neto. No se reflejan efectos en resultados por especulación, durante el periodo de maduración no hay efectos en resultados, pero sí en las cuentas de balance. En esta situación se amerita impuesto diferido por la diferencia entre los valores de estas cuentas.

3.5. Presentación de los Impuestos

De acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, los impuestos se presentan como activos y pasivos por impuestos, correspondiendo a activos y pasivos corrientes. Los impuestos diferidos se presentan como activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos, correspondiendo a activos y pasivos no corrientes.

3.5.1. Compensación de Activos y Pasivos por Impuestos Corrientes

La NIC 12 establece en su párrafo 71 que “una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes si, y sólo si, la entidad:

- a) tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y
- b) tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

La misma normativa agrega que “una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.”

En cuanto a los estados financieros consolidados, la normativa señala en su párrafo 73 que “un activo fiscal de naturaleza corriente en una entidad se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra entidad del grupo si, y sólo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.”

3.5.2. Compensación de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos

La NIC 12 establece en su párrafo 74 que “una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:

- a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar los importes de activos por impuestos corrientes con pasivos por impuestos corrientes; y
- b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre la misma entidad o sujeto fiscal o diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

Continúa estableciendo que “a fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad tenga

reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.

3.6. Revelación de los Impuestos

De acuerdo con la NIC 12, las empresas deben revelar en sus notas explicativas la siguiente información relacionada con impuestos diferidos:

1. el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias.
2. el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos.
3. el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos.
4. el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos.

Además, deberá revelarse por separado la siguiente información relacionada con los impuestos diferidos:

1. el importe agregado de los impuestos diferidos, relacionado con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.
2. una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivos aplicables, en comparación con las del periodo anterior.
3. la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos.
4. con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera y el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo.

Una entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:

- a) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
- b) la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

Por último, la NIC 12 establece en su párrafo 88 que “La entidad revelará información acerca de cualesquiera pasivos contingentes y activos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Pueden aparecer pasivos contingentes y activos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o cambios en las tasas impositivas, después del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos.”

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

1. Problema de investigación

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) tienen como propósito crear normas de aplicación a nivel mundial, logrando estándares contables como una forma de lenguaje común que facilite la lectura e interpretación de los estados financieros en distintos países, permitiendo agilizar las operaciones económicas internacionales y transparentar la información financiera.

De acuerdo con Díaz, Pacheco y Zúñiga (2009) el objetivo principal de las NIIF, conocidas internacionalmente como International Financial Reporting Standards (IFRS), es “lograr que se establezcan estándares contables para homogeneizar la información financiera apuntando a la esencia económica de las transacciones”, además los autores señalan que lo que se pretende con esta normativa es que los estados financieros sean válidos mundialmente para que puedan ser analizados en cualquier país sin distinciones.

En Chile se ha venido implementando estas normas internacionales a partir del año 2007 por medio de un proceso que han llamado convergencia contable a la normativa internacional.

Esta convergencia contable está relacionada con un proceso paulatino que se ha estado desarrollando en Chile desde el año 1997, con la publicación del Boletín Técnico N° 56 del Colegio de Contadores de Chile. Éste hace mención a que “en ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente”. (Díaz, Pacheco, Zúñiga 2009, p.2)

Según Díaz, Pacheco y Zúñiga (2009) “la convergencia contable traerá muchos cambios en los estados financieros emitidos para y desde el año 2010”.

Producto de este proceso se tienen efectos en la contabilidad no solo en el ámbito financiero, si no también, en el tributario en cuanto a la determinación del resultado tributario, el cálculo del impuesto a la renta y el reconocimiento de impuestos diferidos.

El tratamiento contable de los impuestos diferidos se encuentra prescrito en el boletín técnico n° 60 “Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos”, emitido por el Colegio de Contadores de Chile A.G., el cual “establece las normas para la contabilización y revelación del gasto tributario por impuesto a la renta que es cancelado en el corto plazo y las consecuencias tributarias de ingresos, gastos, utilidades o pérdidas que son incluidas en determinación del gasto tributario, beneficios tributarios por la generación de pérdidas tributarias, eventos que crean diferencias entre la base tributaria y contable de activos y pasivos, e impuestos diferidos y beneficios tributarios no reconocidos en años anteriores”.

Con posterioridad a este boletín, el Colegio de Contadores de Chile A.G. ha emitido otros boletines con el fin de complementarlo o interpretarlo, siendo ellos el boletín técnico n° 69 y boletín técnico n° 73, ambos “Complemento del boletín técnico n° 60”, y el boletín técnico n° 71 “Interpretación del boletín técnico n° 60”.

Además, su tratamiento se encuentra regulado por la norma internacional de contabilidad n° 12 emitida por el International Accounting Standards Board o, en su traducción, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad que tiene por objeto “prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias”.

La particularidad de los impuestos diferidos es que se producen en un periodo y se revierten en uno o varios periodos siguientes al que se generan. Además, poseen las características de ser calculados de acuerdo a la tasa de impuesto a la renta vigente y se amortizan en los periodos en que se revierten. Los impuestos diferidos permanecen en la contabilidad para cubrir las diferencias que se produzcan entre el impuesto determinado contable y el impuesto determinado tributario.

Es por esto que la presente investigación tiene como propósito analizar el tratamiento de los impuestos diferidos por la aplicación de la norma internacional de contabilidad número 12 y el boletín técnico número 60, de los períodos 2010-2012 en una empresa de la Región de Valparaíso, fiscalizada por la Superintendencia de Valores y Seguros.

2. Objetivos de la Investigación

2.1. Objetivo General

Analizar el tratamiento de los impuestos diferidos por la aplicación de la norma internacional de contabilidad número 12 y el boletín técnico número 60, de los períodos 2010-2012 en una empresa de la Región de Valparaíso, fiscalizada por la Superintendencia de Valores y Seguros.

2.2. Objetivos Específicos

1. Identificar las diferencias y similitudes producidas entre el boletín técnico 60 y la norma internacional de contabilidad 12.
2. Explicar el reconocimiento, tratamiento y revelación de los impuestos diferidos en la empresa sujeto de investigación, de acuerdo a las normas que lo regulan.
3. Determinar los rubros que generan impuestos diferidos y sus efectos en los Estados Financieros producto de la adopción de IFRS en una empresa de la región de Valparaíso.

3. Metodología de investigación

La presente investigación es cualitativa con alcance de sintetización, ya que consiste en un proceso de aprendizaje, de búsqueda activa de información, y se desarrollará en las siguientes etapas:

Etapas 1: Recopilación de Información

La recopilación de información se basará en:

- Bibliografía (Libros) avanzada, revistas y artículos en que se trate o tenga relación con el tema de impuestos diferidos.
- Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASB que estén relacionadas con impuestos diferidos.
- Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores de Chile que tengan relación con impuestos diferidos.
- Nomas tributarias sobre la determinación de la Renta Líquida Imponible en Chile.
- Normas emitidas por la Superintendencia de Valores y Seguros que dicten relación con adopción de IFRS en Chile.
- Estados Financieros de los períodos 2010 al 2012, correspondientes a la empresa objeto de investigación.
- Páginas Web del Colegio de Contadores de Chile, la Superintendencia de Valores y Seguros y otras relacionadas con el tema de investigación.

Etapas 2: Sistematización de la Información

Los criterios de orden de la información son los siguientes:

1. Relación Contable Tributaria.
2. Activos y pasivos por impuestos diferidos.
3. Efectos en la contabilización por el reconocimiento de impuestos diferidos.
4. Tratamiento de partidas que generan impuestos diferidos.

Etapas 3: Elección del sujeto de investigación

Se determina como sujeto de investigación a una empresa que cumpla con los siguientes criterios:

- Empresa fiscalizada por la Superintendencia de Valores y Seguros, con motivo de conseguir acceso a los Estados Financieros que debe obligatoriamente publicar en su página web www.svs.cl.
- Empresa que, de acuerdo con la Superintendencia de Valores y Seguros, se encuentre vigente en el periodo en que se realiza la investigación y para los periodos en estudio.
- Empresa que hayan adoptado las normas IRFS para los períodos de investigación, de acuerdo a la calendarización emitida por la Superintendencia de Valores y Seguros.
- Empresa establecida en la región de Valparaíso, con el objetivo de facilitar la realización de la entrevista al informante clave.

De acuerdo con estos criterios se determina como sujeto de investigación a **Compañía Eléctrica del Litoral S.A.**, R.U.T. 91.344.000-5, sociedad anónima abierta, inscrita en el Registro de Valores bajo el N° 58, de fecha 28 de junio de 1982.

Para el caso de la entrevista a informante clave de la empresa en estudio se seleccionará a la persona que cumpla con los siguientes criterios:

- Ser miembro de la empresa seleccionada.
- Tener conocimiento de las políticas de la empresa en cuanto a la preparación y presentación de sus Estados Financieros.
- Poseer un cargo cuya responsabilidad incluya la preparación de los Estados Financieros o tener alguna participación en ello.

De acuerdo con estos criterios se determina como informante clave de la empresa en estudio al señor **Fernando Vega Carrasco**, Jefe de Contabilidad General de Chilquinta Energía S.A., empresa controladora de la compañía en estudio.

Etapa 4: Aplicación de la técnica de Recogida de datos

La técnica de recogida de datos para la presente investigación consiste en:

1. El análisis documental de Memorias y Estados Financieros correspondientes a los períodos 2010-2012 de la empresa en estudio se realizará por medio del método analítico, el cual se llevará a cabo en las siguientes fases:
 - Descripción de los documentos objetos de análisis para los períodos correspondientes, en lo relacionado con el tema de estudio, que corresponde a impuestos diferidos.
 - Examen crítico de las Memorias y de los Estados Financieros a analizar en cuanto a lo que dicte directa relación con los impuestos diferidos y su tratamiento y relevación.
 - Descomposición del fenómeno en estudio, en cuanto a las políticas de reconocimiento y valorización de los impuestos diferidos en los Estados Financieros.
 - Ordenación de cada una de las partes que componen los impuestos diferidos que presenta la empresa en el estudio de sus Estados Financieros.
 - Clasificación de la información obtenida en categorías y sub-categorías de análisis.

2. La entrevista en profundidad se realizará de acuerdo a los pasos siguientes:
 - Contacto inicial con el sujeto de investigación, ya sea por contacto telefónico o vía correo electrónico.
 - Propuesta de entrevista, estableciendo claramente los temas que se van a tratar en ella para obtener información relevante para la investigación. A continuación se presentan los temas que se van a considerar en ella:
 - Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.
 - Determinación del impuesto a la renta.

- Determinación de impuestos diferidos.
- Entrevista en profundidad con la persona seleccionada como sujeto de estudio.
- Transcripción de la entrevista en su totalidad.
- Revisión de la transcripción por parte del entrevistado para su autorización, la que se realizará por medio del envío de la transcripción y recepción de la misma con su correspondiente autorización vía correo electrónico.
- Informe de la entrevista final autorizada por el informante clave de la empresa en estudio e incorporación en los anexos de la presente investigación.

