

RESUMEN

Producto del proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera que está desarrollándose en nuestro país, están surgiendo una serie de interrogantes e inquietudes, cuyo esclarecimiento es de vital importancia para el correcto desarrollo de nuestra profesión.

Una de estas interrogantes surge para todos aquellos que están obligados a cumplir con la Norma Tributaria, puesto que sus preceptos descansan sobre una base contable construida por principios básicos, los cuales al modificarse provocan dudas de cómo determinar correctamente el Resultado Impositivo. Es en atención a lo anterior que surge el presente estudio, tendente a proponer los procedimientos para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría, una vez adoptadas las Normas Internacionales de Contabilidad para los rubros del Activo Fijo, Activo Fijo Leasing, Corrección Monetaria, Existencias, Activos Intangibles y Goodwill.

Lo anterior se llevará a cabo mediante un análisis de ciertas normas internacionales y sus variaciones con respecto a las actuales normas locales, además del desarrollo de un proceso de identificación de los procedimientos actuales para determinar el Resultado Impositivo, el que permita determinar las diferencias entre la Normativa Actual y la Internacional, para luego de obtener claridad y una visión global, proponer los procedimientos que sean necesarios para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría, una vez adoptadas las Normas Internacionales de Contabilidad para los rubros ya mencionados.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Enmarcado en el proceso de estandarización de la normativa contable que busca establecer parámetros de alta calidad concebidas desde una perspectiva globalizada y motivado por el beneficio de una información financiera transparente y comparable más allá de nuestras fronteras. Chile se prepara para adoptar las IFRS/NIIF (Internacional Financial Reporting Standard / Normas Internacionales de Información Financiera). Este nuevo cuerpo de Normas Contables tendrá un impacto significativo en la preparación de los Estados Financieros, ya que se observan nuevos criterios y aspectos importantes, tales como los cambios en la presentación de los Estados Financieros, el valor justo, la eliminación del sistema de corrección monetaria, la forma de valorizar los activos biológicos, la retasación técnica del activo fijo, entre otros.

Quienes están obligados a cumplir con la Norma Tributaria, que utiliza como base la contabilidad para determinar el resultado impositivo, verán complicada la obtención de éste, ya que se requerirá un acabado conocimiento de estas nuevas normas contables para lograr su adecuada determinación. Es por esto que nace la necesidad de establecer la manera en que se determinará el Resultado Impositivo, ya sea adaptando los procedimientos actuales o proponiendo nuevos, tanto para el tratamiento de los activos como también para el de los pasivos, que establezcan un sólido nexo entre IFRS y la normativa tributaria, a fin de determinar con claridad el Resultado Impositivo de las empresas.

Es así como surgen las siguientes interrogantes:

¿Cómo se determinará el resultado impositivo de una empresa una vez adoptadas IFRS?

Los cambios en los criterios contables existentes para los Activos ¿Qué efectos tendrán en el procedimiento de determinación del Resultado Impositivo de Primera Categoría?

Los cambios en los criterios contables existentes para los Pasivos ¿Qué efectos tendrán en el procedimiento de determinación del Resultado Impositivo de Primera Categoría?

¿Se pueden adaptar los procedimientos existentes para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría o habrá que proponer nuevos?

Es en atención a lo anterior que surge el presente estudio, tendiente a proponer los procedimientos para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría basado en el resultado contable, una vez adoptadas las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a Noviembre 2006 aplicadas a los rubros de Activo Fijo, Activo Fijo Leasing, Corrección Monetaria, Existencias, Activos Intangibles y Goodwill.

OBJETIVOS

General:

Proponer los procedimientos para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría una vez aplicadas las Normas Internacionales de Información Financiera para los rubros de Activo Fijo, Activo Fijo Leasing, Corrección Monetaria, Existencias, Activos Intangibles y Goodwill.

Específicos:

1. Analizar las Normas Internacionales de Información Financiera y cómo éstas varían en relación a las normas contables actualmente vigentes.
2. Identificar los procedimientos actuales para determinar el Resultado Impositivo con relación a la determinación del resultado contable.
3. Establecer las diferencias en los procedimientos de determinación del Resultado Impositivo de Primera Categoría una vez aplicadas las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile.
4. Proponer los procedimientos para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría, con relación a los resultados obtenidos de los objetivos anteriores.

MARCO REFERENCIAL

Marco Filosófico / Antropológico:

Cuando surgen modificaciones o cambios en la manera de hacer las cosas, se persigue siempre un mismo objetivo, mejorarlas u optimizarlas, pero dichos cambios serían innecesarios sino existiera un ente identificado con los beneficios que el cambio supone. Cuando los directos beneficiados son las personas se pone mayor énfasis en alcanzar los objetivos.

Lo anterior es lo que ocurre con el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se está de acuerdo en que las empresas tendrán criterios de aplicación global, resultados absolutamente comparables, la información más homogénea y por consiguiente, una medición de la posición financiera y de resultados que brinda confianza a los entes interesados en los Estados Financieros.

Este impulso por mejorar la confianza en los Estados Financieros tiene por finalidad ayudar a las personas en la toma de sus decisiones, eliminando las “sensaciones” que de la información financiera actual se desprenden, cambiándola por una información clara y potente libre de ambigüedades.

La adopción de las NIIF puede ocasionar interrogantes en el proceso de Análisis Tributario de determinación del Resultado Impositivo de una empresa, lo que de una u otra forma afecta al hombre inserto en el mundo económico, contable, tributario o empresarial. Nace entonces la problemática de dar confianza una vez más a este agente, generándose así una necesidad de actualización de los conocimientos profesionales.

Es por ello que el presente proyecto de investigación pretende satisfacer la necesidad anterior, esto es, analizar los efectos en la determinación del Resultado Impositivo producto de la migración a las normas NIIF/IFRS.

Marco Teórico:

Desde hace bastante tiempo se está habituado a hablar de la globalización, de los tratados internacionales, de mercados mundiales, clientes y/o usuarios internacionales, etc. El ambiente de los negocios y la economía ya dejó de ser local y por consecuencia directa de ello, las ciencias y herramientas que contribuyen en el desarrollo de estos también.

Con el paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América, está haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, la contabilidad como ciencia encargada de cuantificar, registrar e informar hechos económicos para obtener información útil en la toma de decisiones, necesita ser homogenizada, así como también los Estados Financieros que emite. Es con esta problemática que surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo su principal objetivo la uniformidad en la presentación de la información en los estados financieros, sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo e interpretando.

Los primeros pasos para lograr esta uniformidad se dieron en Estados Unidos, con la formación del APB-Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este consejo elaboró los primeros textos que sirvieron como guías de presentación de información financiera.

A partir de la disolución del APB surge el FASB-Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), el cual emitió un sinnúmero de normas que comenzaron a transformar la forma de visualizar y presentar la información financiera.

Es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países. Este es el organismo responsable de emitir las NIC. El éxito de las NIC está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los diversos países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos.

El proceso de convergencia no es algo nuevo en Chile, en efecto, si bien no obedeció a un proceso sistemático, se puede decir que comenzó en el año 1997 con el Boletín Técnico N° 56, que estableció: “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”.

En Noviembre del año 2003, la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, encarga un estudio para converger las normas actuales a Normas Internacionales de Información Financiera para la industria bancaria, luego de ello el siguiente gran paso lo da el Colegio de Contadores de Chile A.G., al firmar en Mayo del año 2004 un convenio con el Banco Interamericano del Desarrollo el cual permite obtener el financiamiento para el plan de convergencia del Colegio de Contadores, el cual se desarrollará en un lapso de cuatro años.

De acuerdo con todo lo anterior y considerando que “desde algún tiempo que las antiguas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se están transformando paulatinamente en las actuales IFRS”¹ según explica Germán Campos K., socio de la consultora PriceWaterhouseCoopers. Nuestro país está inmerso en el proceso de estandarización mediante la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera que ahora rigen a los países miembros de la Unión Europea, además de Australia, Nueva Zelanda, Colombia, Perú y Rusia entre otros.

Este nuevo cuerpo de normas de contabilidad requeridas para preparar los estados financieros de determinadas empresas, son un verdadero conjunto de convenciones respecto de cómo medir los resultados económicos de las empresas y su posición financiera a una fecha determinada.

Según Alejandro Ferreiro, ex Superintendente de la Superintendencia de Valores y Seguros “este proceso es un cambio fuerte si se considera que más del 50% de la normativa contable chilena es diferente a la internacional (...) Estamos bastante desalineados”²

¹ IFRS e Impuestos, Diario Financiero, 05 de Enero de 2005

² Entrevista concedida a El Mercurio, 28 de Noviembre de 2005

Al realizar un somero análisis de cómo la adopción de estas normas podría afectar o impactar los procedimientos contables actuales en nuestro país, surgen diferentes puntos, entre los cuales podemos citar los cambios en la presentación de los estados financieros, el tratamiento de los activos biológicos y eliminación del mecanismo de corrección monetaria.

La Norma Tributaria que se sitúa sobre la base contable se verá afectada de manera indirecta, puesto que la Ley de Impuesto a la Renta y el Código Tributario no han sufrido modificación alguna, sin embargo su base, la contabilidad, sí lo hará y por ello se requerirá de un acabado conocimiento de los alcances que estos cambios contables podrían llegar a tener en la manera de determinar el Resultado Impositivo de las empresas, un claro ejemplo de esto es el caso de la corrección monetaria de acuerdo con lo planteado por Daniel Joignant, socio de la consultora Deloitte³, “La corrección monetaria es otro punto importante porque desaparecerá, esto puede producir un problema porque en el mundo tributario vamos a seguir con ésta y en el mundo del reporte contable no”

De acuerdo con lo planteado por Germán Campos K. “Lo que ocurrirá en el ámbito tributario cuando se adopten las normas de IFRS será que el análisis tributario para determinar el resultado impositivo será más complejo, ya que se requerirá personal altamente calificado para diferenciar las normas de IFRS para cada uno de los rubros del activo y pasivo de las empresas, con las respectivas normas tributarias, que podemos denominar a esta altura como verdaderos principios de contabilidad tributaria (PCT) y que afectarán a casi todos los activos de una empresa”.

Es por todo lo anterior que surge la necesidad de efectuar un análisis profundo a los cambios contables, determinando los alcances que estos puedan llegar a tener en materia tributaria, que además permita conocer los efectos que provocaran en la determinación del Resultado Impositivo de las empresas, permitiendo plantear la forma en que este se determinará una vez que en nuestro país se apliquen plenamente las Normas Internacionales de Información Financiera.

³ Entrevista concedida a www.emol.com, 14 de Febrero de 2006

METODOLOGÍA

La metodología se desarrollará de acuerdo a cada uno de los objetivos del proyecto de investigación.

A) Analizar las Normas Internacionales de Información Financiera y cómo éstas varían en relación a las normas contables actualmente vigentes.

- 1) Recopilación de antecedentes con respecto a la aplicación de las Normas Internacionales.
- 2) Revisión de los antecedentes recopilados.
- 3) Análisis detallado de las Normas Internacionales de Información Financiera mediante lectura analítica y comprensiva, análisis de la Norma Local Vigente, además del desarrollo cuadros esquemáticos.
- 4) Confección de Cuadros Comparativos entre la Norma Internacional y la Norma Nacional, que permita determinar las diferencias o variaciones entre una y otra.

B) Identificar los procedimientos actuales para determinar el Resultado Impositivo con relación a la determinación del resultado contable.

- 1) Recopilación de antecedentes con respecto a la determinación del Resultado Impositivo de Primera Categoría con las normas contables actuales.
- 2) Revisión de los antecedentes recopilados, mediante lectura analítica y comprensiva, confección de cuadros esquemáticos que permitan facilitar la comprensión.

- 3) Elaborar un análisis entre la Norma Contable actual y la Norma Tributaria, que permita visualizar las diferencias entre la determinación del Resultado Contable y el Resultado Impositivo.

C) Establecer las diferencias en los procedimientos de determinación del Resultado Impositivo de Primera Categoría una vez aplicadas las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile.

- 1) Confrontar los resultados del cuadro comparativos del punto A.4 con las Normas Tributarias para determinar el resultado Impositivo.
- 2) Considerando los resultados del cuadro comparativo A.4 se efectúa un análisis para determinar los alcances en materia tributaria que tendrán los cambios contables, confrontando estos resultados con las normas de la Ley de Impuesto a la Renta.

D) Proponer los procedimientos para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría, con relación a los resultados obtenidos de los objetivos anteriores.

- 1) Confección de informe que incluya cada uno de los procedimientos propuestos para determinar el Resultado Impositivo de Primera Categoría una vez adoptadas las Normas Internacionales de Información Financiera.

INTRODUCCION

No hay dudas de que la credibilidad actual de la información contable esta bajo una gran lupa y en constante cuestionamiento. Estamos insertos en un periodo de creciente apertura de los mercados, en donde el comercio ha dejado de ser local para dar paso a la actividad mercantil internacional, situación que se intensifica con el paso del tiempo, existiendo hoy en día una gran movilidad de capitales lo que da paso a la globalización de la economía. Esta globalización conlleva inversiones desde y hacia distintos países, permitiendo la llegada de capitales extranjeros y asimismo facilitando la inversión en mercados externos, permite la creación de empresas multinacionales, creando mercados comunitarios entre distintos países, como es el caso de la Unión Europea, NAFTA y MERCOSUR, etc.