Etapas 5: Criterios de Calidad

La propuesta metodológica incorpora los siguientes criterios:

1. Credibilidad: está dada por la realización de cada una de las técnicas de recogida de datos y la revisión de la entrevista en profundidad por parte del entrevistado con la aprobación de la entrevista final.
2. Confirmabilidad: se presentará al incorporar a los distintos actores que forman parte de la investigación.
3. Fiabilidad: la presente investigación se realiza para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.
4. Transferencia: está dada al describir el contexto y cada una de las situaciones en particular en conjunto con las características de los sujetos.

Etapas 6: Tabulación de Resultados

Corresponden a las categorías de análisis de la información obtenida, las que se establecen considerando el problema de investigación y los objetivos de ella, y se presenta a continuación:

Categoría	Sub-Categoría	Sub-Sub-Categoría
Adopción de las NIIF	Dificultades por la comprensión de las NIIF	Asesorías sobre el proceso de convergencia a IFRS en Chile
		Capacitaciones a las personas de la empresa para la adopción de las NIIF
	Dificultades en la preparación y presentación de los Estados Financieros	Ventajas de la adopción de las NIIF
		Desventajas de la adopción de las NIIF
Determinación de Impuesto a la Renta	Determinación del gasto por impuesto a la renta	Hechos registrados en los Estados Financieros que se incluyen
		Cambios en las tasas impositivas
		Presentación del gasto por impuesto a la renta
	Imputación de las pérdidas tributarias	Contra utilidades generadas en años anteriores
		Contra utilidades futuras sin límite de expiración
Determinación de Impuestos Diferidos	Tratamiento y reconocimiento	Principales partidas que dan origen a impuestos diferidos.
		Identificación de la naturaleza de los impuestos diferidos
	Valorización, presentación y revelación	Cálculo del impuesto diferido
		Presentación en los E.E.F.F.
		Revelación en las notas explicativas a los E.E.F.F.

Etapa 7: Análisis de Resultados

Corresponde al análisis de categorías, el cual se basa en las categorías y sub-categorías de análisis surgidas de acuerdo con las técnicas de recogidas de datos.

Etapa 8: Discusión de Resultados

La discusión corresponde al análisis comparativo entre los resultados obtenidos de las categorías y sub-categorías, y la teoría que sustenta la investigación y la obtención de dichos resultados.

Etapa 9: Conclusiones

Corresponden a los resultados finales de la investigación, considerando los resultados obtenidos producto de la captura de datos y la discusión de resultados, en función de los objetivos propuestos en la investigación.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA

Esta etapa de la investigación se realiza por medio de las categorías y sub-categorías de análisis establecidas en la tabulación de resultados y en relación con las técnicas de recogida de datos que consisten en:

- Análisis documental de Memorias y Estados Financieros de Compañía Eléctrica del Litoral Central S.A. correspondientes a los períodos 2010-2012, obtenidos por medio de la Superintendencia de Valores y Seguros en su página web www.svs.cl.
- Entrevista en profundidad realizada al informante clave de la empresa en estudio (Anexo 4).

Compañía Eléctrica del Litoral Central S.A. presenta sus primeros Estados Financieros bajo IFRS a partir del 31 de Marzo de 2010 en modalidad Full IFRS, de acuerdo con la información contenida en la Superintendencia de Valores y Seguros.

Asesorías y capacitaciones sobre el proceso de convergencia en Chile.

Para poder llevar a cabo el proceso de convergencia, la empresa tuvo que necesitar de asesorías y capacitaciones, ya que esta nueva normativa trajo consigo ciertos cambios en comparación con la normativa nacional que significaron dificultades para la empresa, en cuanto a su lenguaje. De acuerdo con el entrevistado, se creó un equipo de trabajo interno destinado a participar de estas asesorías y capacitaciones para luego aplicar todo conocimiento adquirido en la empresa.

De acuerdo con la memoria anual del 2008 la compañía implementa planes anuales de capacitación de sus trabajadores con la finalidad de que todos sus colaboradores se encuentren preparados para enfrentar las nuevas exigencias del entorno, así también, para satisfacer los requerimientos de los clientes. Para poder capacitar a sus trabajadores la empresa especializó a sus trabajadores por medio de un Diplomado en IFRS en la Universidad Católica en donde se adquirieron los conocimientos necesarios para llevar a cabo este proceso de convergencia que, para la empresa, comenzó el 2010 aplicando Full IFRS. De esta manera, la empresa logró enfrentar las dificultades que se presentaron en cuanto al lenguaje de las NIIF.

Ventajas y desventajas de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El proceso de convergencia trajo consigo una serie de ventajas y desventajas para la empresa estudiada. De acuerdo con lo señalado por el entrevistado, dicho proceso ha sido más favorable que desfavorable, mencionando que:

“Yo creo que hay más ventajas que desventajas porque con los Boletines Técnicos que teníamos nosotros bajo P.C.G.A. estaban muy similares, o sea, si tu comparas lo que dice el Boletín Técnico con IFRS las diferencias que nos afectan a muchas empresas son muy pocas...”

La principal ventaja que se presenta con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, que se destaca en la empresa, es que hay un mayor grado de apertura de la información para los usuarios de ella. Esto es consecuente con la Norma Internacional N°1, la que menciona que el objetivo de los estados financieros con es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Para la empresa fue fácil realizar este proceso trabajaba de manera ordenada en cuanto a los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que muchos de los Boletines Técnicos estaban muy cercanos a lo que decía la normativa internacional.

El entrevistado hace mención al Boletín Técnico 56 que señala que en ausencia de un Boletín Técnico que se relacione con un principio de contabilidad generalmente aceptado en Chile se debe acudir a la Norma Internacional de Contabilidad que le aplique o, en ausencia de ella, alguna norma similar que emitan organismos extranjeros de contadores expertos, es por esto que la empresa considera que ya existía un marco conceptual o de trabajo que les facilitaba la adopción de estas normas.

En cuanto a las desventajas, para la empresa, la principal está dada por su estructura como empresa con filiales que, por lo tanto, deben presentar sus Estados Financieros consolidados. Esto presenta una desventaja pero para los usuarios de la información, ya que, para la persona que quiera saber información individual no le es fácil encontrarla fácilmente.

De acuerdo a la Memorias la empresa posee dos empresas filiales en los períodos 2010-2012, la compañía mantiene inversiones permanentes en acciones en las sociedades filiales sin variaciones en el período de estudio, inversiones que son presentadas en el cuadro a continuación:

Empresa Filial		Porcentaje de Participación correspondiente a Compañía Eléctrica del Litoral S.A.		
		2012	2011	2010
1	Generadora Eléctrica Sauce- Los Andes S.A.	99,50%	99,50%	99,50%
2	Inmobiliaria del Litoral S.A.	80,00%	80,00%	80,00%

En cuanto a desventajas para la empresa, lo más complicado fue clasificar los Estados Financieros de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera N° 1 que aplica a una entidad en sus primeros Estados Financieros cuando adopta por primera vez estas normas internacionales.

En general, se obtuvieron más ventajas que desventajas para la empresa, en este proceso, debido a que las diferencias entre la normativa nacional y la normativa internacional eran pocas.

Por tanto, las dificultades en la preparación y presentación de los Estados Financieros, básicamente fueron complicaciones en su clasificación de acuerdo con la normativa internacional que adoptó la empresa, donde lo más complejo fue separar los activos y pasivos financieros. Además, surgió la necesidad de confeccionar dos Estados Financieros para el período 2009 para efectos de la comparabilidad, ya que, el 2009 la empresa aplicaba Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y, el 2010, comenzó a aplicar Full IFRS.

En conclusión, el proceso de convergencia para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Compañía Eléctrica del Litoral S.A. se realizó con recursos internos, primero capacitando un equipo de trabajo a través de un

Diplomado IFRS dictado por la PUCV y luego plasmar dichos conocimientos en un trabajo de investigación y aplicación a los estados financieros PCGA, proceso en el que se alcanzaron más ventajas que desventajas para la empresa, y donde la principal dificultad en la preparación y presentación de sus Estados Financieros fue clasificar las distintas cuentas de acuerdo con la normativa adoptada.

Hechos registrados en los Estados Financieros que se incluyen en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta.

De acuerdo con la información obtenida, para la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta en la empresa se incluyen lo siguiente como agregados y deducciones en la determinación de su Renta Líquida Imponible:

- Corrección monetaria y utilidad devengada sobre las inversiones.
- Agregados y deducciones respectivamente.
- Provisiones.
- Corrección monetaria del activo fijo y su depreciación; la financiera versus la tributaria.

De acuerdo con lo presentado en los Estados Financieros de la empresa, considerando el Estado de Situación Financiera y las Notas Explicativas a los Estados Financieros, las provisiones corresponden a obligaciones presentes legales o asumidas, surgidas como consecuencia de sucesos pasados para cuya cancelación se espera salida de recursos y cuyo importe y oportunidad se pueden estimar fiablemente, y corresponden a:

1. Indemnización por años de servicios: corresponden a indemnizaciones que la Compañía debe pagar a largo plazo a sus trabajadores en virtud de los convenios suscritos.
2. Beneficios posteriores a la jubilación: corresponden a beneficios pactados en convenios colectivos por pensiones complementarias y otros beneficios.

Éstos son provisionados sobre la base del método denominado valor acumulado de los beneficios futuros, basado en cálculos actuariales, considerando una tasa de descuento anual. Entre los parámetros considerados se encuentran, como parámetros significativos

para su determinación, la expectativa de vida laboral (curva de permanencia) y el sueldo del trabajador.

El detalle de estas provisiones no corrientes por beneficios a los empleados es el siguiente:

Provisión	2012 M\$	2011 M\$	2010 M\$
Pensión complementaria	49.032	47.590	56.891
Indemnización por años de servicios	41.258	33.587	72.037
Totales Provisiones	90.290	81.177	128.928

Además, se deja revelado en las notas explicativas a los Estados Financieros que el impuesto a las ganancias del año se determina como la suma del impuesto corriente de las distintas sociedades del grupo (ya que es una empresa controladora) y resulta de la aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible del período, una vez realizadas las deducciones que se admiten tributariamente, más la variación de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

A grandes rasgos estas son los ajustes más relevantes en la determinación de la Renta Líquida Imponible para calcular el gasto tributario por impuesto a la renta, siendo las partidas más relevantes las provisiones y la depreciación del activo fijo.

Determinación del gasto financiero por impuestos a la renta.

De acuerdo con la información presentada en los Estados Financieros 2010-2012, la empresa determina el gasto por impuesto a la renta por medio del Estado de Resultados, reconociendo las cuentas correspondientes y aplicando la tasa de impuesto a la renta vigente para el período de presentación.

A continuación se presenta las bases imponibles, las tasas correspondientes a cada período y el gasto por impuesto a la renta de los períodos considerados para la investigación.

	2012	2011	2010
Resultado antes de impuestos	3.310.875	3.163.654	2.856.773
Tasa de impuesto	20%	20%	17%
Gasto por impuesto a las ganancias	662.175	632.731	485.651

En el cuadro anterior se puede notar cómo la empresa determina su gasto financiero por impuesto a la renta y la variación de la tasa impositiva.