Todo lo anterior implica un nuevo nivel de necesidades de información que permita efectuar un sinnúmero de evaluaciones de potenciales inversiones, es aquí donde surge la interrogante. ¿Nos es útil la información que actualmente nos proporciona la Contabilidad?, y la respuesta es categórica, no es la mejor información.

La información contable tiene algunas deficiencias desde el punto de vista de los usuarios, como por ejemplo el precio de adquisición, que a menudo no concuerda con el valor real de los bienes del activo y la figura de la contabilidad creativa. El problema de que cada país posea sus propias metodologías contables provoca incertidumbre en los usuarios, puesto que los cambios entre un país y otro son de importancia, pudiendo una transacción llegar a tener un impacto muy diferente entre uno y otro. Para ejemplificar esto último se tomará como referencia el tratamiento de los inmuebles en Alemania, donde éstos se valoran a precio de adquisición menos las amortizaciones correspondientes, en España, en casos excepcionales y puntuales los inmuebles se pueden revalorar, en cambio en Holanda está permitido valorar los inmueble a precio de mercado. La disparidad de criterios contables ha quedado en evidencia, las áreas donde hay más diferencias entre países son en los criterios de valorización de activos, en el tratamiento de ingresos y gastos, en las provisiones, en la investigación y desarrollo, en el tratamiento de los instrumentos financieros, entre otras.

Estas diferencias dificultan la comparación de empresas de diferentes países, incrementando la incertidumbre de los usuarios de la información contable, esto lo que esperan es que la contabilidad de la empresa les aporte información fiable, objetiva, relevante y comparable.

Todos los países tienen como exigencia legal la elaboración y presentación de información relativa a la situación de las empresas, y en cada país existe o debería existir una normativa que regule el contenido y forma de presentación de los estados financieros que son el medio de comunicación entre la empresa y los usuarios de la información.

En la mayoría de los casos, esta normativa ha sido creada y planteada de acuerdo con las características propias de cada país, atendiendo a su régimen económico y otros factores, y es a esta normativa que se adecuan las empresas, permitiendo que a nivel local o interno de cada país no existan estos problemas de comparabilidad y comprensión. El problema surge cuando esa información cruza las fronteras, siendo dirigida a inversionistas o acreedores extranjeros que solo conocen y entienden la normativa contable propia a su país, la que puede ser notoriamente distinta de aquella bajo la que se confeccionó la información en cuestión.

Es por ello, que en medio de este avanzar de la economía, insertos en el centro de la globalización de los mercados, la contabilidad no puede seguir basándose en principios de contabilidad generalmente aceptados a nivel local, es el momento de presentar un balance que refleje “a true and fair view”, una imagen fiel de lo que es la empresa y su patrimonio.

En este contexto surgen las Normas Internacionales de Contabilidad, impulsadas por la Unión Europea, pero con una larga historia y evolución, para llegar a ser lo que conocemos hoy.

Todo este proceso tiene sus orígenes en Estados Unidos, cuando nace el A.P.B. - Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero este organismo fue desplazado debido a que estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su

participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar las entidades donde laboraban.

A partir de ellos surgió el F.A.S.B. - Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité logró una gran incidencia en la profesión contable. Emitió un sinnúmero de normas que transformaron la forma de ver y presentar la información financiera. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro (solo podían ejercer su profesión en instituciones educativas) y si así lo decidían tenían que abandonar el comité F.A.S.B. Conjuntamente con los cambios que introdujo el F.A.S.B., se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable.

Es en Enero de 1973, cuando en Chile se aprobaba la emisión de nuestro primer Boletín Técnico, referido esencialmente a materias de teoría y principios básicos de contabilidad, en Europa se organizaba la creación de una entidad mundial con el fin de dictar normas equitativas e igualitarias para los países del mundo, dada la heterogeneidad existente, en aquella época ya existía la inquietud de globalizar las normas, es por ello que el 29 de junio de 1973 nace el I.A.S.C. - International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), por convenio de organismos profesionales de diferentes países como Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Este organismo es el responsable de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad, posee su sede en la ciudad de Londres, Inglaterra y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

El nacimiento del I.A.S.C. se hace con el ánimo de armonizar las normas, reflejando la esencia económica de las operaciones del negocio de las empresas emisoras de los Estados Financieros. Sus actividades son conducidas por un Consejo Directivo que incluye representantes de trece países y cuatro de las organizaciones cuyo trabajo se apoya en los informes financieros. Muchas organizaciones han participado a lo largo de la vida del IASC como el I.O.S.C.O. (International Organization of Securities Comissions), I.F.A.C. (International Federation of Accountants), F.A.S.B. (Financial Accounting Standards Board), S.E.C. (Securities Exchange Commission), entre muchas otras organizaciones que a partir de 1973 y hasta el año 2000 crearon un sinnúmero de Normas, Interpretaciones y un Marco Conceptual. En 1997 se constituye el S.I.C.

(Standing Interpretations Committee), cuya misión era emitir interpretaciones de las NIC para ser aprobadas en forma definitiva por el I.A.S.C.

A fines del año 2000 se aprueba la reestructuración del I.A.S.C. quedando con el nombre de I.A.S.B (International Accounting Standard Board), su comité de interpretaciones que, en principio su nombre era S.I.C., a partir del año 2002 sería conocido como I.F.R.I.C. (International Financial Reporting Interpretations Committee). Entre los años 2001 y 2005 el IASB se encargó de la revisión de algunas NIC, además de estudiar sobre materias aun no tratadas en las NIC publicadas con anterioridad, es así como en el año 2003 se publica la IFRS N° 1 sobre adopción por primera vez a NIC de los Estados Financieros.

Chile, en este sentido, tiene su primera aproximación a la Norma Internacional de Contabilidad en el párrafo 7 del Boletín Técnico N° 56, el que menciona lo siguiente: “En ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la norma internacional de contabilidad ("NIC") correspondiente.” En nuestro país el Colegio de Contadores de Chile A.G. está trabajando en un proyecto de Convergencia desde hace poco más de dos años, patrocinado por el BID-FOMIN (Banco Interamericano de Desarrollo en su calidad de administrador de Fondo Multilateral de Inversiones), tarea encomendada a este gremio por la Superintendencia de Valores y Seguros, cuya tarea deberá ser finalizada en el año 2008, dado que la fecha de vigencia sería a contar del 1 de enero del año 2009.

En este sentido las Normas Internacionales de Contabilidad pueden hacer mucho para mejorar la situación actual, pero surgen cuestionamientos lógicos que vale la pena clarificar, entre estos está el hecho de ¿Por qué adoptar las N.I.C.s? ¿Por qué no se adopta los U.S. G.A.A.P.?, y la respuesta es sencilla pero a la vez sólida, al adoptar las N.I.C., o más bien las I.F.R.S., se está privilegiando el fondo sobre la forma, puesto que los U.S. G.A.A.P. generan una regulación demasiado estricta, generando la paradoja de que todo aquello que no está prohibido está permitido.

Algunos han planteado que este cambio contable podría tener otros efectos colaterales, entre los cuales está la determinación de la base imponible para fines tributarios, la cual se obtiene a partir de los resultados contables de las empresas, a lo

que expertos en la materia han respondido de forma categórica, exponiendo que dichos cambios contables no afectarán la base imponible de las empresas, puesto que si así ocurriera y la base imponible aumenta, ninguna empresa en el mundo estaría dispuesta a converger a esta nueva normativa contable, por otro lado, si la situación fuese la inversa y la base imponible de las empresas se viera disminuida, serían los gobiernos de cada país los que se opondrían a esta medida. En nuestro país la situación es clara, los cambios contables no deberán tener un efecto en los resultados tributarios.

En efecto, la Ley de Impuesto a la Renta y el Código Tributario no han sufrido modificación alguna, manteniéndose las normas para calcular la Renta Líquida Imponible de una empresa que tributa en base a los resultados de balance. Si bien, el punto de partida práctico para determinar la renta imponible es la contabilidad de una empresa, no hay que olvidar que se deben efectuar diversos ajustes para conciliar el resultado contable y llegar a un resultado medido acorde a las normas que la ley ha definido.

A título de conclusión, lo que ocurrirá en el ámbito tributario cuando se adopten las normas de I.F.R.S. será que el análisis tributario para determinar el resultado impositivo será más complejo, ya que se requerirá personal altamente calificado para diferenciar las normas de I.F.R.S. para cada uno de los rubros del activo y pasivo de las empresas, con las respectivas normas tributarias, que podemos denominar a esta altura como verdaderos principios de contabilidad tributaria y que afectarán a casi todos los activos de una empresa.⁴

Es por todo lo anterior que en las páginas que siguen a continuación se comienza con el análisis de algunas Normas Internacionales de Contabilidad, efectuando una comparación detallada con la norma contable nacional para establecer las semejanzas y diferencias pertinentes, luego de ello se hace mención a cómo se determina hoy en día la Base Imponible de las empresas, para finalmente poder efectuar una propuesta de procedimientos a aplicar para determinar este resultado una vez que se apliquen plenamente las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro país.

4) I.F.R.S e Impuestos, Germán Campos K.

CAPITULO I
TRATAMIENTO DEL ACTIVO FIJO
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPOS

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DEL ACTIVO FIJO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

Es en la NIC N° 16 Inmovilizado Material (Propiedad, Plantas y Equipos), en donde se plasman las principales premisas tendientes a establecer el tratamiento contable del Inmovilizado Material, sin embargo, también se hace necesario el conocimiento de ciertos aspectos tratados en otras normas, tales como la NIC 17, 23 y 36.

La Norma en análisis comienza delimitando su alcance, dejando expresamente fuera de éste al inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta, los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, activos para exploración y evaluación y los derechos mineros y reservas minerales.

También esta norma será de aplicación a aquellos bienes que se estén construyendo o desarrollando para ser usados en el futuro. Una vez que se haya terminado su construcción o desarrollo se debe ceñir a lo contenido en la NIC 40 de Inversiones Inmobiliarias.

Esta norma entrega las características que debe tener un Inmovilizado Material para ser calificado de activo, pero no dice que debemos entender específicamente por Inmovilizado Material, dejando espacio a la interpretación y criterio profesional, todo esto de acuerdo con las características propias de la empresa de que se trate. Las características que dicen relación con lo anterior son que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y que el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Entre los puntos más relevantes de esta norma se encuentran:

Inicialmente los componentes del Inmovilizado Material deben ser valorados al costo, es decir, a su precio de adquisición o costo de producción. Este concepto de costo comprende todos los desembolsos derivados del proceso de adquisición, precio de compra, aranceles de importación, otros impuestos no recuperables por la empresa y los costos relacionados con la puesta en funcionamiento del activo. De existir descuentos comerciales, rebajas y otras partidas similares, estas se deducirán al determinar el precio

de adquisición. Además, cabe destacar, que este concepto de costo también incluye la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento y la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando esto sea obligación por parte de la empresa que utiliza este Inmovilizado Material. En caso de permuta o intercambio de activos, el costo de adquisición se medirá por el valor justo o razonable del activo recibido. El costo de un activo construido por la propia empresa se determinará utilizando los mismos criterios aplicados a los adquiridos a un tercero.

Si el activo se ha adquirido mediante un arrendamiento financiero (leasing) se deben utilizar las normas contenidas en la NIC 17, Arrendamientos. Esta metodología será explicada en mayor profundidad cuando se traten las normas de esta N.I.C.

La NIC 16 permite efectuar la capitalización de intereses financieros en el proceso de adquisición o construcción de un activo del Inmovilizado Material, siguiendo las reglas impuestas por la NIC 23 Costos por Intereses, esto es, cuando sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos y el monto capitalizable estará dado por los costos reales incurridos por intereses financieros menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales. Esta capitalización debe parar cuando se han completado todas las actividades necesarias para preparar al activo para su utilización.

Las pérdidas que pudiesen surgir en la etapa inicial del funcionamiento de un activo del Inmovilizado Material, antes de que éste alcance su rendimiento pleno, se considerarán gastos del periodo en que se incurren.

Las piezas destinadas a servir de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan como existencias y se reconocen en el resultado del ejercicio cuando se utilizan, sin embargo, los repuestos importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espera utilizar por más de un ejercicio cumplen los requisitos para ser calificados como inmovilizado material, al igual que las piezas de repuesto y el equipo auxiliar que pueda ser utilizado sólo en un elemento.

No se reconocerá, en el valor libro de un elemento del inmovilizado material, los costos derivados del mantenimiento diario de este, tales costos se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos.

Para la valoración posterior de estos activos, la NIC 16 en su párrafo 29, establece que la empresa podrá optar entre dos políticas contables, el Modelo del Costo o el Modelo de Revalorización, aplicando el elegido a todos los elementos que compongan una clase de Inmovilizado Material.

a) El Modelo del Costo es aquel en que los elementos del Inmovilizado Material deben ser contabilizados por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor (concepto que se explicara a continuación) que hayan podido sufrir.

b) El Modelo de Revalorización es aquel en que los elementos del Inmovilizado Material se contabilizarán por su valor revalorizado, que no es más que su valor justo o razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Hay que destacar que las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el valor en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

En este modelo, la amortización en el momento de la revalorización puede recibir dos tratamientos alternativos, estos son, en primera medida reexpresarla proporcionalmente al cambio en el valor libro bruto del activo, de manera que el valor en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su valor revalorizado, o en segunda medida, eliminarla contra el monto en libros bruto del activo, reexpresando el valor neto resultante.

La contabilización del proceso de revalorización conlleva los siguientes efectos contables:

Si producto de la revalorización se produce un aumento del valor del activo, este incremento se contabiliza con abono a una cuenta de Patrimonio, denominada Reservas de Revalorización.

Si el aumento del valor del activo es producto de una reversión de Pérdida de Valor anterior (reconocida previamente en Resultados), este incremento se contabiliza contra una cuenta de Resultados del Periodo.

Si, por el contrario, el proceso de revalorización conlleva una reducción del valor del activo, ésta hará disminuir la cuenta patrimonial Reservas de Revalorización, en la medida que no exceda el saldo de esta cuenta, de existir una diferencia restante se reconocerá directamente en resultados como una Pérdida del periodo.

La pérdida o ganancia surgida al enajenar un elemento de inmovilizado material se incluirá en el resultado del ejercicio cuando la partida sea enajenada propiamente tal, a menos que la NIC 17 establezca una situación distinta, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior (Lease-Back).

Perdida Por Deterioro De Valor (NIC 36)

En cada cierre de balance, la empresa deberá evaluar si existen indicios de deterioros de valor en sus activos, en caso de existir, deberá volver a estimar el monto recuperable del activo afectado. Existirá una pérdida por deterioro cuando el monto recuperable de un activo sea inferior a su valor en libros. La empresa, en apego a esta norma, procederá a igualar el monto recuperable al valor de libros, reconociendo una pérdida por deterioro como un gasto del ejercicio, a menos que dicho activo se contabilice por su valor revalorizado, caso en el que se deberá tratar la pérdida por deterioro de valor como una disminución de la cuenta patrimonial surgida en la revalorización practicada conforme a la NIC 16. Si el valor a deteriorar fuese superior al valor en libros del activo, la empresa deberá reconocer un pasivo en el caso de que le sea exigido por otra NIC.

Para concluir con este análisis es recomendable ver los Esquemas N°1 y N°2 del tratamiento de este rubro según la N.I.C..

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DEL ACTIVO FIJO SEGÚN LA NORMATIVA LOCAL (BOLETINES TÉCNICOS COLEGIO DE CONTADORES A.G.)

El tratamiento contable para el Activo Fijo, actualmente vigente en Chile está contenido principalmente en el Boletín Técnico N°33, sin embargo, y al igual que ocurre con la Norma Internacional, es necesario conocer otros aspectos importantes que se encuentran contenidos en otros Boletines Técnicos.

Esta norma deja fuera de su ámbito de aplicación a plantaciones forestales y a yacimientos mineros o pozos petroleros. Para la aplicación de este Boletín Técnico es necesario conocer que se entenderá por Activo Fijo, estando este formado por bienes tangibles, adquiridos o construidos para ser usados en el giro de la empresa por un periodo extenso de tiempo, lo que conlleva la no intención de vender estos activos, además el Boletín Técnico N°1 indica que los bienes a ser considerados activo fijo deben tener una vida útil superior a un año. Estos se deben valorizar a su costo de adquisición o construcción, dicho costo debe corregirse monetariamente, de acuerdo con el Boletín Técnico N°13, es decir, proceder al ajuste por inflación del activo fijo considerando su valor bruto, de igual forma se aplicará el ajuste por inflación a la depreciación acumulada.

Dentro del concepto de costo, mencionado en el párrafo anterior, deben entenderse aquellos desembolsos necesarios para que los bienes queden en condiciones de ser utilizados, transporte, costos de instalación, pagos necesarios para eliminar gravámenes existentes, costos de reconstrucción, honorarios y los costos de financiamiento tratados en el Boletín Técnico N° 31.

Tratándose de Activos Fijos arrendados bajo la modalidad de leasing financiero, el arrendatario, deberá contabilizar esto de una manera similar a la de una compra, en una cuenta de activo fijo bajo la denominación de activos en leasing, a los cuales también se les deberá aplicar la corrección monetaria y depreciación.

Si los Activos Fijos fueron adquiridos por medio de transacciones no monetarias, estos deben ser contabilizados teniendo en consideración su valor económico, es por ello que el costo de un activo no monetario adquirido por intercambio de otro activo no

monetario, es el valor económico del activo que se entrega debiendo ser reconocida la utilidad o pérdida resultante de la transacción.

En cuanto a la facultad de poder retasar los Activos Fijos, la norma es bastante clara en el Boletín Técnico 54, expresando que la valorización inicial de propiedad, planta y equipo debe hacerse al costo, y que dichos bienes no deben ser ajustados para reflejar tasaciones, precios de mercado o valores corrientes, que estén sobre el costo, cuando existen mecanismos de corrección monetaria.

El mecanismo de la depreciación está estipulado en este Boletín Técnico, manifestando que a excepción de los activos que no se desgastan, tales como los terrenos y las colecciones de arte, todos los bienes del activo fijo deben depreciarse durante su vida útil.

Este tipo de activos, debido a su naturaleza y características propias necesitan de mantenciones, (mayores y menores) además de reparaciones con cierta regularidad. En relación a estas materias el Boletín Técnico expresa que los costos de las mantenciones que no alteren la vida útil del bien (mantenciones menores o simples reparaciones), deben contabilizarse con cargo a resultados en el período en que se incurren, en el caso de las mantenciones de carácter mayor, deben distinguirse dos situaciones, que difieren dependiendo de la política de depreciación que utilice la empresa. La primera de estas es cuando la vida útil del bien corresponde al periodo de tiempo que media entre la puesta en operación del bien y el momento en que se ha estimado efectuar la mantención, la que extenderá su vida útil, por lo que corresponde es activar el costo de dicha mantención y depreciarlo hasta el momento en que se deba efectuar la nueva mantención. La segunda situación es cuando la vida útil asignada al bien incluye los agregados a esta por parte de las mantenciones, es decir, se trata de la máxima vida útil para el activo, en este caso hay que provisionar esta mantención linealmente con cargo a resultados.

Hay ciertas “reparaciones”, denominadas como adiciones o mejoras por el Boletín Técnico, que se hacen con el único objetivo de aumentar la vida útil del bien o aumentar su capacidad de producción, los costos incurridos en estos casos se deben registrar con cargo al Activo Fijo y deberán ser depreciados, ya sea en la vida útil inicialmente estimada o en el aumento de esta, de haber ocurrido.

Los repuestos utilizados en las mantenciones o reparaciones tienen su tratamiento claramente definido en el Boletín Técnico, esto es, activándolos y depreciándolos durante la vida útil esperada del bien principal a que están asociados si se trata de repuestos que sirven sólo para determinados activos y que están expuestos a obsolescencia o bien, activando el costo de los repuestos e imputándolos a resultados al momento del consumo, tratándose de repuestos destinados a la mantención de activo fijo, que tienen un valor intermedio y distintos usos alternativos o en último caso imputando el costo de los repuestos directamente a resultados en el momento de su adquisición, situación que ocurre cuando se trata de repuestos de valor pequeño y corta vida útil.

Para concluir este análisis es de importancia hacer el alcance de dos situaciones especiales que son tratadas en el Boletín Técnico, la primera de estas es cuando se mantengan activos fijos que se han destinado a la venta o que se espera estén suspendidos de su operatividad por tiempo indefinido, deberá suspenderse su depreciación, además, como consecuencia directa de esto, el valor neto en libros deberá ajustarse a su valor estimado de realización, como menciona la norma referente a las existencias, y cuando este valor de realización sea menor el ajuste deberá hacerse con cargo a resultados. La segunda de estas situaciones ocurre cuando se sabe que las operaciones de una empresa no producirán ingresos suficientes para cubrir todos los costos, incluyendo aquí la depreciación del activo fijo, y cuando el valor libro de dichos bienes sea mayor a su valor de realización, estos montos deberán rebajarse hasta los montos recuperables con cargo a resultados.

Para formarse una idea general de las situaciones antes descritas se recomienda ver los esquemas N° 3 y 4, del tratamiento de este rubro según la Normativa Local.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO PARA EL ACTIVO FIJO ENTRE LA N.I.C Y LA NORMATIVA LOCAL.

Para lograr una comparación mas acabada de estas normas se confeccionó el Cuadro Comparativo entre la Norma Internacional de Contabilidad y el Boletín Técnico, es importante su revisión para crearse una visión global de ambas normas.

En principio, de acuerdo con lo ya estudiado, ambas normas indican que la valoración de dichos bienes es al costo, lo que a priori constituye una semejanza en el tratamiento entre la Norma Internacional y la Nacional, pero poco a poco comienzan a surgir las diferencias. La norma chilena expresa literalmente en el Boletín Técnico N° 33 que: "Dicho costo debe actualizarse posteriormente para reflejar los efectos de la inflación (corrección monetaria), según se señala en los Boletines Técnicos Nos 3 y 13." El concepto de corrección monetaria no se encuentra presente en la Norma Internacional de Contabilidad, lo que constituye una diferencia de importancia.

En cuanto a la valorización posterior hay diferencias notorias e importantes, aunque la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 lo reconoce como un tratamiento alternativo, esta acepta la revalorización de estos bienes. La revalorización de los bienes del Activo Fijo es una materia que esta expresamente prohibida en la Norma Nacional, según se desprende del tenor literal del Boletín Técnico N° 54, el cual expresa: "En atención a los diversos pronunciamientos internacionales en relación a esta materia y la existencia en Chile de un mecanismo de corrección monetaria integral que ajusta la valorización de los bienes del activo fijo, a contar de la fecha de vigencia de este Boletín, no se permitirá registrar en estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el mayor valor que se derive de nuevas retasaciones técnicas de activos fijos." Hay que recordar que antes de la emisión del Boletín Técnico N° 54, la Superintendencia de valores y Seguros autorizó las retasaciones técnicas de los Activos Fijos, contra una cuenta patrimonial, es por ello que aún algunos estados financieros presentan esta retasación, la que deberá seguir siendo corregida monetariamente y depreciada hasta su desaparición total.

Otra diferencia es que la Norma Internacional de Contabilidad considera como parte del costo inicial de los bienes del Activo Fijo los costos de desarme o retiro del elemento y la rehabilitación del lugar sobre el que se ubicaba cuando sea obligación por

parte de la entidad como consecuencia de utilizar dichos elemento. Este concepto no está incluido en los costos activables que contempla la Norma Nacional.

Una semejanza está en la valorización de los bienes adquiridos en transacciones no monetarias, en que la Norma Internacional de Contabilidad y la Norma Nacional concuerdan en valorizar al valor económico, justo o razonable. Es necesario dejar en claro que en el tratamiento de estas materias la Norma Nacional es más amplia (ha sido tratado en un Boletín Técnico exclusivo para ello), situación que difiere con la Norma Internacional de Contabilidad, mas en su extensión que en su fondo.

Otra diferencia de gran importancia es la constituida por la Pérdida por deterioro de valor de los activos, contenida en la Norma Internacional de Contabilidad N° 36, la cual no cuenta con un referente en la Norma Local.

Existen otras diferencias de carácter menor, que no conllevan efectos importantes, tales como los puntos que hacen referencia a la mantención, reparación y mejoras, en donde la Normativa Local es mucho más explícita que la Internacional.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO ACTIVO FIJO

Para determinar la Renta Líquida Imponible es necesario efectuar un proceso de redeterminación de los resultados, tomando como base los resultados contables, determinados bajo estricto apego a la Normativa Contable Local, es decir, los Boletines Técnicos del Colegio de Contadores, efectuando agregados y deducciones a éste para poder determinar un resultado en apego a las Normas Tributarias, es decir, de la Ley de Impuesto a la Renta en sus artículos 29 al 33 inclusive. Se recomienda ver Esquema N° 5 de Ámbitos Tributarios Generales del Activo Fijo.

Estos agregados y deducciones tienen su fundamento en que los procedimientos aplicados bajo el ámbito contable pueden ser diferentes de aquellos procedimientos que se aplican bajo el ámbito tributario, por lo que una manera de eliminar dichas diferencias y pasar del espectro financiero al tributario sin distorsionar la información contable y los estados financieros, es mediante el mecanismo extracontable de los agregados y deducciones.

Las normas de tratamiento financiero para este rubro, no son las mismas de su tratamiento tributario, es por ello que a contar del siguiente párrafo se comenzarán a dar a conocer éstas, para en páginas posteriores poder determinar, de haberlas, similitudes y/o diferencias.