Cambios en la tasa impositiva

El cambio en la tasa impositiva que ha acontecido durante los últimos años ha tenido impacto sobre el impuesto financiero, siendo su variación, de acuerdo con la circular n°63 del 30 de Septiembre de 2010 y con la circular n°48 del 19 de Octubre de 2010 en materia sobre impuesto de primera categoría y Ley de Impuesto a la Renta (LIR), como se muestra en el cuadro a continuación:

Período	2010	2011	2012 (hasta 31/08)	2012 (01/09 en adelante)
Tasa de impuesto	17%	20%	18,5%	20%

El Servicio de Impuestos Internos señala que de acuerdo con dicho aumento transitorio, se eleva la referida tasa de 17% (establecida en el artículo 20 de la LIR) a 20% para las rentas que se perciban o devenguen durante el año calendario 2011 (año tributario 2012); y a 18,5% para las rentas que se perciban o devenguen durante el año calendario 2012 (año tributario 2013).

Además señala en su circular n°48 que para las rentas afectas al Impuesto General de Primera Categoría provenientes de las actividades a que se refieren los números 1 al 5 del artículo 20 de la LIR, ya sea que se determinen sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, simplificada, planillas o contratos, o bien sobre la base de un régimen de presunción de rentas, percibidas o devengadas a partir del año

comercial 2012, cuyo impuesto deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes (es decir, a partir del 01.01.2013), la tasa será de 20%.

De acuerdo con el entrevistado la tasa que pasó del 17 al 18 es un 1% en el año inmediatamente a años posteriores pero como tú tienes que tener la tasa del 17% para todos los activos y pasivos no corrientes, el impuesto diferido se mantenía sobre la misma base y los cambios en la tasa impositiva tubo efecto financiero pero no tributario.

Por lo tanto, al calcular la tasa efectiva considerando el efecto impositivo por los gastos que no se deducen, por los cambios de tasa y la corrección monetaria, se obtiene una tasa impositiva efectiva menor a la tasa legal vigente para cada período, resultando ser la tasa efectiva de un 15,14% para el período 2010 y 17,48% para los períodos 2011-2012.

Presentación del gasto por impuesto a la renta.

De acuerdo con la información obtenida en la investigación por medio de la entrevista en profundidad y conforme con los Estados Financieros de Compañía Eléctrica del Litoral S.A., el gasto por impuesto a la renta se presenta en los Estados Financieros de la empresa, dentro del los Estados Financieros Integrales Consolidados, en una sola línea como “Gasto por Impuesto a las Ganancias”, junto con el impuesto único y el impuesto diferido del mismo período.

El gasto por impuesto a la renta incluye en su determinación impuestos corrientes que corresponden a los gastos por impuesto a la renta y gastos por impuesto único, e impuestos diferidos que se compone por el gasto o ingreso por impuestos diferidos propiamente tal y aquellos gastos o ingresos diferidos que son producto de cambios en las tasas impositivas.

La empresa revela la composición del gasto por impuesto a las ganancias para los períodos 2010 – 2012 en su nota explicativa a los Estados Financieros n° 9 “activos y pasivos por impuestos” para los períodos 2010 y 2011, y en su nota explicativa a los Estados Financieros n° 10 “activos y pasivos por impuestos” para el período correspondiente a 2012, desglosando dicha estructura como se muestra en el siguiente cuadro:

	2012	2011	2010
	M\$	M\$	M\$
Gastos por impuestos corrientes a las ganancias			
Gasto por impuesto a la renta	604.234	565.024	412.429
Gasto por impuesto único	1.620	1.638	4.837
Total gastos por impuestos corrientes	605.854	566.662	417.266
Gastos por impuestos diferidos a las ganancias			
Gasto (ingreso) por impuesto diferido	22.024	12.366	41.224
Gasto (ingreso) diferido por cambio de tasas	76.932	5.213	(3.513)
Total gasto (ingreso) por impuesto diferido	98.956	17.579	37.711
Gasto por impuesto a las Ganancias	704.810	584.241	454.977

En general, para la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta se consideran como principales partidas las provisiones y la depreciación para la determinación de la RLI, con la cual se obtiene el gasto tributario por medio de la aplicación de la tasa de impuesto vigente. En cuanto al gasto financiero, se presenta en una sola línea como *“Gasto por Impuesto a las Ganancias”*.

Imputación de las pérdidas tributarias.

Las pérdidas tributarias del ejercicio se absorben contra utilidades pasadas, es decir, contra utilidades acumuladas en el registro de FUT, si es que la empresa posee un FUT positivo, en caso contrario se van recuperando en el tiempo contra futuras utilidades.

Punto de vista financiero, la empresa imputa las pérdidas financieras de acuerdo a la ley de sociedades anónimas dice que, cuando haya utilidades, primero se imputarán a ellas las pérdidas financieras de años anteriores.

Por lo tanto, las pérdidas tributarias son imputadas en primera instancia a utilidades pasadas si hay FUT positivo y, en su defecto, a utilidades futuras.

En conclusión, se determina el impuesto a la renta tributario y financiero por medio de las tasas impositivas vigentes respectivas, siendo las provisiones y la depreciación las principales partidas que se incorporan en la determinación de la renta líquida con la que se determina este gasto tributario. De haber pérdidas tributarias se imputan contra utilidades pasadas, de acuerdo con el FUT disponible y las pérdidas financieras se imputan contra utilidades futuras.

Principales partidas que dan origen a impuestos diferidos.

De acuerdo a lo indagado con el informante, las principales partidas que dan origen a los impuestos diferidos son:

- Estimaciones deudores incobrables.
- Ingresos anticipados de clientes.
- Activo fijo neto.
- Indemnizaciones por años de servicio

En cuanto a los Estados Financieros, la empresa revela en las notas explicativas a los Estados Financieros la información correspondiente a las cuentas más relevantes que dan origen a impuestos diferidos como sigue:

- Estimación deudores incobrables: representa la estimación de riesgos de cobranza, la que se determina aplicando porcentajes diferenciados, considerando la antigüedad y los riesgos de cobranza asociados a cada estrato de clientes. Los deudores comerciales se reducen por medio de la cuenta de esta estimación y el monto de las pérdidas se reconoce a resultados del período. Si se considera definitivamente incobrable se castiga contra la estimación y, por el contrario, si

existe recuperación posterior al castigo, se reconocerá dicho monto con abono a resultados.

- Propiedades, plantas y equipos: se valorizan a su costo de adquisición, neto de su correspondiente depreciación acumulada y de las pérdidas por deterioro que haya experimentado. Adicionalmente al costo pagado en la compra de cada elemento, se incluyen el costo de las construcciones en curso, los gastos financieros atribuibles de manera directa a la compra y devengados durante el año de la construcción, los costos que contribuyen a una mejora de la productividad o ampliación de la vida útil de un activo son capitalizados y las construcciones se trasladan a activos cuando se encuentran disponibles para su uso. Los gastos periódicos asociados a mantenimiento de los activos se registran en resultado, así mismo, la depreciación de los activos y las pérdidas por deterioro. Las mantenciones mayores se activan cuando se realizan y se reconoce su efecto en resultados por la aplicación de la depreciación y los repuestos se valorizan a su costo de adquisición y se presentan netos de la estimación de obsolescencia.
- Inventarios: la estimación de obsolescencia está basada en una estimación técnica sobre los materiales que no tendrán utilización futura en las actividades de la empresa, estimación que se presenta rebajada del rubro inventarios.
- Indemnizaciones por años de servicios: las indemnizaciones que la empresa debe pagar a largo plazo a sus trabajadores en virtud de los convenios colectivos suscritos, son provisionados sobre la base del método de valor acumulado de beneficios futuros, basado en cálculos actuariales, considerando una tasa de descuento real anual, y entre los parámetros considerados se encuentran la expectativa de vida laboral que corresponde a la edad de retiro normal de 65 años para los hombres y 60 años para las mujeres, y los sueldos de los trabajadores.

Por lo tanto, las principales partidas que dan origen a impuestos diferidos en la compañía estudiada y para los períodos de 2010 a 2012 son la estimación de deudores incobrables, las propiedades, plantas y equipos netos, la estimación de obsolescencia y la indemnización por años de servicios.

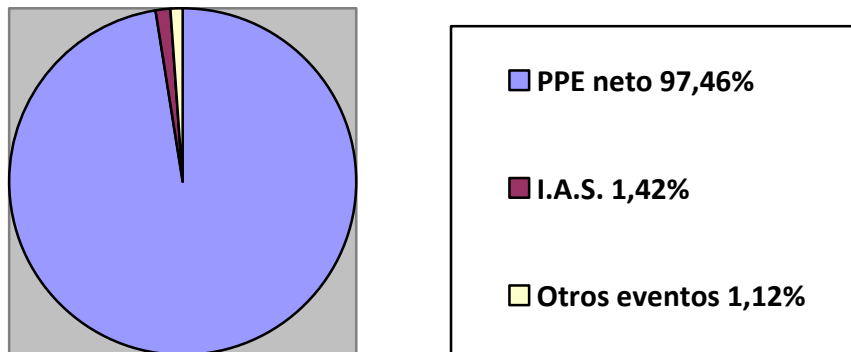
Identificación de la naturaleza de los impuestos diferidos.

La diferencia entre el valor contable de los activos y pasivos y su base tributaria, generan los saldos de impuestos diferidos de activos o de pasivos. Estos activos y pasivos por impuestos diferidos, en la compañía, son los que se muestran a continuación:

Cuentas Año	2012		2011		2010	
	Activo M\$	Pasivo M\$	Activo M\$	Pasivo M\$	Activo M\$	Pasivo M\$
Est. Incobrables	58.857	-	50.474	-	48.657	-
PpyE- Neto	2.899	600.923	2.602	482.704	889	466.722
Pdda. Tributaria	167	-	-	-	-	-
Est. Vacaciones	14.040	-	13.187	-	14.462	-
Ingresos anticipad.	4.800	-	403	-	-	-
Benef. post retiro	10.700	-	8.090	-	9.671	-
I.A.S.	-	8.770	-	7.635	-	1.456
Ut. No realizada	3.983	-	3.385	-	3.383	-
Otros eventos	10.200	6.877	11.492	11.262	8.707	11.982
Totales	105.646	616.570	89.633	501.601	85.769	480.180

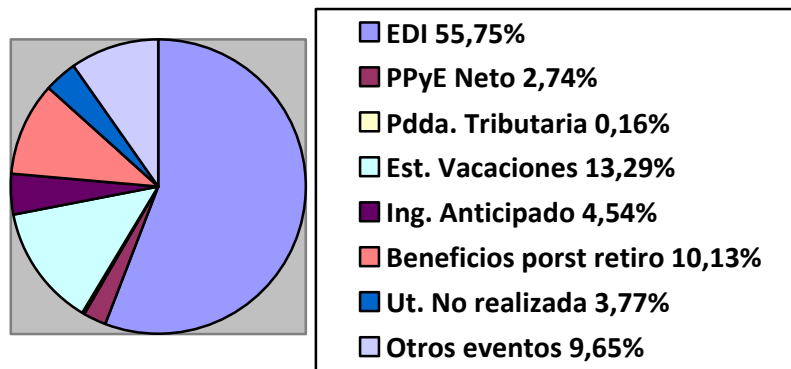
De acuerdo a los cálculos realizados y reflejados en el Anexo 5, es posible observar que, para la compañía, los pasivos por impuestos diferidos superan a los activos por impuestos diferidos debido a que posee menos partidas que dan origen a los estos últimos. Dentro de los pasivos se observa que la partida significativa corresponde a la propiedad, planta y equipo como se muestra en el gráfico a continuación a continuación:

Pasivos por Impuestos Diferidos 2012



Mientras que dentro de los activos por impuestos diferidos se obtiene que las partidas más son estimación deudores incobrable, estimación vacaciones y beneficios post retiro como se muestra en el siguiente gráfico:

Activos por Impuestos Diferidos 2012



Por lo tanto, en cuanto a la naturaleza de los impuestos diferidos, la empresa posee más partidas que originan un pasivo por impuestos diferido que partidas que dan origen a un activo por impuesto diferido.