El concepto de Activo Fijo para efectos tributarios, está dado por el Servicio de Impuestos Internos, organismo que a través de diversas instrucciones y pronunciamientos emitidos sobre la materia ha definido los bienes del Activo Fijo, como aquellos que han sido adquiridos o construidos con el animo o intención de usarlos en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación. Por el hecho de adquirirlos para dedicarlos a la explotación de la empresa también se les conoce con el nombre de “bienes de uso”. Para decirlo de otra forma, se trata de recursos económicos, que en teoría no son negociables, dado que su adquisición ha tenido otro objeto e intención, aún cuando eventualmente puede ocurrir la venta de estos.

Con el propósito de valorizar el activo fijo antes mencionado debemos distinguir dos situaciones iniciales, la primera es en el caso de que dichos bienes se hayan adquirido en el país, en este caso se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, es decir, el monto efectivamente desembolsado o pagado. La segunda situación ocurre cuando el Activo Fijo fue adquirido en el exterior (importado), en esta situación, el costo de adquisición estará dado por el valor CIF, más los derechos de internación y los gastos de desaduanamiento.

También dentro de este concepto de Activo Fijo Tributario se pueden incluir los intereses originados en créditos para adquirir estos bienes, es decir, el contribuyente que incurra en el pago de intereses originados en la obtención de créditos destinados a la adquisición o construcción de bienes del Activo Fijo, en la etapa previa a su puesta en operación, podrá optar por imputarlos al costo de adquisición o construcción del activo, o bien, por deducirlos como gastos en el ejercicio en que se adeuden o paguen. De lo anterior se desprende que la opción se agota al escoger una de las dos alternativas y es por ello que no se aceptará que un contribuyente que ha hecho uso de una de estas opciones, presente una Declaración Rectificatoria, mediante la cual deje o pretenda dejar, sin efecto su anterior decisión.⁵

Una vez que tenemos el valor inicial del Activo Fijo, es necesario actualizar o corregir monetariamente el valor de estos, según lo expresa el artículo 41 N°2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

“Artículo 41°.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20°, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

2°.- El valor neto inicial en el ejercicio respectivo de los bienes físicos del activo inmovilizado se reajustará en el mismo porcentaje referido en el inciso primero del número 1°. Respecto de los bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el

5) Oficio N° 1.454 del 02 de Mayo de 1991, Servicio de Impuestos Internos.

número 1º, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.”

Del texto anterior se puede resumir que aquellos bienes del Activo Fijo, adquiridos en el mercado nacional o extranjero, se revalorizarán de la siguiente manera:

- a) Aquellos bienes provenientes del ejercicio anterior se corrigen por la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) de todo el ejercicio, con el desfase correspondiente.
- b) Aquellos bienes adquiridos durante el ejercicio se corrigen o actualizan por la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC), de acuerdo al tiempo de su permanencia en la empresa, considerando el desfase correspondiente.
- c) Los bienes fabricados o construidos por la propia empresa deben ser corregidos de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC), la cual se aplicará sobre su costo directo, a contar del período en que dicho costo fue pagado o adeudado, con el desfase correspondiente.

Una vez aplicado este mecanismo de revalorización, se procede a efectuar la depreciación del ejercicio, sea esta lineal o acelerada, sobre el valor del Activo Fijo revalorizado o valor neto total de los bienes, esto implica dejar de considerar como parte no depreciable el monto a que asciende el valor residual de los bienes, todo esto en virtud de la disposición contenida en el Art. 31 N°5 de la Ley de Impuesto a la Renta, esta depreciación puede ser deducida de la Renta Bruta, según el tenor literal del texto antes mencionado que se muestra a continuación:

“Artículo 31º.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y

la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

5º.- Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41º.

El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquélla que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada

los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijado por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciación a que se refiere este número. Al término del plazo de depreciación del bien, éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedará sometido a las normas del artículo 41º y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

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

En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.

La Dirección Regional, en cada caso particular, a petición del contribuyente o del Comité de Inversiones Extranjeras, podrá modificar el régimen de depreciación de los bienes cuando los antecedentes así lo hagan aconsejable.

Para los efectos de esta ley no se admitirán depreciaciones por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 30.”

El concepto de depreciación no es más que la disminución de valor de los bienes del Activo Fijo, debido al uso que se hace de ellos en la empresa, el artículo recientemente citado hace referencia a dos métodos para efectuar dicha depreciación, uno de carácter general y otro de carácter opcional, estos son normal y acelerada.⁶

6) Oficio N° 1786 Año 2000, Servicio de Impuestos Internos.

El primer método es el que establece el texto legal como regla general, y consiste en que la cuota de depreciación a rebajar como gasto en cada periodo tiende a ser uniforme y se determina en relación o proporción a los años de vida útil asignados por el Servicio de Impuestos Internos a los distintos bienes del Activo Fijo, aplicada sobre el valor neto de cada bien a la fecha del balance y una vez realizado el ajuste obligatorio por concepto de corrección monetaria que dispone el N°2 del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En lo que respecta al segundo método expuesto por el texto legal, debemos entender por Depreciación Acelerada al método opcional planteado por la Ley de Impuesto a la Renta, el cual consiste en aumentar la cuota anual de depreciación de los bienes del activo fijo reduciendo a un tercio los años de vida útil fijada por el Servicio de Impuestos Internos, o aumentando al triple la cuota determinada normalmente para dichos bienes. Los contribuyentes se pueden acoger voluntariamente a este método y cuando ellos lo estimen conveniente, siempre y cuando cumplan los requisitos que a continuación se pasan a revisar.

Los bienes a depreciar aceleradamente deben poseer dos características esenciales, esto es, que se trate de bienes nuevos cuya adquisición, construcción o internación haya ocurrido desde el 01 de Junio de 1977, no rigiendo la condición de nuevos para los bienes internados y que la vida útil fijada por el Servicio de Impuestos Internos sea igual o superior a tres años.

Para optar por este régimen no se requiere ninguna formalidad o autorización previa, quedando el contribuyente facultado para optar por el en cualquier momento, lo mismo ocurre al abandonar dicho método, respecto de uno o más bienes de su Activo Fijo, retornando o incorporándose de manera definitiva al régimen general de depreciación establecido por la Ley de Impuesto a la Renta, por los años de vida útil restante que le queden a dichos bienes.

Si se trata de bienes que han sido adquiridos usados, se le debe fijar una vida útil estimada en forma prudencial, que considere su estado actual de conservación o duración en la fecha de su adquisición, esto es en virtud de una instrucción de tipo general contenida en el Suplemento 6(12) 73 del 16 de Diciembre de 1965 del Servicio de

Impuestos Internos. De acuerdo con otros pronunciamientos del mismo organismo sobre esta materia, el contribuyente podrá asignar la vida útil a este tipo de bienes, considerando para ello los criterios ya mencionados y la vida útil que el Servicio de Impuestos Internos haya fijado con anterioridad a bienes de similar naturaleza y características.

En cuanto a las reparaciones efectuadas al Activo Fijo, hay que distinguir entre aquellos desembolsos que tienen por objeto reparar dichos bienes para mantenerlos en buenas condiciones de funcionamiento y aquellos desembolsos destinados a mejorar la duración y productividad de estos. Entonces podemos distinguir dos conceptos, el primero de ellos corresponde a las reparaciones, entendiéndose por tales a aquellos desembolsos que tienen por objeto subsanar el deterioro que sufren los bienes por su normal uso o para mantenerlos en mínimas condiciones de funcionamiento, sin agregarle un valor importante a los mismos⁷, estos son calificados como gastos necesarios para producir la renta, siempre que cumplan los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, y por lo tanto, estos desembolsos no aumentan el valor del bien del Activo Fijo y menos la vida útil de estos.

El segundo concepto que surge corresponde a las mejoras, entendiéndose por estas a aquellos desembolsos necesarios y considerables que tienen como fin acondicionar o remodelar el bien, dejándolo en mejores condiciones de funcionamiento y agregándole un valor importante con el fin de aumentar su productividad y duración. Estos desembolsos deben adicionarse al valor del activo inmovilizado correspondiente, quedando sujeto a las normas de revalorización y depreciación vistas anteriormente.⁸

7) Oficio N° 2771 Año 1994, Servicio de Impuestos Internos.

8) Oficio N° 83 Año 1996, Servicio de Impuestos Internos.

DETERMINACION DEL RESULTADO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO DEL ACTIVO FIJO

Es necesario recalcular el resultado del rubro Activo Fijo, debido a que los procedimientos contables pueden diferir de los tributarios. Estas diferencias se desprenden principalmente de la depreciación y de su costo, se recomienda ver el Cuadro Comparativo N° 2 Activo Fijo Tributario y Contable para lograr una mejor comprensión.

En un primer paso se comenzará a dejar en claro los procedimientos tributarios para determinar el resultado impositivo a partir de resultados contables determinados con las actuales normas contables, para en un segundo paso comenzar a proponer los procedimientos para determinar el resultado impositivo a partir de resultados contables obtenidos con la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, para ello sólo se trabajará con las diferencias entre la normativa contable actual y la internacional.

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO ACTIVO FIJO BAJO LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES

Como se dijo anteriormente, es probable que surjan diferencias entre los valores determinados en base a criterios contables y los mismos valores determinados bajo principios tributarios, las situaciones que podrían ocurrir pasan a ser enunciadas a continuación, mencionando el procedimiento aplicable para subsanarla.

Se podría encontrar diferencias a nivel de saldo inicial del rubro, es decir, que el monto del activo determinado según contabilidad que aparece en los estados financieros al 31 de diciembre del año anterior, sea distinto del monto tributario de este, en este caso, las diferencias encontradas pueden tener orígenes diversos que no viene al caso tratar de enumerar o explicar, pero lo que si es importante decir, es que dichas diferencias se deben eliminar a nivel de Capital Propio Inicial Tributario, eliminando el valor contable del Activo e incorporando el valor Tributario, en otras palabras, constituyendo un agregado al Capital Propio Inicial por el monto tributario del activo y deduciendo el valor contable o financiero de este.

En lo que respecta a los movimientos ocurridos durante el ejercicio, se pueden dar diferencias en los valores de las compras de Activo Fijo, es decir, los costos contables no corresponden a los costos tributarios, debiendo eliminarse dicha diferencia a nivel de Capital Propio Final, constituyéndose un agregado a este por el monto del costo tributario del Activo Fijo comprado y deduciendo el costo contable de dicha compra, puesto que se estaba alimentando a los activos con un monto que tributariamente no existe como tal.

Partiendo del supuesto de que los saldos iniciales pueden ser distintos (contables y tributarios) y que los costos de adquisición de los activos fijos incorporados durante el ejercicio también pueden ser diferentes, es obvio de que los montos que corresponden a corrección monetaria y depreciaciones también tendrán diferencias, estos últimos también pueden verse afectados producto de los diferentes años de vida útil asignados a los bienes, recordemos que contablemente podemos asignar la vida útil, considerando la intensidad de utilización, obsolescencia técnica, programa de mantención, entre otros,

pero tributariamente la vida útil es asignada por el Servicio de Impuestos Internos. También está la diferencia en el monto depreciable producto del valor residual que contablemente se le puede haber asignado al bien y que tributariamente debe ser depreciado. Otra diferencia de importancia puede estar dada por la aplicación del mecanismo de depreciación acelerada, el cual se presenta como una alternativa en el artículo 31Nº5 de la Ley de Impuesto a la Renta. Las diferencias en la corrección monetaria del ejercicio se subsanan constituyendo un agregado a la Renta Líquida Imponible por el monto tributario de esta y una deducción por el monto financiero. En cuanto a la depreciación del ejercicio, se debe efectuar un agregado a la Renta Líquida Imponible equivalente a la cuantía registrada contablemente y una deducción del monto tributario de esta. Ahora, si la diferencia se tiene desde el saldo inicial, esta se debe subsanar a nivel de Capital Propio Inicial Tributario, agregando a este el monto registrado en la contabilidad de la empresa y deduciendo el valor tributario.

Si durante el ejercicio se han efectuado ventas de Activo Fijo, estas también pueden originar diferencias, puesto que como ya vimos, es probable que la depreciación o que el costo de estos activos fijos sean distintos, es por ello, que se debe efectuar un ajuste para anular el Resultado Contable generado en la operación, e incorporar el Resultado Tributario de esta

Siguiendo con la temática anterior, si se han presentado diferencias entre los valores contables y tributarios de la depreciación acumulada, la revalorización de esta también arrojará diferencias, debiendo efectuarse a nivel de Renta Líquida Imponible un agregado por el valor financiero de la corrección monetaria y una deducción por el monto tributario.

En caso de existir una Provisión por concepto de Obsolescencia Técnica u otro motivo, se deberá agregar a la Renta Líquida Imponible el monto provisionado durante el ejercicio, lo mismo se hará con el saldo inicial proveniente de ejercicios anteriores, pero esta vez el agregado se hará a nivel de Capital Propio Inicial Tributario, debido a que estos montos corresponden a meras estimaciones contables.