Dentro de las principales partidas que dan origen a impuestos diferidos la más relevante por su cuantía es las propiedades, plantas y equipos netos, los que se tratan y reconocen de acuerdo a su naturaleza como un activo o un pasivo, siendo éste último el más relevante en la empresa.

Cálculo del impuesto diferido.

Conforme con los Estados Financieros, los impuestos diferidos se calculan utilizando las tasas impositivas vigentes o que se espere estén vigentes cuando los activos se realicen y los pasivos se liquiden, sobre las diferencias que se producen entre las bases financieras y tributarias de los activos y pasivos.

De acuerdo con lo anterior, los impuestos diferidos se calculan como se muestra a continuación:

$$\text{Monto Diferencia (activo/pasivo) x tasa vigente} = \text{Impuesto diferido (activo/pasivo)}$$

* La tasa de impuesto vigente para el 2010 es de un 17% y, para el 2011 y el 2012, de un 20%.

En resumen, los montos de los impuestos diferidos son calculados por medio de la aplicación de la tasa impositiva vigente a la diferencia que se produce por la base financiera versus la tributaria en los montos de las partidas correspondientes.

Presentación de impuestos diferidos.

Los activos por impuestos diferidos y créditos tributarios se reconocen, únicamente, cuando se considera probable que existan ganancias tributarias futuras suficientes para recuperar las deducciones por diferencias temporarias y hacer efectivos los créditos tributarios.

Los impuestos diferidos se presentan en los Estados Financieros, dentro de sus Estados de Resultados, junto con el gasto por impuesto a las ganancias y el impuesto único, en una sola línea.

Revelación en las notas explicativas.

La empresa revela en sus Notas Explicativas a los Estados Financieros, respecto a los impuestos diferidos, la siguiente información:

- Las bases de presentación de los impuestos diferidos, las que se revelan junto con las bases de presentación del impuesto a las ganancias.

- Detalle de los activos y pasivos por impuestos diferidos en cada año, con los totales de las partidas correspondientes para cada período.
- Los movimientos de los que se derivan los activos y pasivos por impuestos diferidos, partiendo desde su saldo inicial más/menos los movimientos del período para llegar al saldo final de cada período correspondiente.
- La tasa de impuesto a la renta correspondiente para cada período de acuerdo con las publicaciones legales pertinentes.
- Las consideraciones de la Administración sobre las proyecciones de utilidades futuras que cubran lo necesario para recuperar los saldos de activos por impuestos diferidos.

Por lo tanto, en la nota explicativa n° 10 para el año 2012 y la nota explicativa n° 9 para los años 2011 y 2010, para la compañía objeto de estudio, se revela principalmente la composición de los impuestos diferidos y sus variaciones durante cada período.

Entonces, se calculan los impuestos diferidos de acuerdo con la tasa de impuesto a la renta vigente sobre las diferencias que se producen en las bases financieras v/s tributarias de los activos y pasivos, su resultado se presenta en el Estado de Resultado Integral junto con el impuesto a las ganancias y se revela en las notas explicativas en desglose de acuerdo a su composición, naturaleza y variación.

En síntesis, se reconocen las principales partidas que originan impuestos diferidos de acuerdo a su naturaleza, siendo el activo fijo la más relevante por su importe, para luego realizar el cálculo de los mismos con la tasa de impuesto correspondiente y presentarlo en el Estado de Situación Financiera como activos y pasivos no corrientes, y en el Estado de Resultado Integral junto con el gasto por impuesto a las ganancias, además de revelar su composición y variación en las notas a los Estados Financieros.

CAPÍTULO IV

DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES

1. Discusión de Resultados

Esta etapa de la investigación corresponde al análisis comparativo entre los resultados obtenidos en el análisis de resultados y la teoría que sustenta la investigación, señalada en el primer capítulo como marco teórico. Para esto, se establece el siguiente cuadro comparativo:

Categoría	Resultado del Análisis	Marco Teórico
Adopción de las NIIF	<p>El proceso de convergencia en la empresa se capacitó un equipo de trabajo a través de un Diplomado IFRS dictado por la PUCV para luego aplicar dichos conocimientos en los estados financieros PCGA. Se comenzó con la aplicación de las NIIF el 2009 para fines de la comparabilidad de los Estados Financieros, comenzando el 2010 con la modalidad Full IFRS.</p> <p>La empresa debió, para la aplicación de las NIIF por primera vez, reclasificar los activos y pasivos de acuerdo a las NIIF, lo que constituyó la principal dificultad del proceso de adopción a estas normativas.</p>	<p>El calendario de adopción de IFRS de acuerdo con la S.V.S. otorga a la empresa la opción de pro-forma, es decir, la presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2009 bajo las normas locales (FECU). A partir de 2010 deben presentar estados financieros comparativos con 2009, aplicando íntegramente la norma IFRS.</p> <p>Las NIIF establecen que la entidad en su balance de apertura con arreglo a las NIIF debe reclasificar los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de las NIIF.</p>

Categoría	Resultado del Análisis	Marco Teórico
<p>Determinación del Impuesto a la Renta</p>	<p>Se determina el impuesto a la renta tributario y financiero por medio de las tasas impositivas vigentes respectivas.</p> <p>De haber pérdidas tributarias se imputan contra utilidades pasadas, de acuerdo con el FUT disponible.</p> <p>Las pérdidas financieras se imputan contra utilidades futuras.</p>	<p>La Ley de Impuesto a la Renta establece la determinación de la base imponible por medio de la determinación de la Renta Líquida Imponible,</p> <p>La tasa del impuesto de primera categoría es la correspondiente a la tasa vigente para el período en declaración y pago, y se aplica sobre una base anual, del 1º de Enero al 31 de Diciembre.</p> <p>La renta es calculada sobre base percibida o devengada. Un libro especial conocido como FUT – “Fondo de Utilidades Tributarias”, es requerido para seguir la ruta de las utilidades no distribuidas por la empresa y su correspondiente situación tributaria.</p> <p>Las pérdidas tributarias pueden ser imputadas a utilidades acumuladas de ejercicios anteriores o la renta de ejercicios posteriores sin límite de tiempo.</p> <p>La ley de sociedades anónimas dice que, cuando haya utilidades, primero se imputarán a ellas las pérdidas financieras de años anteriores.</p>

Categoría	Resultado del Análisis	Marco Teórico
<p>Determinación de Impuestos Diferidos</p>	<p>Las principales cuentas que le originan impuestos diferidos a la empresa son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Estimación cuentas incobrables - Propiedades, plantas y equipos - Estimación de vacaciones - Ingresos anticipados - Beneficios post retiro - Indemnización por años de servicios <p>El activo fijo es la cuenta, que origina impuestos diferidos, más relevante por su importe.</p>	<p>Estimación cuentas incobrables, beneficios post retiro y estimación vacaciones: no se aceptan tributariamente por ser estimaciones.</p> <p>Propiedades, plantas y equipos: los costos desmantelamiento son una estimación y tributariamente no forman parte del activo.</p> <p>La revalorización puede aumentar o disminuir el valor del activo, mientras que tributariamente el activo se mantiene a costo histórico.</p> <p>La depreciación tributaria puede hacerse en 1/3 de la financiera. El deterioro, la depreciación y la vida útil por partes no aplican tributariamente.</p> <p>La corrección monetaria solo se aplica para fines tributarios.</p> <p>Ingresos anticipados: para fines contables corresponden a pasivos y tributariamente a ingresos.</p> <p>Indemnización por años de servicios: tributariamente se permite su provisión cuando sea pactada a todo evento.</p>

Categoría	Resultado del Análisis	Marco Teórico
	<p>El cálculo de los impuestos diferidos se realiza de acuerdo con la aplicación de la tasa de impuesto vigente sobre la diferencia producida entre el valor tributario y el valor contable.</p> <p>Se presenta en el Estado de Situación Financiera como activos y pasivos no corrientes, y en el Estado de Resultado Integral junto con el gasto por impuesto a las ganancias.</p>	<p>Para el cálculo se determina la base imponible y se multiplica por la tasa de impuesto.</p> <p>Base imponible: corresponde al monto de la diferencia temporaria, que es la diferencia entre el valor contable y el valor tributario de una cuenta de activo o de pasivo.</p> <p>Para el cálculo de los impuestos diferidos debe considerarse la tasa de impuesto vigente de acuerdo con la normativa tributaria aplicable al momento en que los impuestos diferidos sean reversados.</p> <p>Los impuestos diferidos se presentan como activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos, correspondiendo a activos y pasivos no corrientes.</p> <p>La norma exige la compensación de estos activos y pasivos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal.</p>

Categoría	Resultado del Análisis	Marco Teórico
	<p>Se revela en las notas explicativas, principalmente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Las bases de presentación de los impuestos diferidos. - Detalle de los activos y pasivos por impuestos diferidos en cada año, con los totales de las partidas correspondientes para cada período. - Los movimientos de los que se derivan los activos y pasivos por impuestos diferidos. - La tasa de impuesto a la renta correspondiente para cada período de acuerdo con las publicaciones legales pertinentes. - Las consideraciones de la Administración sobre las proyecciones de utilidades futuras que cubran lo necesario para recuperar los saldos de activos por impuestos diferidos. 	<p>De acuerdo con la NIC 12 se debe revelar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias, y el relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos. - el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos. - el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos. <p>Además, deberá revelarse por separado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - el importe agregado de los impuestos diferidos, relacionado con las partidas incluidas directamente en patrimonio.

Categoría	Resultado del Análisis	Marco Teórico
		<ul style="list-style-type: none"> - una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivos aplicables, en comparación con las del periodo anterior. - la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos. - con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera y el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo.

2. Comparación entre Estados Financieros bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Internacionales de Información Financiera.

A continuación se presenta la comparación entre los Estados Financieros de Compañía Eléctrica del Litoral S.A. bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y sus Estados Financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera, con respecto a los impuestos diferidos y, por tanto, a la aplicación del Boletín Técnico número 60 y la Norma Internacional de Contabilidad número 12.

2.1. Criterios Contables Aplicados.

Se establecen, de acuerdo con la Ficha Estadística Codificada Uniforma (FECU) del período 2009 de Compañía Eléctrica del Litoral S.A., los siguientes criterios contables relevantes para esta investigación, descritos en la nota explicativa a los Estados Financieros n° 2 de esta ficha:

- a) Bases de Preparación: Los Estados Financieros se preparan de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. y normas impartidas por la Superintendencia de Valores y Seguros, primando estas últimas sobre las primeras.
- b) Bases de Presentación: Los Estados Financieros del año anterior han sido actualizados extracontablemente para efectos comparativos para expresarlos en moneda de cierre del ejercicio.
- c) Corrección Monetaria: Los Estados Financieros se corrigen monetariamente para registrar el efecto de la variación en el poder adquisitivo de la moneda. Para estos efectos se considera principalmente la variación del Índice de Precios al Consumidor.
- d) Impuestos Diferidos: Los impuestos diferidos por diferencias temporarias se reconocen en los Estados Financieros de acuerdo a lo descrito en los boletines técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G. y a la circular n° 1.466 de la Superintendencia de Valores y Seguros.

Se establecen, de acuerdo con los Estados Financieros del período 2010-2009 de la empresa, presentados bajo Normas Internacionales de Información Financiera, los siguientes criterios contables relevantes para esta investigación:

- a) Bases de Preparación: Los Estados Financieros han sido preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financieras y representan la adopción integral, explícita y sin reservas de las referidas normas internacionales. Además, se ha considerado las disposiciones específicas sobre sociedades anónimas contenidas en la Ley 18.046, su reglamento y las normas de la Superintendencia de Valores y Seguros.
- b) Bases de Presentación: Se ha determinado como moneda funcional el Peso Chileno, considerando para ello el entorno económico principal en el cual se desarrollan las actividades.

Como norma general, en los Estados Financieros no se compensan ni los activos ni los pasivos, ni los ingresos ni los gastos, salvo aquellos casos en que la compensación sea requerida o esté permitida por alguna norma y esta presentación sea el reflejo del fondo de la presentación.

- c) Corrección Monetaria: Se elimina la corrección monetaria reconocida de acuerdo a la antigua norma contable chilena, debido a que bajo IFRS los ajustes por inflación sólo son aceptados cuando la moneda funcional es la de un país hiperinflacionario. Chile no califica como un país hiperinflacionario, de acuerdo a los requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad 29 "Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias".
- d) Impuestos Diferidos: Se deben reconocer inmediatamente todos los efectos de los impuestos diferidos, razón por la cual el 31 de Diciembre de 2008 se debió reversar el saldo no amortizado de las cuentas complementarias creadas años anteriores bajo normativa chilena contra el patrimonio de la Compañía.

El ajuste por impuestos diferidos en la reconciliación del resultado, se realiza para reconocer los efectos por impuestos relacionados con los ajustes a los activos y pasivos producto de la conversión a NIIF, y que se asocien a diferencias temporales con respecto a su valorización de acuerdo con las normas tributarias.

2.2. Clasificación de los Impuestos Diferidos.

De acuerdo con los Estados Financieros presentados bajo PCGA, con aplicación del boletín técnico 60, los impuestos diferidos se clasifican de la siguiente manera:

- a) Balance Clasificado: Los impuestos diferidos se clasifican dentro del Balance Clasificado como activos circulantes y pasivos circulantes. Además, los impuestos diferidos a largo plazo se clasifican como otros activos y pasivos de largo plazo.
- b) Estado de Resultados: El efecto en resultados de los impuestos diferidos se clasifica dentro del Estado de Resultados junto con el Impuesto a la Renta, en una sola línea y después del “resultado antes de impuesto”.

De acuerdo con los Estados Financieros presentados bajo IFRS, con aplicación de la NIC 12, los impuestos diferidos se clasifican de la siguiente manera:

- a) Estado de Situación Financiera: Los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se clasifican dentro del Estado de Situación Financiera como activos no corrientes y pasivos no corrientes respectivamente.
- b) Estado de Resultados Integrales: El efecto en resultados de los impuestos diferidos se clasifica dentro del Estado de Resultados Integrales junto con el Gasto por Impuesto a las Ganancias, en una sola línea y después de “ganancias antes de impuestos”.

2.3. Partidas que originan Impuestos Diferidos.

La sociedad revela en sus notas a los Estados Financieros preparados de acuerdo con PCGA el detalle de los saldos acumulados de impuestos diferidos y sus respectivas cuentas complementarias, donde las partidas que dan origen a impuestos diferidos son:

- Provisiones de: cuentas incobrables, vacaciones, obsolescencia y valuación.
- Ingresos anticipados.
- Amortización de intangibles.
- Activos en leasing.

- Gastos de fabricación.
- Activo fijo y depreciación de activo fijo.
- Indemnización por años de servicios.
- Gastos pagados por anticipado.
- Pérdidas tributarias y utilidad no realizada.

Bajo normas internacionales, la sociedad revela en sus notas a los Estados Financieros preparados de acuerdo con NIIF el detalle de los saldos acumulados de activos y pasivos no corrientes por impuestos diferidos, donde las partidas que dan origen a impuestos diferidos son:

- Estimación de: cuentas incobrables, vacaciones y obsolescencia.
- Propiedades, plantas y equipos, netos.
- Ingresos anticipados.
- Indemnización por años de servicios.
- Beneficios post retiro.
- Pérdida tributaria.
- Utilidad no realizada.

2.4. Revelación de los Impuestos Diferidos en Notas Explicativas a los Estados Financieros.

La empresa revela en sus notas a los Estados Financieros elaborados de acuerdo con PCGA la siguiente información:

- i. Base de presentación para los impuestos corrientes e impuestos diferidos.
- ii. Total de activos y pasivos por impuestos diferidos registrados en los Estados Financieros con su respectiva clasificación, además de las cuentas de activo y pasivo complementarias contabilizadas.

- iii. Detalle de los saldos acumulados de impuestos diferidos y sus respectivas cuentas complementarias, incluyendo:
 - a. Conceptos o partidas que originan los impuestos diferidos.
 - b. Clasificación en activo o pasivo y en corto o largo plazo.
- iv. Composición del impuesto a la renta registrado en los Estados Financieros, especificando:
 - a. Gasto tributario corriente (provisión de impuesto).
 - b. Efecto por activos o pasivos por impuestos diferidos del ejercicio.
 - c. Efecto de la amortización de cuentas complementarias de activos y pasivos por impuestos diferidos.
 - d. Beneficio tributario por pérdidas tributarias.
 - e. Efecto en activos o pasivos por impuestos diferidos por cambios en la provisión valuación.

La empresa revela en sus notas a los Estados Financieros elaborados de acuerdo con IFRS la siguiente información:

- i. Las bases de presentación de los impuestos diferidos, reveladas junto con las bases de presentación del impuesto a las ganancias.
- ii. Detalle de los impuestos diferidos en cada año, incluyendo:
 - a. Los totales de las partidas correspondientes para cada período.
 - b. Clasificación de los impuestos diferidos en activo por impuesto diferido o pasivo por impuesto diferido.
- iii. Los movimientos de los que se derivan los activos y pasivos por impuestos diferidos, partiendo desde su saldo inicial más/menos los movimientos del período para llegar al saldo final de cada período correspondiente.

- iv. La tasa de impuesto a la renta correspondiente para cada período de acuerdo con las publicaciones legales pertinentes.
- v. Las consideraciones de la Administración sobre las proyecciones de utilidades futuras que cubran lo necesario para recuperar los saldos de activos por impuestos diferidos.
- vi. Composición del gasto por impuesto a las ganancias registrado en los Estados Financieros.

3. Conclusiones.

El proceso de transición a las Normas Internacionales de Información Financiera para Compañía Eléctrica del Litoral S.A. fue el 2009, siendo en este período cuando se reconocen los efectos de la aplicación por primera vez de las NIIF, y siendo en el período correspondiente a 2010 cuando se comienza con Full IFRS. Los principales efectos fueron en patrimonio y en resultado, los que aumentaron por los ajustes que debieron hacerse para este proceso.

Los efectos en los Estados Financieros producto por la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en lo que respecta a los impuestos diferidos fueron principalmente en el ajuste por el gasto o ingreso por impuestos diferidos debido a los cambios en la valorización de activos y pasivos por la aplicación de estas normas internacionales.

Las principales diferencias y similitudes obtenidas de acuerdo con la comparación realizada entre los Estados Financieros elaborados bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, obtenidos por medio de la última FECU de la compañía antes de que comenzara con la modalidad Full IFRS, y aquellos elaborados bajo Normas Internacionales de Información Financiera son las siguientes:

- Se elimina la corrección monetaria debido a que, de acuerdo a lo que se establece en las normas internacionales, los ajustes por inflación no corresponden en nuestro país.

- Bajo PCGA los impuestos diferidos se clasifican como activos y pasivos circulantes o de largo plazo, según corresponda, en cambio, bajo NIIF se clasifican como no corrientes.
- El efecto del reconocimiento en resultado de los impuestos diferidos se mantiene sin mayor variación, a excepción del primer año de adopción de las NIIF, cuando se debió conciliar el resultado para reconocer los efectos que se produjeron al ajustar los activos y pasivos de acuerdo a lo establecido en esta normativa internacional.
- De acuerdo con la normativa internacional no considera las cuentas complementarias de impuestos diferidos, por lo deben reversarse llevándolas a patrimonio.
- Las partidas que originan impuestos diferidos no tienen mayor variación en la normativa internacional, sin embargo, algunas de ellas se ven afectadas por la aplicación de las NIIF debido al cambio en su valorización, por lo que debieron ser ajustadas.
- Con respecto a la información a revelar en las Notas Explicativas a los Estados Financieros, bajo las Normas Internacionales de Información Financiera se debe entregar esta información de manera más amplia de lo que se revelaba de acuerdo con la normativa chilena, beneficiando a los usuarios de ella para otorgarles una mayor comprensión sobre la situación financiera de la empresa.

El reconocimiento, tratamiento y revelación de los impuestos diferidos en Compañía Eléctrica del Litoral S.A. está de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera en lo que respecta a la determinación del impuesto a la renta y a la determinación de los impuestos diferidos.

En cuanto al impuesto a la renta tributario, se concluye que éste es calculado aplicando las instrucciones establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta por medio de la determinación de la renta líquida imponible. En ambas normativas se aplica la tasa impositiva vigente para cada período respectivamente sobre las bases respectivas, lo que está de acuerdo con la normativa tributaria aplicable.

La principal información que se revela en las Notas Explicativas a los Estados Financieros de la empresa son las bases de presentación, el detalle de la determinación del impuesto a la renta y de los activos y pasivos por impuestos diferidos, sus movimientos en el período que se está presentando y la tasa de impuesto aplicada.

Con respecto a los rubros que generan impuestos diferidos se concluye que para la empresa en estudio las principales partidas que originan estos impuestos son la estimación vacaciones, los ingresos anticipados, aquellos beneficios post retiro, la indemnización por años de servicios, la estimación de cuentas incobrables y las propiedades, plantas y equipos, siendo estas dos últimas las más relevantes debido a que sus importes representan más del cincuenta y cinco por ciento del total de activos por impuestos diferidos en el caso de la primera, y más del noventa y siete por ciento de los pasivos por impuestos diferidos en el caso de la segunda.

En general, como la compañía aplicaba el Boletín Técnico 60 para contabilizar el impuesto a la renta y los impuestos diferidos, no hubo mayores complicaciones en la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 debido a que el boletín era prácticamente una adaptación de la norma internacional, por lo que, si bien hay diferencias entre ambas normativas, los efectos de su aplicación fueron menores y tolerados los primeros años de adopción de las NIIF.

BIBLIOGRAFÍA

Artículos

- Díaz, J., Pacheco, L. y Zúñiga, F. (2009). Convergencia Contable: Cambios Profundos en la Contabilidad Chilena. Activo Fijo, un caso a considerar. Capic Review, Volumen 7.
- Pinto, G. (2008). Diferencias entre el tratamiento contable y tributario de los instrumentos financieros en Chile, y sus efectos en el Impuesto Diferido. Capic Review, Volumen 6.