Haciendo un poco de historia, antes de que surgiera el Boletín Técnico N° 54 se podían retasar los Activos Fijos, es probable que esta retasación aún aparezca en

algunos estados financieros, sin embargo aquel aumento de valor de los activos no es aceptado tributariamente, puesto que corresponde a una estimación contable, debiendo eliminar las diferencias producidas por este aumento de valor contable del Activo Fijo, agregando o deduciendo, según corresponda, sus montos de corrección monetaria o depreciación, si producto de esa retasación técnica se tienen diferencias a nivel de saldo inicial, como ya se mencionó anteriormente, ésta debe ser ajustada a nivel de Capital Propio Inicial Tributario.

Es en este sentido que cualquier otra diferencia entre los valores contables y tributarios de este rubro, debe ser subsanado mediante un agregado o una deducción a la Renta Líquida Imponible o Capital Propio Tributario Inicial o Final según corresponda, dependiendo de si el valor que se pretende eliminar de los resultados contables, incrementó o rebajó estos, o si alteró los saldos iniciales o finales a nivel de activo y no de resultados, teniendo que efectuar la operación inversa para dejar el efecto en cero, luego de ello se debe incorporar el monto tributario correspondiente ya sea agregándolo o deduciéndolo, atendiendo a la naturaleza de la operación.

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO ACTIVO FIJO BAJO LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Considerando las diferencias antes mencionadas entre la Norma Contable Nacional y la Norma Internacional de Contabilidad, nace la necesidad de efectuar el análisis siguiente, para determinar los efectos de dichas diferencias en la determinación de la Renta Líquida Imponible de las empresas.

En primer lugar, surge la diferencia por el concepto de Corrección Monetaria, esta será suprimida contablemente, pero no tributariamente, debiendo continuarse con su cálculo, pero ahora de manera extracontable, solo para los efectos de determinar la Renta Líquida Imponible, es decir, se deberá constituir un agregado a esta por el monto de la corrección monetaria. Esta diferencia conlleva a otra en el monto depreciable, pero esta diferencia debe tratarse de la forma ya mencionada anteriormente.

En segundo lugar, surge la diferencia producto de la revalorización del Activo Fijo, procedimiento establecido en la Norma Internacional de Contabilidad como un tratamiento alternativo para la valoración posterior de dichos bienes, para aclarar un poco más estas situaciones se recomienda ver el ejemplo N° 1, Contabilización de la Revalorización del Activo Fijo y Pérdida por Deterioro de Valor en los anexos.

- a) En primera instancia surge el ajuste producto del aumento de valor del Activo Fijo cuando se efectúa la revalorización, debiendo eliminarse dicha diferencia a nivel de capitales propios, ya sea inicial o final, atendiendo al saldo de que se trate, puesto que corresponde a un aumento estimado del activo, el cual no es aceptado tributariamente, como ocurre con gran parte de las estimaciones contables, debiendo constituirse una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Fijo.

- b) En segunda instancia surge la diferencia producto del aumento del valor del Activo Fijo, pero ahora producto de un reverso de una Pérdida de Valor anterior, esta pérdida también es una innovación de la Norma Internacional de Contabilidad en el tratamiento de

los Activos Fijos. Para subsanar esta diferencia se debe efectuar una deducción por el monto del reverso de dicha pérdida, a nivel de Renta Líquida Imponible, puesto que tal reverso tiene una incidencia directa en los resultados contables del período.

c) Si tuviéramos la situación contraria a la vista en el punto a, es decir, que producto de una revalorización nuestro Activo Fijo disminuyera su monto o valor, esta diferencia se debe tratar al mismo nivel que la situación inversa, es decir, a nivel de capitales propios tributarios, sean estos iniciales o finales, atendiendo al saldo de que se trate, puesto que estamos hablando de una disminución del activo, que tiene como contrapartida una cuenta patrimonial creada exclusivamente para los efectos de revalorización, debiendo constituirse una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Fijo.

d) Si nos encontramos frente a una disminución del valor contable del Activo Fijo producto de la Pérdida de Valor deberemos eliminar dicha diferencia a nivel de Renta Líquida Imponible, puesto que dicha Pérdida de Valor tiene directa incidencia en los resultados contables del periodo, debiendo constituir un agregado por el monto de dicha pérdida.

e) Si estamos frente a la situación de que producto de la revalorización del Activo Fijo este disminuye, debemos distinguir dos situaciones, esto es, si se contaba con la cuenta patrimonial de Reservas de Revalorización producto de aumentos del valor del activo anteriores, si esto ocurre, lo que debemos hacer es reversar dicha cuenta patrimonial y la diferencia (de existir una diferencia que no alcance a ser cubierta por dicha cuenta patrimonial) cargarla a resultados del período, la segunda situación es similar a lo recientemente enunciado, es decir, cuando no se cuenta con la cuenta patrimonial y debe ser imputado a resultados la cuantía completa de la disminución del Activo Fijo. En atención a lo anterior se debe constituir un agregado por el monto tributario del Activo Fijo, monto que no contempla revalorizaciones y una deducción por el valor financiero o contable de este a nivel de Capitales Propios Finales para reflejar el reverso de dicha cuenta patrimonial y a nivel de Renta Líquida Imponible un agregado por el monto cargado a los resultados contables del período. La misma situación ocurre de ser cargado todo el monto a resultados de no existir la cuenta patrimonial.

En lo que respecta a las diferencias ocurridas por considerar la Norma Internacional de Contabilidad como parte de los costos del Activo Fijo a los costos de desarme o retiro del elemento y la rehabilitación del lugar sobre el que se ubicaba, esta diferencia se subsana a nivel de Capital Propio. Las diferencias de depreciación y corrección monetaria de estos activos fijos se deben tratar a nivel de Renta Líquida Imponible según las situaciones vistas con anterioridad.

CAPITULO II
TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES DE LEASING
ARRENDAMIENTOS

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DEL ACTIVO FIJO LEASING SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

Esta norma comienza restringiendo su ámbito de aplicación a todos los arrendamientos, excepto para aquellos relacionados con minería, petróleo, gas, bosques y similares, licencias para películas, grabaciones de video, manuscritos, patentes y derechos de autor.

Para comprender las disposiciones contenidas en esta norma, se hace fundamental conocer los conceptos de los factores que intervienen en ella.

Es así como surge el concepto de arrendamiento, entendiéndose por tal a un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Existen dos tipos de arrendamientos que están expresamente definidos en la norma, estos son el arrendamiento financiero y operacional.

Por Arrendamiento Financiero debemos entender a aquel en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Además la norma en sus párrafos N°10 y N°11 incluye situaciones que por si solas, o en forma conjunta conllevan la clasificación de un arrendamiento como financiero, entre ellas están cuando el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento, el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercida, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción se ejecute.

Las situaciones son las siguientes:

- El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación).

- Al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente a la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación.

- Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

- Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

- Las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable de valor residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por valor similar al valor en venta del activo al final del contrato).

- El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el contrato durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales en el mercado.

El otro tipo de arrendamiento que contempla la norma es el operacional, entendiéndose por este a cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

El que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá del fondo económico y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma de contrato, esto viene dado por la S.I.C N°27, la que contiene los parámetros necesarios para efectuar la evaluación del fondo económico de las transacciones que adopta la forma legal de un arrendamiento.

Contabilizaciones Que Deben Efectuar Los Arrendatarios En Arrendamientos Financieros:

La Norma Internacional de Contabilidad plasma en su párrafo N°20, el modo y momento para reconocer un arrendamiento financiero de la siguiente forma:

Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo valor, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si este fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomara como factor de descuento el tipo de interés implícito en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarlo; de lo contrario se usara el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al valor reconocido como activo.

El monto a pagar del arrendamiento debe ser dividido en dos partes que representan el gasto financiero y a la reducción de deuda viva, como la expresa la NIC en su párrafo N° 25. El gasto financiero total se debe distribuir entre los diferentes ejercicios que constituyen el periodo por el cual se pacto el arrendamiento, de manera de obtener un tipo de interés constante en cada ejercicio.

Los pagos efectuados se cargaran a gastos en los ejercicios en que se incurran.

El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación, esta debe ser coherente con la seguida por el resto de los activos depreciables que se poseen, la depreciación se calculara de acuerdo con las bases entregadas en la Norma Internacional de Contabilidad N°16 "Inmovilizado Material" (Propiedad, Planta y Equipos), revisada anteriormente.

Si no existe certeza de que arrendatario obtendrá la propiedad al concluir el plazo del arrendamiento se deberá depreciar el activo en el plazo menor entre su vida útil o el plazo del contrato de arrendamiento.

Cabe señalar que también le son aplicables a este activo en arrendamiento las normas de la NIC N°36 "Deterioro del valor de los Activos".

Contabilizaciones Que Deben Efectuar Los Arrendatarios En Arrendamientos Operativos:

La norma en su párrafo 33 estipula que los pagos derivados de arriendos operativos se reconocen como gastos durante el transcurso del plazo del arrendamiento.

Contabilizaciones Que Deben Efectuar Los Arrendadores En Arrendamientos Financieros:

Los arrendadores deben reconocer aquellos activos que mantengan en arrendamiento financiero, presentándolos como una partida por cobrar, posteriormente se deben reconocer los ingresos financieros sobre una base sistemática y racional a lo largo el plazo del arrendamiento.

Los montos incurridos por productores o distribuidores, que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de montos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

En el caso de que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá del fondo económico y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma de contrato.

Los fabricantes o distribuidores que sean también arrendadores, aplican a veces tipos de interés artificialmente bajos a fin de atraer a los clientes. El uso de tales tipos de interés podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la transacción. En el caso de que se empleen tipos de interés artificialmente bajos, el resultado de la venta quedara reducido a la que se hubiera obtenido de aplicar un tipo de interés de mercado.

El ingreso por venta registrado al comienzo 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 costo de la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento será el costo de la propiedad arrendada o la cantidad por la que estuviese contabilizada si es diferente, menos el valor actual del monto al que ascienda el valor residual garantizado. La diferencia entre el ingreso ordinario y el costo 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.

Entendiendo por valor residual garantizado a la parte del valor residual que ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero, no vinculado con el arrendador, y que sea financieramente capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Contabilizaciones Que Deben Efectuar Los Arrendadores En Arrendamientos Operacionales:

Los ingresos derivados de los arrendamientos operativos se deben reconocer como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento.

Los costos directos iniciales incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al valor en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

La depreciación de estos activos se efectúa de forma coherente con las políticas de depreciación que normalmente se usan para activos similares, y se calcula de acuerdo con la NIC N° 16.

El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.

En caso de existir una pérdida de valor por deterioro de dicho activo, la entidad debe aplicar los preceptos de la NIC N°36 ya vistos con anterioridad.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DEL ACTIVO FIJO LEASING SEGÚN LA NORMATIVA LOCAL (BOLETINES TÉCNICOS COLEGIO DE CONTADORES A.G.)

En nuestra normativa se encuentra un completo análisis del tratamiento contable aplicable al Activo Fijo Leasing en el Boletín Técnico N° 22 del Colegio de Contadores, para dar inicio a este análisis el Boletín comienza dando una breve definición del concepto de leasing (en su parte inicial) para luego entregar una definición más técnica de tal concepto.

Lo anteriormente mencionado se expresa en los párrafos 1 y 3 de dicho boletín, expresándose como sigue:

“En los últimos años en nuestro país se ha comenzado a usar una operación económico-financiera denominada “Leasing”, que, por lo general, dice relación con el derecho a usar bienes físicos sin la necesidad de adquirirlos”

“Un “lease” es un contrato mediante el cual una persona (Lessor o arrendador), natural o jurídica, traspasa a otra (Lessee o arrendataria), el derecho a usar un bien físico a cambio de alguna compensación, generalmente un pago periódico y por un tiempo determinado, al término del cual el arrendatario tiene la opción de comprar el bien, renovar el contrato o devolver el bien”

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” y cuando es el vendedor el que pasará a ser el arrendatario de los bienes se habla de “Lease Back” o contrato de retroarrendamiento el cual puede tener las características de un “Leasing Operativo” o de un “Leasing Financiero”.

Ambos tipos de contratos, operativos y financieros poseen ciertas características básicas comunes, entre las cuales se mencionan en el boletín:

Los compromisos adquiridos tanto por el arrendatario como por el arrendador, no pueden ser rescindidos unilateralmente durante la vigencia del contrato, además el contrato contempla expresamente a su fecha de término, una opción a favor del arrendatario para comprar el bien, renovar el contrato o devolver el bien.

Sin embargo, estaremos en presencia de un leasing financiero cuando en el contrato se establezcan una o más de las condiciones mencionadas en el párrafo N° 6 del Boletín Técnico N° 22, estas son:

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

El Arrendador:

El boletín estipula que con el objeto de reflejar adecuadamente el espíritu económico de la transacción, el arrendador deberá contabilizar el contrato de leasing financiero de manera similar a la venta de un bien del activo fijo.

En este tipo de contratos, para el arrendador, se debe distinguir cuando este es fabricante o distribuidor de los productos que se ofrecen en leasing y aquellos que no lo sean y solamente se dedican al financiamiento de estas operaciones.

Para estas situaciones el Boletín Técnico ha indicado que cuando el arrendador no sea fabricante ni distribuidor deberá contabilizar el valor nominal del contrato en una cuenta de activo denominada deudores por leasing, abonando en la cuenta de activo correspondiente al bien entregado en leasing, por el valor que tenga el mismo en libros y el saldo a una cuenta del pasivo transitorio denominada "Intereses Diferidos por Percibir". La cuenta deudores por leasing se clasificará a corto o largo plazo, según el vencimiento de las cuotas respectivas, ahora, en caso contrario, para el arrendador que sea fabricante o distribuidor, deberá contabilizar el valor nominal del contrato en una cuenta de activo denominada "Deudores por Leasing", con abono a la cuenta de activo correspondiente al

bien entregado en leasing por el valor neto en libros del mismo, reconociendo los intereses diferidos y la utilidad o pérdida generados en la operación.

“El arrendador determinará el valor actual del contrato descontando el valor de las cuotas periódicas y de la opción de compra a la tasa de interés que se considere apropiada en las circunstancias, según se señala a continuación:

Si existe una tasa de interés explícita en el contrato deberá utilizarse dicha tasa, a menos que ella sea significativamente inferior a la tasa promedio de mercado, vigente a la fecha de la firma del contrato, para colocaciones a largo plazo en condiciones similares a las del contrato de leasing (plazos y moneda o unidad crediticia - pesos, dólares, unidades de fomento, etc.), en cuyo caso deberá utilizarse esta última”.

Para lograr la correcta determinación de los intereses diferidos por percibir y el resultado generado en la operación se procede de acuerdo con el párrafo N° 20 del Boletín Técnico en análisis, el cual plantea:

- a. La diferencia entre el valor nominal del contrato y el valor actual del mismo determinado de acuerdo con el párrafo N° 18 representa los intereses diferidos por percibir, cuyo tratamiento debe ser el descrito en el párrafo N° 19.
- b. La diferencia entre el mencionado valor actual del contrato y el valor neto de libros del bien entregado en leasing, representa la utilidad o pérdida bruta generada por la operación de venta del activo, la que deberá incluirse en los resultados operacionales.

El Arrendatario:

En este caso, el arrendatario deberá efectuar la contabilización del contrato de leasing financiero de manera similar a la adquisición de un bien del Activo Fijo.

El arrendatario contabilizará el valor actual del contrato en una cuenta de activo fijo, bajo la denominación de Activos en Leasing, según lo expone el párrafo N° 9 del Boletín Técnico N° 22.

El valor nominal del contrato deberá contabilizarse como pasivo exigible, este pasivo deberá presentarse como de corto o largo plazo, según el vencimiento de las cuotas respectivas.

La diferencia entre el valor nominal del contrato y el valor actual del mismo debe contabilizarse con cargo a una cuenta del activo denominada "Intereses diferidos por leasing", la cual deberá presentarse como una deducción del pasivo exigible mencionado en el párrafo anterior, separando entre corto y largo plazo según corresponda.

Cada vez que ocurra el vencimiento de una cuota el arrendatario deberá enviar a resultados la proporción correspondiente de Intereses Diferidos por Leasing devengados a esa fecha, determinados a base del saldo insoluto, también deberán ser reconocidos los intereses devengados entre el último vencimiento y la fecha de cierre de los estados financieros.

Cabe señalar que estos activos en leasing quedan sujetos a las normas de Corrección Monetaria y Depreciación.

Contratos De Leasing Operativo:

Las operaciones de este tipo se deben contabilizar de manera similar a un contrato normal de arrendamiento, es decir, el arrendatario contabilizará los arriendos devengados en una cuenta de resultados de la operación activando cuando corresponda el monto del arriendo pagado anticipadamente e imputarlos a resultados a medida que se devenguen.

Por otra parte, el arrendador debe contabilizar en una cuenta de resultados los arriendos devengados, y cuando corresponda, contabilizar como pasivo de carácter transitorio, en una cuenta de ingresos diferidos, los arriendos recibidos de forma anticipada, obviamente, traspasando a resultados estos montos a medida se van devengando.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO PARA EL ACTIVO FIJO ENTRE LA N.I.C Y LA NORMATIVA LOCAL.

Para establecer las semejanzas y diferencias de este rubro, se necesita como un primer paso, dar una orden lógico para ir detallando éstas, entonces se separará la Norma en las disposiciones pertinentes al Arrendatario y luego al Arrendador, en primer lugar para el Leasing Financiero y luego para el Leasing Operacional.

Leasing Financiero

Semejanzas Y Diferencias Desde El Punto De Vista Del Arrendatario:

En lo que se refiere a la valorización inicial de este activo, nuevamente nos encontramos con diferencias que tienen su origen en el Valor Razonable, pues la Norma Internacional de Contabilidad estipula que la valorización inicial se debe hacer por el monto igual al valor razonable del bien arrendado, constituyendo esto una diferencia notoria con la Norma Local, la que no incluye este concepto en la forma de valorizar dicho contrato, indicando que deberá valorizarse por el valor actual del contrato.

Además la Norma Internacional de Contabilidad, estipula un método alternativo para la valorización, el que estará dado por valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si este fuera menor al valor razonable anteriormente mencionado, haciendo hincapié en que ambos valores deben ser determinados al inicio del arrendamiento.

También se cuenta como una diferencia aquella posibilidad que entrega la Norma Internacional de Contabilidad de añadir o incorporar al valor reconocido como activo cualquier costo directo inicial incurrido por el arrendatario.

Puesto que la Norma Internacional de Contabilidad no estipula el ajuste del activo por el concepto de corrección monetaria se origina otra diferencia con el tratamiento contenido en la Norma Contable Nacional.

En cuanto al reconocimiento de la obligación contraída, no se encuentran diferencias sustanciales.

En el momento de efectuar el pago de las cuotas correspondientes no se presentan diferencias, puesto que ambos tratamientos cargan a resultados los pagos en la proporción correspondiente a intereses y a amortizar la deuda contenida en la cuenta de pasivo por la porción restante del pago.

En cuanto a la depreciación del activo fijo que se está adquiriendo por la modalidad del leasing, ambas normas contables plantean reglamentos prácticamente iguales.

Semejanzas Y Diferencias Desde El Punto De Vista Del Arrendador:

Para el reconocimiento de esta situación, ambas normas estipulan principios de gran parecido, pero la Norma Internacional de Contabilidad entrega mayor detalle en sus planteamientos. Ambas normas coinciden en que el reconocimiento de este contrato debe seguir la idea de una venta de activo fijo.

Cuando el arrendador en este tipo de contratos corresponde a fabricantes o productores de los bienes que son arrendados, surge la problemática de los intereses que estos cobran en dicha operación, los cuales pueden ser en cierta forma manipulados por el arrendador, este problema se soluciona de la misma forma en la Norma Internacional de Contabilidad como en la Nacional, esto es aplicando una tasa de interés de mercado.

En cuanto al resultado en venta, nuevamente surgen diferencias producto del valor razonable, es decir, la Norma Internacional de Contabilidad expresa que este valor corresponderá al ingreso reconocido en la venta, concepto que como ya se ha mencionado anteriormente, no se encuentra presente en nuestra normativa contable. En caso de que el valor actual de los pagos del contrato sea menor que el valor razonable, se deberá contabilizar este monto como el ingreso originado en la venta.

Leasing Operativo

Semejanzas Y Diferencias Desde El Punto De Vista Del Arrendatario:

En este tipo de contrato y para esta contraparte no se presentan diferencias, coincidiendo en el tratamiento la Norma Internacional de Contabilidad con la Nacional.

Semejanzas Y Diferencias Desde El Punto De Vista Del Arrendador:

En el reconocimiento de este contrato por la contraparte señalada en el encabezado, no surgen mayores diferencias entre la Norma Internacional de Contabilidad y la Norma Nacional, puesto que ambas indican que se debe reconocer en resultados los ingresos provenientes de estos contratos.

Diferencias se visualizan en lo que respecta a los costos directos iniciales de negociación y contratación de un arrendamiento operativo, puesto que estos se deben sumar al valor en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento. Recordemos que la Norma Nacional no hace mención a costos directos en la etapa inicial.

En lo que respecta a la depreciación, esta se efectúa de forma coherente con las políticas de depreciación que normalmente se usan para activos similares, tanto para el tratamiento nacional como internacional, acá las diferencias surgen por el mecanismo de corrección monetaria que contiene la Norma Nacional y por la Perdida de Valor de los Activos, contenida en la Norma Internacional de Contabilidad N°36.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO ACTIVO FIJO LEASING

Las operaciones originadas producto de los contratos de leasing, tanto financiero como operativo, ahora deben ser analizadas bajo la perspectiva tributaria.

La aplicación de un contrato de leasing operativo no genera un mayor impacto en las normas tributarias, puesto que los tratamientos para arrendamientos son generalmente iguales, contable como tributariamente.

En cambio, en la aplicación de un contrato de leasing financiero surgen distintos tratamientos, por lo que se hace necesario conocer las normas tributarias y contables para éste, además del procedimiento existente para eliminar dichas diferencias.

La definición del Servicio de Impuestos Internos del contrato de leasing está contenida en el oficio N° 2832 del 10 de Junio del 2003 y expresa lo siguiente:

“De acuerdo a las características antes mencionadas, el leasing es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones estipuladas en el artículo 1915 del Código Civil, vale decir, la obligación de una de las partes a conceder el goce de una cosa y la consiguiente obligación de la otra de pagar por dicho goce un precio determinado. Por su parte, el artículo 1916 del mismo cuerpo legal establece que son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporales que puedan usarse sin consumirse, excepto aquellas que la ley prohíbe arrendar”

Arrendador:

Para el caso de arrendamientos financieros, el tratamiento que el arrendador debe dar a sus ingresos está contenido en el oficio N° 3717 del 06 de Noviembre de 1990 del Servicio de Impuestos Internos, el que establece:

“Los ingresos derivados de los contratos de leasing sobre bienes inmuebles deben computarse en el ejercicio en que las cuotas respectivas se devenguen, es decir, en las

fechas que han sido fijadas en el contrato para el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, sin perjuicio de considerarlos como ingreso bruto al momento de su cancelación en caso que ellas sean pagadas anticipadamente, o bien, cuando ellas se hagan exigibles de conformidad a lo estipulado en el contrato respectivo”.

“Por otra parte, aquellas cuotas que al 31 de diciembre de cada año estén vencidas deben considerarse como ingresos del ejercicio, aun cuando no se hayan cancelado efectivamente, toda vez que el acreedor ha adquirido un derecho que constituye un crédito a su favor”.

Además, la franquicia del crédito por el 4% en la adquisición de activo fijo no se aplica a los bienes entregados bajo la modalidad de leasing, puesto que del tenor literal del inciso penúltimo del artículo 33 de la Ley de Impuestos a la Renta se desprende:

“Tampoco se aplicará dicho crédito respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento con opción de compra”

Arrendatario:

Para el arrendatario también existen ciertos preceptos contenidos en las normas tributarias, el Servicio de Impuestos Internos ha hecho una interpretación para este caso en su oficio N° 2.832 de fecha 10 de Junio de 2003, el que se pasa a revisar como sigue.

“Ahora bien, respecto de los pagos efectuados por este ultimo contrato, se derivan los siguientes efectos tributarios:

- a) Las cuotas que pague la empresa “XXX S.A.” a la sociedad “Leasing YYY S.A.”, en virtud del contrato de leasing celebrado entre las partes, calificado tributariamente como un contrato de arrendamiento, pasan a constituir para ella un gasto necesario para producir la renta, en la medida que se cumplan con los requisitos que exige al efecto el artículo 31 de la ley del ramo, especialmente que el bien arrendado se destine al giro o actividad que desarrolla la empresa arrendataria.

- b) Dichas cuotas en ningún caso pueden ser calificadas de erogaciones capitalizables que deban activarse, ya que no van a formar parte de la construcción de un inmueble.

- c) Finalmente, cuando la empresa “XXX S.A.” ejerza la opción de compra del inmueble, simplemente se trata de la adquisición de un bien raíz, el cual debe contabilizarse como un activo inmovilizado afecto a las normas de los artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, susceptible de revalorización y depreciación.”

Además, en lo que respecta al crédito del 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, el artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta en su inciso final plantea lo siguiente:

“Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra. En este caso el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.”

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO DEL ACTIVO FIJO LEASING

Cómo ya se mencionó, este contrato puede corresponder, tanto a un leasing operativo como financiero.

El primer caso no requiere mayor análisis porque el arrendamiento no genera, salvo excepciones, un tratamiento contable distinto del tributario. Las otras operaciones generan tratamientos diferentes en la imputación a los resultados contables y en la conformación del resultado tributario.

Para El Arrendador:

Las cuotas percibidas o devengadas producto del contrato de leasing incluyen la amortización de capital e intereses. Estas cuotas son ingresos tributarios en el periodo en que se perciban o devenguen. Los intereses ganados por leasing 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.