Leyes y Normativa

- Colegio de Contadores de Chile A.G. (1998). Boletín Técnico N° 56: Principios y Normas de Contabilidad.
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (1998). Boletín Técnico N° 60: Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos.
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (1999). Boletín Técnico N° 68: Complemento del Boletín Técnico N° 60 “Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos.
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (2000). Boletín Técnico N° 69: Complemento del Boletín Técnico N° 60 “Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos.
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (2001). Boletín Técnico N° 71: Interpretación del Boletín Técnico N° 60 “Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos”
- Colegio de Contadores de Chile A.G. (2002). Boletín Técnico N° 73: Complemento del Boletín Técnico N° 60 “Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos.
- International Accounting Standards Board. (2009). Norma Internacional de Contabilidad N° 1: Presentación de Estados Financieros.

- International Accounting Standards Board. (2009). Norma Internacional de Contabilidad N° 2: Inventarios.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 12: Impuesto a las Ganancias.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 16: Propiedades, Planta y Equipo.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 17: Arrendamientos.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 18: Ingresos de Actividades Ordinarias.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 29: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 32: Instrumento Financieros: Presentación.
- International Accounting Standards Board. (2009). Norma Internacional de Contabilidad N° 36: Deterioro del Valor de los Activos.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 38: Activos Intangibles.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Contabilidad N° 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.
- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Información Financiera N° 1: Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

- International Accounting Standards Board. (2012). Norma Internacional de Información Financiera N° 9: Instrumentos Financieros.
- Ministerio de Hacienda (2013). Decreto Ley N° 830: Código Tributario.
- Servicio de Impuestos Internos (2013). Decreto Ley N° 824: Ley sobre Impuesto a la Renta.

Libros

- Borges, H. (2009). Convergencia en Chile IFRS-NIIF. Activos Fijos, Intangibles, Valoración de Activos. Santiago. Editorial PuntoLex S.A.
- Cantillana, J. (2004). Impuestos Diferidos. Santiago. Editorial LexisNexis Chile.
- Contreras, H., González, L. (2006). Curso Práctico de Impuesto a la Renta. Santiago. Editorial Cepet.
- García, M. (2004). Fundamentos y Normativa de la Contabilidad. Santiago. Editorial Legal Publishing Chile, Tercera Edición.
- López, G. y Torres, F. (2008). Manual de Consultas IFRS. Tratamiento Contable del Activo Fijo según NIIF/IFRS y su Implicancia Tributaria. Santiago. Ediciones Costa Brava S.A., Libro 2.
- Torres, F. y Contreras, O. (2008). Manual de Consultas IFRS. Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Santiago. Ediciones Costa Brava S.A., Libro 1.

ANEXOS

Anexo 1: Actividades a realizar para cumplir los Objetivos.

Objetivo 1: “Identificar las diferencias y similitudes producidas entre el Boletín Técnico N° 60 y la NIC 12”.

- ✓ Confección de un cuadro comparativo entre el Boletín Técnico N° 60 y la Norma Internacional de Contabilidad N° 12, en cuanto a su aplicación en la empresa, utilizando para ello la FECU de 2009 y los EEFF consolidados de 2010-2009.

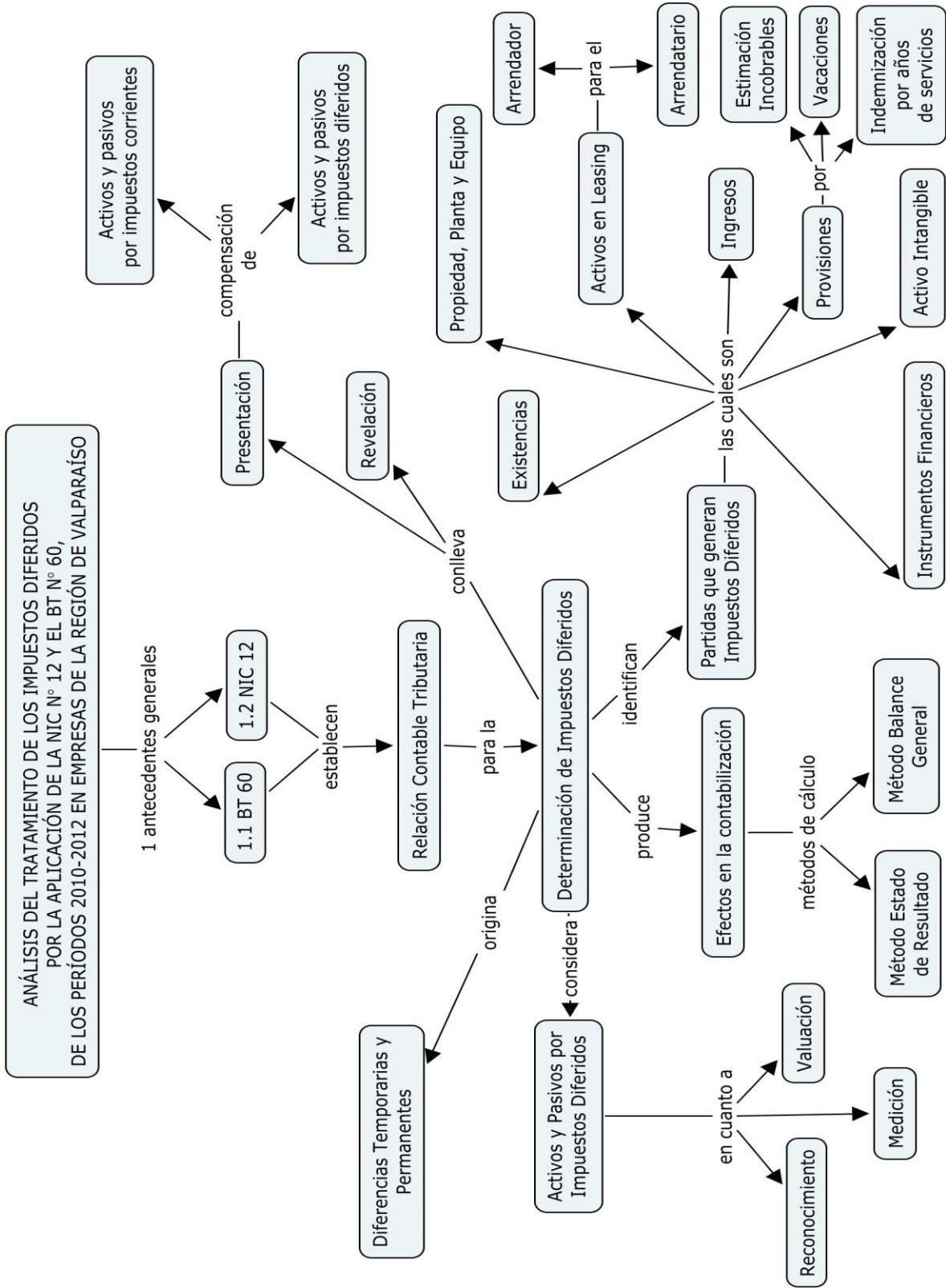
Objetivo 2: “Explicar el reconocimiento, tratamiento y revelación de los impuestos diferidos en la empresa sujeto de investigación, de acuerdo a las normas que lo regulan”.

- ✓ Lectura de la normativa contable relacionada con el reconocimiento, tratamiento y revelación de los impuestos diferidos.
- ✓ Lectura y extracción de las notas de los Estados Financieros, en cuanto a reconocimiento, tratamiento y revelación de impuestos diferidos.
- ✓ Complementación de los documentos con la información obtenida en la entrevista en profundidad al informante clave de la empresa en estudio.

Objetivo 3: “Determinar los rubros que generan impuestos diferidos y sus efectos en los Estados Financieros producto de la adopción de IFRS en una empresa de la región de Valparaíso”.

- ✓ Lectura y extracción de las memorias y notas de los Estados Financieros, en lo relacionado con los rubros que originan impuestos diferidos y el detalle de la composición de las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos.
- ✓ Extracción de la información entregada por el entrevistado en la entrevista en profundidad aprobada por él mismo, como complemento de la actividad anterior.
- ✓ Complementación de los documentos con la información obtenida en la entrevista en profundidad al informante clave de la empresa en estudio.

✓ Anexo 2: Mapa Conceptual del Marco Teórico.



Anexo 3: Diseño de entrevista dirigida al informante clave de la empresa en estudio, elegido de acuerdo a los criterios establecidos en la metodología de investigación.

Considerando el propósito de la entrevista, el cual se relaciona directamente con el problema de investigación y los objetivos establecidos, se presentan a continuación las preguntas referidas a la adopción de las NIIF, la determinación del impuesto a la renta y a la determinación de los impuestos diferidos.

1) Preguntas relativas a la adopción de las normas internacionales de información financiera.

- ¿Cómo llevó a cabo la empresa el proceso de convergencia a IFRS por la adopción de las NIIF?
- ¿Qué asesorías fueron necesarias, en cuanto a las dificultades del lenguaje de estas normas?
- ¿La empresa tubo que capacitar a las personas de la empresa para llevar a cabo este proceso?
- ¿En qué departamento de la empresa fue el más afectado por estos cambios en la normativa contable y que, por tanto, hubo que enfocar la mayor parte de las capacitaciones?
- ¿Qué dificultades hubo en la preparación y presentación de los Estados Financieros por su modificación de acuerdo a las NIIF?
- ¿Cuáles cree que son las principales ventajas y desventajas de la adopción de las NIIF?

2) Preguntas relativas a la determinación del impuesto a la renta.

- ¿Qué hechos registrados en los Estados Financieros se incluyen en este gasto tributario?
- ¿Cómo ha influido en esta determinación los cambios en las tasas impositivas?
- Cuando hay pérdidas tributarias, ¿contra qué realiza su imputación?, ¿contra utilidades generadas en periodos anteriores o contra utilidades futuras?

- ¿Cómo presenta el gasto por impuesto a la renta en los Estados Financieros de la empresa?

3) Preguntas relativas a la determinación de impuestos diferidos.

- ¿Cuáles son las principales partidas de la empresa que dan origen a los impuestos diferidos? Y ¿qué tipo de impuestos diferidos?
- ¿Compensan activos por impuestos diferidos con pasivos con impuestos diferidos de acuerdo a lo establecido en la NIC 12?
- ¿Cómo se presentan los impuestos diferidos en los Estados Financieros de la empresa?
- ¿Qué información se revela en las notas explicativas a los Estados Financieros de la entidad?
- ¿Qué cambios en las políticas contables de la empresa fueron necesarios para poder presentar y revelar la información conforme a las NIIF?

Cabe señalar que la información entregada por parte del entrevistado, al igual que los resultados que se obtengan de ella, serán tratados con completa confidencialidad, serán utilizados solamente para fines de estudio y serán incluidos en la investigación previa revisión y autorización por parte del entrevistado.

Anexo 4: Informe Final de Entrevista Transcrita y Autorizada.

Entrevista dirigida a informante clave de empresa en estudio, elegido de acuerdo a los criterios establecidos en la metodología de investigación.

La presente entrevista se realiza con el propósito de obtener información relevante para la investigación, la que se relaciona directamente con el problema de investigación y los objetivos establecidos.

El entrevistado es el señor Fernando Vega Carrasco, Jefe de Contabilidad General de la empresa Chilquinta Energía S.A., empresa controladora de Compañía Eléctrica del Litoral S.A., con quién se realizó el contacto inicial vía email, adjuntando el diseño de la entrevista con los temas a considerar en ella. Posteriormente se llevó a cabo la entrevista en profundidad en oficinas de la empresa, la que fue transcrita y enviada al entrevistado vía correo electrónico para su revisión y autorización.

- 1) Preguntas relativas a la adopción de las normas internacionales de información financiera.
 - i. ¿Cómo llevó a cabo la empresa el proceso de convergencia a IFRS por la adopción de las NIIF?, considerando el tema de investigación.

“El proceso de convergencia en la compañía se realizó con recursos internos, primero capacitando un equipo de trabajo a través de un Diplomado IFRS dictado por la PUCV y luego plasmar dichos conocimientos en un trabajo de investigación y aplicación a los estados financieros PCGA. El resultado permitió establecer la posición financiera por la convergencia de la Compañía y sus filiales”.

“Los principales rubros a revisar fueron: propiedades, plantas y equipo, beneficios a los empleados, inversiones por el método de la participación, impuestos diferidos y la clasificación de activos y pasivos de acuerdo a las actividades de operación de la Compañía”.

“El tema es que los impuestos diferidos en realidad siempre han existido, lo que pasa es que con el antiguo boletín técnico existía, después de dejaron de realizar y después volvieron el 2001; se volvió a contabilizar impuestos diferidos y ahí recogió todo lo que dicen hoy en día las NICs. Entonces, el gran cambio es que las diferencias eran temporarias o permanentes en función de la renta líquida, en cuanto a lo que se llamaba impuesto diferido, y hoy en día es un todo, vas a encontrar partidas que son permanentes y temporarias a la vez, como por ejemplo el activo fijo que por regla es permanente pero al final es temporaria porque lo vas reversando en los períodos siguientes”.

“En gran parte hoy en día, en los Estados Financieros te cuesta un poco verificar el impacto en impuestos diferidos, de hecho hay una nota; si te vas a las memorias anteriores al 2010 vas a encontrar que muchas empresas tienen reflejado el

impacto de acuerdo a IFRS 1, o sea, hay todo un tema sobre eso y que afectó de distintas maneras porque, por ejemplo, si tenías obras en ejecución, tuviste que sacar la corrección monetaria, entonces te quedó bajo lo financiero sin corrección monetaria y bajo lo tributario con corrección monetaria, entonces ya tuviste un impacto sobre impuestos diferidos. Por lo tanto, todo ese impuesto diferido se produce por la convergencia. Entonces, lo primero que hiciste fue eliminar las cuentas complementarias que tenías de activo y pasivo que generaste al 2001, entonces en el 2001 se dijo: usted calcule su impuesto diferido y la diferencia que le dé no lleve su impacto a Resultado, llévela a Patrimonio (o a estas cuentas complementarias) y vaya amortizándola en el tiempo con un tiempo de amortización promedio para esas cuentas. Cuando aplicamos IFRS esas cuentas complementarias se fueron a cuentas de ajustes por convergencia, como la corrección monetaria del activo fijo y si tienes intangibles también tenías que llevarlos a costo histórico al momento que lo adquiriste porque todos esos fueron ajustes iniciales”.

“Hoy en día, los Estados Financieros son consolidados, por lo que te vas a encontrar con un gran número de impuestos diferidos, y en las notas puede que los encuentres pero en el caso nuestro, que somos eléctricos, mayoritariamente los efectos de impuestos diferidos están en el activo fijo, ya que, la mayor parte de nuestro activo está conformado por el activo fijo y los otros son beneficios que ya estaban a costo actuarial, por lo tanto, no hicimos ningún cambio. El único cambio que hicimos fue la indemnización por años de servicios, ya que la teníamos de acuerdo al Boletín Técnico N° 8 y la tuvimos que pasar a IAS 19, a valor actuarial, por lo tanto, ya me generó un cambio en la base y eso, al compararla con el tributario, me generó un impuesto diferido, por lo tanto ahí tengo otro ajuste”.

- ii. ¿Qué asesorías fueron necesarias, en cuanto a las dificultades del lenguaje de estas normas?

“Bueno, la verdad es que nosotros generamos un proyecto de convergencia en el cual fue un equipo de trabajo interno liderado por uno de mis colegas y yo para llevar a cabo este proceso en la empresa”.

“Al generar el proyecto de convergencia el equipo debió interiorizarse de todos los cambios y de lenguaje normativos, a través del Diplomado en estudio”.

- iii. ¿La empresa tuvo que capacitar a las personas de la empresa para llevar a cabo este proceso?

“La capacitación inicial consistió en inscribir al equipo encargado del proyecto de convergencia en un diplomado dictado por la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, y luego traspasar los conocimientos al proceso y a los colegas del área. Posteriormente, se realizaron cursos de capacitación dictados por nuestros Auditores Externos”.

- iv. ¿En qué consistió para ustedes este proceso de convergencia?

“Como se indicó, consistió en un proyecto que involucró al área contable y la primera aproximación de los resultados se realizó con los datos del año 2008... posteriormente en el año 2009 se realizó el proceso final, en el cual se revisaron algunos detalles relacionados con servidumbres de paso que debían ser clasificadas como Intangibles, para dar pie a la partida Full IFRS en el año 2010”.

“Por otra parte, la compañía siempre ha mantenido el detalle del activo fijo bajo el concepto de componentización, por lo que no hubo impacto ni cambios significativos en su aplicación bajo IFRS”.

“La meta final se completó con la revisión de los Auditores Externo consiguiendo un informe sin observaciones significativas”.

- v. ¿En qué departamento de la empresa fue el más afectado por estos cambios en la normativa contable y que, por tanto, hubo que enfocar la mayor parte de las capacitaciones?

“Nosotros, los cambios en la normativa afecto principalmente al área contable, no así para otros usuarios internos porque para ello fue transparente el cambio. Otros impactos radicaron en la reformulación de los reportes de información hacia los accionistas y áreas internas. Entonces, el impacto fue para nosotros por lo que armamos una unidad de reporte para poder sacar la información pertinente para los accionistas y para personas internas y bueno, nosotros el activo fijo ya lo teníamos como componente, así que no tuvimos que hacer mucho, además que tomamos un costo atribuido que era el valor o la salida que dio la S.V.S. y los organismos pertinentes para poder llevar los activos fijos, porque la otra era retasarlos o volver al costo histórico y resulta que aquí hay bienes que son del año 60'-70', entonces es muy complejo y, por lo tanto, retasarlo tiene un costo económico tan grande que no tenía sentido. Entonces nos quedamos con el costo atribuido a tal fecha y ahí paramos y partimos con costo histórico de ahí en adelante”.

- vi. El primer año que tuvieron que hacer Full IFRS, ¿cómo lo hicieron con el tema de la comparabilidad de los Estados Financieros?, porque el año anterior llevaban P.C.G.A.

“Como se indico anteriormente, nuestro trabajo final correspondió a la convergencia de los estados financieros 2009 para dar inicio formal en enero 2010 bajo Full IFRS. Tuvimos que hacer 2009 y 2010 para poder hacerlo comparativo. Tuvimos que hacer todo el 2009 porque en el fondo partimos el 2009 pero empezamos el 2010 en serio y el 2009 quedó armado para poder hacerlo comparativo”.

- vii. ¿Qué dificultades hubo en la preparación y presentación de los Estados Financieros por su modificación de acuerdo a las NIIF?

“Lo más complicado no fue prepararlo, fue clasificarlo porque acuérdate que está la IFRS 1 que habla de cómo se arman los activos y pasivos, por ejemplo; tenemos muchos clientes por lo que el fuerte es el ciclo operacional, entonces está el marco conceptual de por medio, están las IFRS que mandan sobre el marco conceptual, entonces el concepto empresa en marcha sigue estando vigente de todas maneras y yo creo que lo más complejo fue separar los activos y pasivos financieros porque la cuenta por cobrar es un activo financiero pero son todos corrientes. Así mismo, si tengo un crédito por cinco años está relacionado con el ciclo de operación por eso pasa a ser corriente. Entonces yo creo que esa fue una de las grandes complicaciones”.

“Lo otro fue separar todo lo que era licencia de software porque habitualmente los tienes considerados como parte del activo fijo; instrumentos y equipos y esas cosas, entonces separarlo porque ya pasó a ser un intangible distinto a la plusvalía, por lo tanto, tuviste que empezar a separar muchas cosas que antes para ti era transparente como parte del activo fijo. Entonces, determinar claramente que todo lo que era computacional, principalmente licencias de software, es intangible distintos a la plusvalía y se controla aparte, dentro del activo fijo pero está controlado aparte, con sus cuentas apartes, con su vida útil aparte. Y tú también contabilizas el tema de los repuestos como parte integral del activo cuando tienen un mantenimiento mayor a los x años”.

“Hay cosas que tú vas aprendiendo en el camino, son dificultades porque tienes que cambiar la forma de hacer las cosas en el fondo, el ejemplo típico de que si yo tengo un avión o un barco el motor va separado de las demás piezas, bueno, nosotros ya lo teníamos así porque una subestación tiene varias cosas; tiene un transformador, tiene un patio, tiene cables conductores, barras, baterías, y otros entonces teníamos todo separado ya y no se nos hizo tan complicado. Para otras empresas si fue complicado porque empezaron a de segregar mucho y desarmaron un puente que en vez de tener cien mil activos tenían quinientos mil y ¿cómo procesas eso en un sistema que no te va a aguantar? Nosotros afortunadamente lo teníamos ya diseñado”.

- viii. ¿Cuáles cree que son las principales ventajas y desventajas de la adopción de las NIIF?

“La verdad es que ventaja, desde nuestro punto de vista como empresa, la ventaja es que hay un mayor grado de apertura de la información para los accionistas o terceros porque, en el fondo, si tú tomas un informe que se presenta en la S.E.C. de cualquier empresa de Estados Unidos o las de Europa, aunque yo no he visto las de Europa y las de Estados Unidos sí, son unos libros que parecen memorias trimestralmente y ahí está toda la situación de la empresa detallada con todas las

cosas. Nosotros estamos yendo a eso; la persona que quiere invertir puede leer y puede entender, el que entiende, para saber en qué está la empresa”.

“Una de las desventajas que acá, como somos empresa con filiales, tenemos que consolidar, entonces se presenta todo un set y la persona que quiera saber algo individual no lo va a encontrar tan fácilmente. El Banco Central pide información adicional para poder completar los Estados Financieros individuales como datos informativos y la S.V.S. pide la información de cierta manera. Entonces yo creo que la parte más dura, más allá de llevar los Estados Financieros, es llenar los cuadros de la S.V.S., lo que se llamaba la FECU. Yo creo que va por ahí pero no son ventajas ni desventajas, son complicaciones que tienen las empresas”.