Las cuotas percibidas en el ejercicio han sido contabilizadas como una disminución de la cuenta “Deudores Leasing”, pero tributariamente son ingresos brutos del ejercicio, tanto las cuotas percibidas como las devengadas, implica hacer un agregado en la determinación de la renta líquida imponible.

Diferencias surgen en la corrección monetaria de los “Deudores Leasing” y de los Intereses a Percibir Leasing, dado que estos activos tributariamente no existen, por lo tanto hay que ajustar dicha diferencia efectuando una deducción del monto de la corrección monetaria de la cuenta Deudores Leasing y una deducción por el mismo concepto anterior, pero ahora para la cuenta “Intereses por percibir Leasing”.

Puesto 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, ello implica que deben aplicarse las normas sobre corrección monetaria

y depreciación establecidas en la Ley de la Renta, al no estar incluidos en el resultado contable debemos hacer el ajuste que corresponde para la determinación del resultado tributario.

Debe considerarse además, que al término del contrato de arrendamiento financiero el arrendatario hace uso de la opción de compra, en ese instante se produce la venta de los bienes para fines tributarios; situación que contablemente ocurre al momento de la firma del contrato.

A nivel de capital propio tributario, sea este inicial o final según corresponda, se deben eliminar también los montos asociados a las partidas generadas en el contrato de leasing financiero, situación que se subsana efectuando un agregado por el monto de la cuenta Deudores por Leasing, lo que permitirá obtener el verdadero valor de los activos que posee la empresa.

Para El Arrendatario:

Ahora pasaremos a efectuar un análisis de las diferencias que se originan producto del tratamiento contable y tributario de un contrato de arrendamiento financiero para el arrendatario.

Las cuotas pagadas durante el transcurso del ejercicio son consideradas gasto según la norma tributaria, los cuales constituirán una deducción a nivel de Renta Líquida Imponible.

Otra diferencia surge por el monto cargado a resultados por el concepto de corrección monetaria de la cuenta "Obligaciones Leasing" y de la cuenta "Interés Diferido", los cuales deberán ser agregados y deducidas respectivamente, puesto que estas cuentas no reflejan un pasivo o activo tributario para la empresa.

Además, debido a que un activo fijo, que se encuentra tomado bajo arrendamiento financiero no se considera formando parte de los activos tributarios, es que surge la necesidad de ajustar las diferencias que nacen por concepto de depreciación y corrección monetaria de este.

En general, al igual que en el caso del arrendador, todos los cargos y abonos contables y no tributarios que afecten a cuentas de resultados, se reversan en la determinación del resultado tributario o Renta Líquida Imponible

A nivel de capitales propios tributarios, sean estos iniciales o finales, se deberá depurar las diferencias originadas por este tipo de contratos (que provengan desde años anteriores o continúen para ejercicios siguientes) incluidas a nivel de saldo de cuenta de inventario.

Para solucionar lo recién citado, en la determinación del Capital Propio Tributario, los valores que correspondan al monto del pasivo asociado a este contrato en la contabilidad no se consideraran pasivo exigible. Por otra parte, se debe efectuar una deducción del Capital Propio Tributario del monto registrado como Activo Fijo en Leasing, para así obtener un valor depurado del Activo Fijo, que represente el valor de los Activos Fijos Tributarios de la empresa.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO ACTIVO FIJO LEASING BAJO LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES

Para efectuar este análisis, se hará la misma separación que se a hecho anteriormente, es decir, el contrato de Leasing Operativo no será analizado por corresponder a un mero contrato de arrendamiento y las normas correspondientes al arrendamiento financiero se separarán por cada una de las partes.

Arrendador:

Las cuotas percibidas o devengadas producto del contrato de leasing son ingresos tributarios en el periodo en que se perciban o devenguen, de acuerdo con el Artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Las cuotas percibidas en el ejercicio han sido contabilizadas como una disminución de la cuenta de activo “Deudores Leasing”, pero tributariamente son ingresos brutos del ejercicio, en virtud de lo expuesto en el párrafo anterior, tanto por el monto de las cuotas percibidas como de las devengadas se debe hacer un agregado en la determinación de la Renta Líquida Imponible

Puesto que los intereses ganados por leasing se registran tanto contablemente como tributariamente en una cuenta de ingresos no corresponde volver a agregar dicho monto en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Diferencias surgen en la corrección monetaria de los “Deudores Leasing” y de los Intereses a Percibir Leasing, dado que estos activos tributariamente no han nacido, por lo tanto hay que ajustar dicha diferencia efectuando una deducción del monto de la corrección monetaria de la cuenta Deudores Leasing y una deducción por el mismo concepto anterior, pero ahora para la cuenta “Intereses por percibir Leasing”.

Puesto 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, ello implica que deben aplicarse las normas sobre corrección monetaria

y depreciación establecidas en la Ley de la Renta, al no estar incluidos en el resultado contable debemos hacer el ajuste que corresponde para la determinación del resultado tributario, en apego a esto se deberá efectuar el agregado por corrección monetaria, calculado de acuerdo con las normas pertinentes del Art. 41 y una deducción del monto imputado a resultados por el concepto de depreciación establecido en el Art. 31, ambos ajustes a nivel de Renta Líquida Imponible, ambos artículos de la Ley de Impuesto a la Renta y ambos ajustes suponiendo que entre el monto tributario del Activo y el contable no existen diferencias.

A nivel de capital propio tributario, sea este inicial o final según corresponda, se deben eliminar también los montos asociados a las partidas generadas en el contrato de leasing financiero, situación que se subsana efectuando un agregado por el monto de la cuenta Deudores por Leasing, lo que permitirá obtener el verdadero valor de los activos que posee la empresa, puesto que tributariamente estas cuentas “no existen” por el hecho de tratarse a este contrato como un contrato normal de arrendamiento.

Al final del plazo estipulado en el contrato el arrendatario puede hacer uso de la opción de compra, será en este momento cuando tributariamente se materializa la venta del activo, y por ello, será el momento en que deba reconocerse el efecto en resultados de dicha operación.

Arrendatario:

El monto correspondiente a las cuotas pagadas en el transcurso del ejercicio se consideran gastos necesarios para producir la Renta, en la medida que cumplan con los requisitos del artículo 31, que se transcribe a continuación, pudiendo rebajarse a nivel de Renta Líquida Imponible.

“Artículo 31º.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y

la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.”

Los intereses financieros forman parte de esas cuotas, esto implica que son también considerados como gasto tributario, pero hay que efectuar un alcance en este sentido, recordemos que en el párrafo anterior se dijo que se podían rebajar las cuotas pagadas, este concepto incluye capital e intereses, por lo tanto en lo que dice relación con los gastos financieros es necesario efectuar un ajuste previo, con motivo de no deducir dos veces este concepto de la Renta Líquida.

Este ajuste previo recientemente mencionado puede consistir en agregar a la determinación de la Renta Líquida Imponible el monto pagado por concepto de intereses o de otro modo, deducirlos pero una vez seguros de que la deducción realizada por el concepto de pago de cuotas no incluye estos gastos.

Continuando con el análisis nos encontramos con el ajuste por corrección monetaria, considerando que la interpretación tributaria del contrato de leasing corresponde a un contrato de arrendamiento, el que tributariamente son “inexistentes” las cuentas de Intereses Diferidos Leasing y la Obligación Leasing y por accidente de esto también se consideran “inexistentes” tributariamente los montos asociados a su corrección monetaria.

Del párrafo anterior se desprende que a nivel de determinación de la Renta Líquida Imponible deberá efectuarse un agregado por el monto de la corrección monetaria de la Obligación Leasing y una deducción del monto de la corrección monetaria de los Intereses Diferidos Leasing. También surge la necesidad de ajustar el Activo Fijo, deduciendo el monto de su corrección monetaria y agregando el de su depreciación en la determinación del resultado tributario.

En general, todos los cargos y abonos que afectan a cuentas de resultados se deben reversar en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Al término del contrato de arrendamiento, si el arrendatario hace uso de la opción de compra, solo en ese momento se materializa dicha transacción desde el punto de vista tributario, y no desde la firma del contrato como lo estima la Normativa Contable.

En apego a lo anterior se dispone que mientras no se ejerza la respectiva opción de compra, los bienes en leasing no serán considerados activos tributarios y por lo tanto no deben formar parte del Capital Propio Tributario.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO ACTIVO FIJO LEASING BAJO LAS NORMAS CONTABLES INTERNACIONALES

El análisis tributario para determinar el resultado impositivo, una vez que se aplique esta Norma Internacional de Contabilidad, será muy particular, puesto que recordemos que del análisis tributario de este contrato, realizado en paginas anteriores, se desprendió que la mayoría de las contabilizaciones que de este surgen, tributariamente son inexistentes, es por ello que el proceso de transición desde la Norma Contable Actual a la Norma Internacional de Contabilidad tendrá mayores impactos a nivel contable que tributario, continuando en este ámbito con la aplicación en gran medida de la metodología existente a la fecha.

En lo que respecta al análisis final de este rubro, se hacen las siguientes observaciones:

- a) Para facilitar la comprensión se desarrollará el tratamiento de las diferencias encontradas a nivel de arrendatarios, primero en el supuesto de un contrato de Leasing Financiero y luego en el supuesto de un Leasing Operacional.

- b) Luego del punto anterior, se desarrollará el tratamiento de las diferencias encontradas a nivel de arrendador, primero en el supuesto de un contrato de Leasing Financiero y luego en el supuesto de un Leasing Operacional.

Diferencias A Nivel De Arrendatario Leasing Financiero:

Suponiendo que el activo que se está arrendando se valore a su valor razonable, tal como lo dispone la Norma Internacional de Contabilidad, el efecto en la determinación de la Renta Líquida Imponible será el mismo que si contabiliza al valor actual del contrato, como lo estipula la Norma Contable Nacional, es por ello que se concluye que para esta diferencia en particular, el procedimiento no cambia y se seguirá constituyendo una deducción del monto contabilizado en el activo (sea este a Valor Razonable o Valor Actual) para la determinación del Capital Propio Tributario.

La diferencia que surge producto de que la Norma Internacional de Contabilidad permite incorporar al valor del activo cualquier costo directo incurrido, tampoco provoca mayores efectos en el tratamiento tributario, puesto que ocurrirá lo mismo planteado en el párrafo anterior, ya que cualquiera sea el valor contable del activo fijo contabilizado por concepto de leasing deberá ser eliminado de la determinación del Capital Propio. Debido a que dicho mayor costo debe determinarse al comienzo del contrato no interviene en los Resultados del contribuyente, por lo que este no tiene efectos en la determinación de la Renta Líquida Imponible de la empresa.

Otra muestra de que los efectos del cambio contable no son significativos en el ámbito tributario esta dada por la diferencia que surge de la no aplicación del mecanismo de corrección monetaria, suponiendo que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad, nos situamos en un escenario de economía hiperinflacionaria se deben revalorizar los valores de los activos y pasivos no monetarios, pero ello para el ámbito tributario no será significativo, puesto que deberá deducirse su monto, ya que tributariamente este activo no existe. Ahora, si nos situamos en un escenario de economía no hiperinflacionaria, la Norma Internacional de Contabilidad establece que los valores de los activos y pasivos no monetarios no deben revalorizarse, en este caso no se deberá efectuar deducción alguna, debido a que contablemente no se ha aumentado el valor del activo inexistente tributariamente.

En lo que corresponde a la obligación contraída por el contrato de arrendamiento o Leasing Financiero, puesto que no se considera un pasivo tributario, este no formará parte del pasivo exigible.

Lo mismo ocurre con el monto imputado a los resultados del periodo por concepto de depreciación, este debe de ser agregado en la determinación de la Renta Líquida Imponible, ya que como se desprende de un activo que tributariamente no tiene existencia, resulta obvio que no se acepte la depreciación asociada al uso o desgaste de este.

Diferencias A Nivel De Arrendatario Leasing Operacional:

En este escenario no surgen diferencias de tratamiento, simplemente constituye un gasto deducible en el periodo en que se paga o adeuda la cuota correspondiente.

Diferencias A Nivel De Arrendador Leasing Financiero:

Como se pudo extraer del análisis realizado a nivel contable para esta situación, ambas normas coinciden en que se debe seguir la idea de una venta de Activo Fijo, pero la norma tributaria no reconoce dicha venta hasta que se ejerce efectivamente la opción de compra, de esto se desprende que los resultados reconocidos en dicha operación deben ser eliminados para la correcta determinación de la Renta Líquida Imponible.

Diferencias A Nivel De Arrendador Leasing Operacional:

La diferencia que surge en esta situación esta dada por la Perdida de Valor que puede haber sufrido el activo entregado en Leasing, para ver los efectos que ello conlleva se recomienda ver el análisis efectuado al rubro Activo Fijo.

CAPITULO III
TRATAMIENTO DE LA CORRECCIÓN MONETARIA
INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMIAS
HIPERINFLACIONARIAS

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LA CORRECCIÓN MONETARIA SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

Al igual que todas las Normas Internacionales de contabilidad, la N.I.C N° 29 comienza clarificando su alcance, expresando que será de aplicación a los estados financieros individuales, así como a los estados financieros consolidados, de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

En base al párrafo anterior se hace necesario establecer los conceptos de moneda funcional y economía hiperinflacionaria.