“Yo creo que hay más ventajas que desventajas porque con los Boletines Técnicos que teníamos nosotros bajo P.C.G.A. estaban muy similares, o sea, si tu comparas lo que dice el Boletín Técnico con IFRS las diferencias que nos afectan a muchas empresas son muy pocas, de hecho los banco migraron mucho antes por algún motivo y en las empresas por lo general se partió el 2005, 2006 por ahí y es un tema que ya venía. El tema de la migración se hizo fácil porque muchos Boletines Técnicos estaban muy cercanos a lo que decía la normativa internacional, de hecho P.C.G.A. dice: si usted no encuentra la solución dentro de los Boletines Técnicos locales vaya a las normas internacionales o, si no, a cualquier otra similar, por lo tanto, ya tenías un marco conceptual o un marco de trabajo. El Boletín Técnico 1 es muy parecido al marco conceptual, o sea, hay muchas similitudes, lo que nos ayudó a trabajar en un esquema más ordenado. Para las empresas que son ordenadas era fácil, las que tienen complicaciones son las Pymes porque aplicar IFRS Pyme es distinto, para una empresa familiar que tiene que convertir todas sus existencias a valor neto realizable y ¿qué es eso? Es muy complejo porque cómo valorizan, a lo mejor tiene un buen sistema de inventario, puede que sí o puede que no, no lo sé porque hay varias cosas nuevas, o sea, tu puedes agregarle al costo otras cosas como el flete, aunque yo creo que yo ya todos lo hacen”.

2) Preguntas relativas a la determinación del impuesto a la renta.

- i. ¿Qué hechos registrados en los Estados Financieros se incluyen en este gasto tributario?

“Como agregados y deducciones son aquellas, en el caso de la compañía que es una empresa que tiene filiales, son los agregados por el lado de la empresa relacionada que es la corrección monetaria sobre las inversiones, la utilidad devengada sobre ella misma, agregados y deducciones respectivamente, provisiones, obligaciones bajo NIC 19 que son atribuibles como gasto tributario, el tema del activo fijo; la corrección monetaria y la depreciación, la que es la financiera versus la tributaria y el capital propio inicial tributario. Eso a grandes rasgos son grandes ajustes en la Renta Líquida y que en cada una de las

empresas no son muchos porque con la aplicación de IFRS es efecto 0 porque al final del día es lo mismo, al final prima lo tributario y cualquier cosa que haya impactado lo financiero sale de ese mundo tributario, por lo tanto, tú tienes todos tus ingresos facturados, tus gastos reconocidos y le sumas un par de cosas, le restas otras más y esa es tu base tributaria. Por lo tanto yo creo que el activo fijo siempre es el que prima sobre todas las cosas”.

- ii. ¿La empresa se acoge a depreciación acelerada?

“Sí, porque tenemos un gran volumen de inversión. Tenemos activaciones por alrededor de 20.000 millones, fácilmente 40.000 millones al año en incremento de activo fijo, por lo tanto, representa un gran porcentaje del total de activos”.

- iii. ¿Cómo ha influido en esta determinación los cambios en las tasas impositivas?

“Bueno, hubo impacto económico principalmente en los años previos cuando pasamos del 17-18,5 al 18, 19 y 20, y luego volvimos al 17, años después se mantuvo al 20 fija. Entonces, el impuesto financiero se ve alterado por la diferencia de cambio de tasa por impuesto diferido porque el cargo real es el cargo real, o sea, contra eso no se puede hacer nada. La tasa que pasó del 17 al 18 es un 1% en el año inmediatamente a años posteriores pero como tú tienes que tener la tasa del 17% para todos los activos y pasivos no corrientes, el impuesto diferido se mantenía sobre la misma base. No es lo mismo para los que son corto plazo o corrientes porque se devuelven dentro del mismo año o al año siguiente, por ejemplo; la estimación deudores incobrables, esa se va reversando en el mismo año o en el año siguiente como máximo, por lo tanto, tuviste al 17 y pasaste al 18,5; del 18,5 pasaste al 20 y luego volvías al 17 pero cuando ocurriese, en cambio, los activos y pasivos no corrientes te quedan siempre al 17. Esto tiene un efecto en el resultado financiero pero no tributario, por lo tanto, el impuesto diferido no te compensaba un 100% la carga tributaria, acuérdate que el impuesto diferido tiende a compensar la carga tributaria para emular que los impuestos bajo tasa efectiva equivalgan a los ingresos financieros, por consiguiente, la tasa ya no era un 17, hoy en día yo calculo y me da un 20, en esa época me daba un 13,5; 14,8; 15,9; etcétera”.

- iv. Cuando hay pérdidas tributarias, ¿contra qué realiza su imputación?, ¿contra utilidades generadas en periodos anteriores o contra utilidades futuras?

“Cuando tienes pérdidas tributarias del período lo que tienes que hacer es absolverlas con utilidades pasadas, porque si tienes FUT positivo lo tienes que imputar. Si tienes pérdidas tributarias o devoluciones de pérdidas tributarias, vas a recuperar en el tiempo y cuando tienes utilidades vas absolviendo las pérdidas hacia atrás, acuérdate que es FIFO; lo primero que entra es lo primero que sale, entonces tienes que ir absolviendo hacia atrás, esto desde el punto de vista tributario. Desde el punto de vista financiero, la normativa dentro de la ley de

sociedades anónimas dice: a las utilidades primero se imputarán a ellas las pérdidas financieras de años anteriores y, si queda plata, se puede repartir a los accionistas”.

- v. ¿Cómo presenta el gasto por impuesto a la renta en los Estados Financieros de la empresa?

“Se presenta como impuesto a la renta, tal cual. Si tú ves una ex ficha codificada uniforme (ex FECU), dice: Resultado Neto antes de Impuesto y, abajo, Impuesto a la Renta o Impuestos a la Renta porque incluye impuestos diferidos”.

3) Preguntas relativas a la determinación de impuestos diferidos.

- i. ¿Cuáles son las principales partidas de la empresa que dan origen a los impuestos diferidos?

“Generan impuestos diferidos todas las estimaciones que tenga hoy día porque son contables; deudores incobrables, provisión vacaciones, lo que era el boletín técnico 47 que sigue estando esa estimación y es un costo que se reconoce financiera pero no tributariamente, los ingresos anticipados que tú le cobras al cliente a quien le prestas los servicios, los gastos anticipados si es que los hubiese, todo lo que es activo fijo neto y algún valor actuarial que puedas tener que no tiene compensación tributaria y también genera impuesto diferido, las indemnizaciones por años de servicios, esas principalmente”.

- ii. ¿Compensan activos por impuestos diferidos con pasivos con impuestos diferidos de acuerdo a lo establecido en la NIC 12?

“Lo que pasa es que yo puedo compensar el impuesto diferido por cobrar del activo fijo bruto contra la depreciación que es un impuesto diferido por pagar. Habitualmente los activos de corto plazo se pueden presentar compensados pero a nivel individual, porque si yo, en el caso de Compañía Eléctrica que presenta sus Estados Financieros consolidados, tiene que sumar todos los activos y todos los pasivos, y presentarlos abiertos. Lo mismo que los impuestos por recuperar, ahora impuestos corrientes por recuperar y los impuestos corrientes por pagar, hoy yo puedo compensar y presentar el saldo que corresponda; activo o pasivo, pero aquí consolidado, tengo que separarlo, no se permite compensar las partidas”.

- iii. ¿Qué información se revela en las notas explicativas a los Estados Financieros de la entidad?

“Primero la composición de los impuestos diferidos; las partidas que lo componen, cada uno con sus saldos. Después, en otra nota, el efecto en resultado de esos mismos movimientos porque se presentan los saldos primeros; activos por impuestos diferidos, pasivos por impuestos diferidos, y después muestras los

saldos que generaron impuestos diferidos en el resultado, es decir, la variación que afecta a resultado”.

“Después, otra nota es la composición de la tasa efectiva, no ves que también suma las partidas aplicando la tasa a resultado antes de impuesto, te da un monto y después te dice cómo tú compones los cargos y abonos para poder llegar a la tasa del impuesto realizado, en el fondo, ahí tú regeneras las diferencias temporarias y muestras la tasa efectiva. La verdad es que la tasa real es un 20% pero tu tasa es un 18% porque, por ejemplo, hay partidas dentro de la renta líquida que son permanentes; la corrección monetaria, el capital propio tributario, la inversión en empresa relacionada, todo un conjunto que no se va a compensar en el tiempo, por lo tanto, tienes distintas partidas”.

- iv. ¿Qué cambios en las políticas contables de la empresa fueron necesarios para poder presentar y revelar la información conforme a las NIIF?

“Bueno, hubo todo un cambio porque la primera aplicación, más IFRS 1 dan las pautas, además que cada IAS te dice qué es lo que tienes que revelar. Por ejemplo, tú tienes que tener las políticas contables realmente establecidas; cuándo es un activo financiero, cuándo es un pasivo financiero, qué cosas vas hacer, si tú tienes un préstamo con terceros sin tasa de interés ¿cómo se presenta? Bueno, es al costo amortizado, lo dice la normativa, también todo incremento en activo fijo, ¿cómo lo vas a registrar?, que es a costo histórico, hablar también de las depreciaciones y cada uno de los ítems que sean consecuentes con los Estados Financieros, cómo tú lo vas a registrar, en sí es todo; cuál es tu moneda funcional y que los directores están de acuerdo con esas políticas contables que tú estás diciendo que vas a aplicar. En el fondo es todo el cómo tú haces las cosas; lo primero es el marco teórico de cómo hacer las cosas, después cómo lo haces, por ejemplo, deudores incobrables; yo tengo que mi política es contabilizar deudores incobrables ¿cómo lo hago?, tengo la política o procedimiento que dice que todas las deudas que tengan más de 180 días las provisiono como incobrables 100%, bajo que cumpla ciertos requisitos. Entonces, tú vas haciendo un rayado de cancha de cómo vas hacer las cosas para que la persona que lea sepa que esta empresa funciona de esta manera”.

Anexo 5: Cálculo de porcentajes de Impuestos Diferidos para los períodos 2010, 2011 y 2012, en Compañía Eléctrica del Litoral S.A.

Cuentas	2012		2011		2010	
	act	pas	act	pas	act	pas
edi	58.857	-	50.474	-	48.657	-
ppe neto	2.899	600.923	2.602	482.704	889	466.722
pdda tributari	167	-	-	-	-	-
est vacaciones	14.040	-	13.187	-	14.462	-
ing anticipado	4.800	-	403	-	-	-
benef post ref	10.700	-	8.090	-	9.671	-
ias	-	8.770	-	7.635	-	1.456
ut no realizad	3.983	-	3.385	-	3.385	-
otros eventos	10.200	6.877	11.492	11.262	8.705	11.982
Totales	105.646	616.570	89.633	501.601	85.769	480.160

Porcentajes

Total ID 2012	722.216	14,628	Activos
		85,372	Pasivos
Total ID 2011	591.234	15,1603	Activos
		84,8397	Pasivos
Total ID 2010	565.929	15,1554	Activos
		84,8446	Pasivos

2012		2011		2010	
% act	% pas	% act	%pas	% act	% pas
55,71	0,00	56,31	0,00	56,73	0,00
2,74	97,46	2,90	96,23	1,04	97,20
0,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13,29	0,00	14,71	0,00	16,86	0,00
4,54	0,00	0,45	0,00	0,00	0,00
10,13	0,00	9,03	0,00	11,28	0,00
0,00	1,42	0,00	1,52	0,00	0,30
3,77	0,00	3,78	0,00	3,95	0,00
9,65	1,12	12,82	2,25	10,15	2,50
100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00