Por moneda funcional debemos entender a la moneda en que una entidad desarrolla la mayoría de sus negocios en el extranjero cuando esta moneda es distinta a la local, para su determinación deberán considerarse factores económicos tales como el flujo de efectivo proveniente de operaciones, financiamiento o inversiones, precios de venta, costos, gastos y transacciones entre filiales.

En lo que respecta al concepto de economía hiperinflacionaria; la Norma Internacional de Contabilidad no lo define con exactitud, pero entrega ciertos parámetros para poder identificarla, el estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- a) La población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable; además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;
- b) La población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que lo hace en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
- c) Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el período es corto;

- d) Los tipos de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios ; y
- e) La tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

En este tipo de economías, la unidad monetaria pierde poder de compra a un ritmo tal, que resulta equívoca cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo ejercicio.

Para expresar las cifras del balance se debe aplicar un índice general de precios, preferentemente, todas las empresas que informan en la moneda de una misma economía deberían utilizar el mismo índice.

Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha del balance. Son partidas monetarias el efectivo poseído y los saldos a recibir o pagar en dinero.

Situándonos en un escenario de hiperinflación los ajustes de reexpresión deben hacerse de la siguiente forma:

Algunas partidas no monetarias se contabilizan según sus valores corrientes en la fecha del balance, tales como el valor neto realizable o el valor de mercado, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos habrán de ser reexpresados.

El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la amortización acumulada, se determinan aplicando al costo histórico y a la depreciación, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la fecha del balance a presentar.

Además se hace presente que de acuerdo con esta norma, todas las partidas de la cuenta de resultados deben expresarse en términos de la unidad de medida de la fecha del balance, de forma que todos los montos deben ser reexpresados aplicando la

variación en el índice general de precios desde la fecha en que los ingresos y gastos fueron registrados en los estados financieros.

La norma en su párrafo N°27 hace mención al resultado producido por los efectos de las revalorizaciones, expresando que en la medida que los activos y pasivos no estén sujetos a algún método de ajuste por variación en el nivel de precios, es decir, una empresa con mayor cantidad de activos monetarios que pasivos monetarios está perdiendo poder adquisitivo. Situación contraria ocurre cuando los pasivos monetarios son superiores a los activos monetarios, entonces la empresa está ganando poder adquisitivo. Estas situaciones generan una pérdida o ganancia en lo denominado según la Norma Internacional de Contabilidad como posición monetaria neta, la cual puede ser calculada como la diferencia obtenida al reexpresar los activos no monetarios, patrimonio y las cuentas de resultados.

La pérdida o ganancia en la “posición monetaria neta” se incluye en la pérdida o ganancia del período.

La norma ha previsto la situación de que una economía deje de ser hiperinflacionaria, en ese caso, la empresa debe cesar de aplicar los preceptos de esta norma, utilizando como base para los períodos siguientes los montos determinados según esta norma al final del ejercicio previo.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LA CORRECCIÓN MONETARIA SEGÚN LA NORMATIVA LOCAL (BOLETINES TÉCNICOS COLEGIO DE CONTADORES A.G.)

La norma contable nacional mediante la aplicación del presente Boletín Técnico reconoce los efectos de la inflación en los estados financieros.

De la lectura del boletín se desprende en su parte inicial una explicación del contexto en el cual este surgió, casi en forma paralela a las normas contenidas en la Ley de Impuesto a la Renta para los mismos fines, pero dejando claro que ambas disposiciones persiguen objetivos diferentes.

La norma hace un recorrido por ciertos rubros, detallando el mecanismo de revalorización aplicable y algunos conceptos o situaciones puntuales para ellos.

En cuanto a la corrección monetaria propiamente tal, el Boletín Técnico N° 3 estipula que dichos "ajustes se efectuarán mediante un índice único, calculado en forma sistemática, periódica y uniforme, de aceptación y conocimiento general, que represente razonablemente las variaciones del poder adquisitivo de la moneda. Para estos efectos, el índice debe ser representativo del nivel general de precios y no del nivel de precios de bienes o servicios individuales. En la actualidad, estos requisitos están cubiertos en gran parte por el "Índice General de Precios al Consumidor".

El proceso de revalorización recae sobre aquellos rubros no monetarios, para poder definir estos se hace necesario conocer cuales si son monetarios, entendiéndose por tales a los activos y pasivos que representan dinero, constituyen montos por cobrar a pagar en sumas fijas de monedas corrientes y/o equivalen a una cantidad cierta de moneda corriente, por tanto los activos y pasivos no monetarios, son aquellos no incluidos en la clasificación de activos y pasivos monetarios.

Estos activos y pasivos deben ser reajustados o corregidos para eliminar el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda entre la fecha del balance y la fecha en que dichos activos fueron adquiridos o en que dichos pasivos fueron incurridos.

A fin de reflejar adecuadamente los resultados financieros de las empresas de acuerdo a principios y normas contables generalmente aceptadas, se debe considerar, dentro del procedimiento de ajuste por inflación, la actualización del patrimonio (o capital propio) financiero. De lo anterior se hace necesario conocer el concepto de capital propio, siendo este el valor aportado por los dueños de la empresa a título de aporte de capital incluyendo las reservas reglamentarias, especiales y de utilidades retenidas. Vale decir todos aquellos saldos que conforman el rubro Capital y Reservas.

Para efectuar el proceso de corrección monetaria de las existencias, el Boletín Técnico N° 13 en su párrafo 12 estipula “En relación con la corrección monetaria de las existencias, se ha procedido de acuerdo con las normas tributarias vigentes, aun cuando en algunos casos específicos dichas normas llevan a presentar las existencias a valores que discrepan significativamente del concepto del costo histórico expresado en moneda de valor adquisitivo constante.

Se recomienda que las existencias se ajusten para dejarlas valorizadas a su costo histórico expresado en moneda de valor adquisitivo constante de acuerdo con la metodología establecida en el Boletín Técnico N° 3 "La inflación y su ajuste en las demostraciones financieras de las empresas":

Sin embargo, se estima aceptable continuar aplicando las normas tributarias de corrección monetaria contenidas en la Ley de Renta, “siempre que ellas no produzcan distorsiones significativas en relación a la metodología señalada en el párrafo anterior.”

De la transcripción anterior surge la necesidad de conocer la metodología del Boletín Técnico N° 3, siendo esta la que se describe a continuación.

Los ajustes de existencia para reflejar la devaluación del poder adquisitivo de la moneda dependen del método utilizado para contabilizar el costo histórico.

Si el costo de las existencias está calculado por el método primera entrada primera salida, última entrada primera salida, promedio ponderado, etc., los factores de corrección a aplicar serán los correspondientes a las fechas en que se incurrieron los respectivos costos, según se explica en los párrafos siguientes:

a) Primera entrada, primera salida (F.I.F.O.).

Cuando se emplea este método de asignación de costos, la valorización se hace al precio de las últimas compras, si se trata de materias primas o mercaderías de reventa, o bien el valor de los últimos costos de producción en el caso de productos elaborados o en proceso de elaboración, correspondientes a partidas determinadas, en orden inverso de antigüedad, hasta la concurrencia de cantidad inventariada.

Para la aplicación del factor de corrección puede ajustarse cada partida según su fecha de origen, o determinar, mediante un análisis apropiado, la antigüedad media de las existencias sea en conjunto, sea por grupos de bienes, aplicando el factor de corrección resultante al grupo o conjunto respectivo.

b) Ultima entrada, primera salida (L.I.F.O.).

Por este método, la valoración de las mercaderías vendidas durante el período se hace ante todo, al costo de adquisición o producción incurrido durante ese período, y la valorización de las existencias se hace al costo efectivo de cada partida que se agregó a ellas, en la fecha o período en que se produjo cada sucesivo aumento de inventario.

Para su corrección, puede procederse de la misma forma indicada en el caso anterior.

c) Promedio ponderado

En períodos de alza en el nivel de precios, al promediar las últimas compras o ingresos con precios o costos anteriores más bajos, hará que las existencias se hallen en general subvaluadas. Por lo tanto, para ajustar los saldos, es preciso basarse en un análisis de la antigüedad media de la existencia.

Los ajustes para mostrar el efecto de la devaluación de la moneda no deben aumentar el valor de libros de tales existencias más allá de su valor neto de realización (precio del mercado) a la fecha del balance general. Deberá aplicarse el valor más bajo que resulte de la prueba de comparar el costo reajustado que refleje la devaluación de la moneda, una vez hecho el ajuste rectificatorio, con el valor neto de realización.

En el caso que las existencias estén expresadas a su valor neto de realización (precio del mercado), inferior a su costo histórico, no se necesitará ningún ajuste para demostrar la devaluación de la moneda, ya que aquellas existencias representan un bien no monetario expresado a su valor de mercado actual.

Pasando a otro punto, en lo que respecta al ajuste por inflación de los activos, esto se debe efectuar considerando el valor bruto del mismo, de igual forma se procederá a aplicar el ajuste al monto de la depreciación acumulada, puesto que de esta forma no se distorsiona la presentación del activo y la depreciación.

Si de corrección monetaria de activos intangibles se trata, se debe proceder de la misma forma que lo plantea el párrafo anterior, además solo se corrigen aquellos activos intangibles que representen desembolsos efectivos.

A modo de resumen se deberán corregir monetariamente todos los activos y pasivos no monetarios de acuerdo con los Boletines Técnicos N° 3 y 13, aplicando los procedimientos que allí se estipulan, o de lo contrario, las normas contenidas en la Ley Impuesto a la Renta, las cuales fueron aceptadas por el Colegio de Contadores, siempre que no distorsionen la información contable y que su uso sea aceptado por la práctica contable.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO DE LA CORRECCIÓN MONETARIA ENTRE LA N.I.C Y LA NORMATIVA LOCAL.

Para dar curso a este análisis se debe distinguir dos situaciones:

- a) Economía hiperinflacionaria.
- b) Economía no hiperinflacionaria.

Suponiendo que nos encontramos en la situación descrita en la letra a) anterior, las normas contables nacionales se presentan con gran similitud a la internacional, presentando sólo diferencias provocadas por las normas que hacen referencia a la revalorización.

Entre las disposiciones que marcan diferencia se encuentran aquellas partidas no monetarias que hayan sido revalorizadas, éstas serán reexpresadas sólo desde la fecha de su revalorización. Esta revalorización puede darse por aplicación de alguna Norma Internacional que indique que dicha partida debe o puede valorizarse de un modo distinto al costo histórico, sea este valor de mercado, valor neto realizable u otro, además de la pérdida de valor de la N.I.C. 36

Otra diferencia esta dada por el límite que se aplica al monto del ajuste por inflación, esto es, el monto de una partida no monetaria reexpresada (corregida monetariamente) no podrá superar el valor que se pueda recuperar de la misma en el futuro, ya sea por su uso o venta.

Ejemplificando esta situación, están los casos de los valores corregidos monetariamente del activo fijo o intangibles se deben reducir a la cantidad recuperable, los valores corregidos de las existencias se reducen a su valor neto realizable y los valores corregidos de las inversiones se deben reducir a su valor de mercado. Todas estas situaciones bajo el supuesto que los valores que se hace alusión (mercado, neto realizable y cantidad recuperable) sean de un monto menor.

Otra diferencia esta en que no se considera apropiado corregir activos fijos financiados con préstamos, cuando los gastos financieros se hayan capitalizado, puesto que ellos contienen una parte que compensan la inflación del periodo. Es por ello que la revalorización del activo fijo adquirido de la manera ya mencionada se hace, pero reconociendo como un gasto aquella parte del gasto financiero que compensa la inflación del periodo.

Ahora, suponiendo que nos encontramos en la situación descrita anteriormente en la letra b), esto es, que nuestra economía no es hiperinflacionaria, surgen diferencias de importancia.

Antes de continuar es necesario dejar en claro que esto será la más probable situación en que nos veremos situados en el futuro próximo, puesto que nuestra economía no reúne las características mencionadas en la Norma Internacional para ser calificada como hiperinflacionaria.

A modo de ejemplo, esta la situación de que la tasa acumulada de inflación en los últimos 3 años no sobrepasa el 100% expuesto en la Norma Internacional.

Considerando esto, no sería aplicable la N.I.C. 29 a nuestro país, eliminándose la posibilidad de poder corregir monetariamente, lo cual sería una diferencia considerable con la situación actual.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO CORRECCIÓN MONETARIA

El sistema de Corrección Monetaria instaurado en nuestro país tiene su origen en el antiguo sistema de Revalorización de Capital Propio, el cual se inició en el año 1.959 y se mantuvo hasta 1.975. Al comienzo, este sistema se situó en un ámbito limitado, que sólo le permitía operar en el sector empresarial para corregir las deformaciones numéricas de los resultados de los balances, a partir de éste y considerando la alta inflación predominante en aquella época surgieron variantes a este sistema, como por ejemplo, la Revalorización de las Existencias, instaurada, en ese entonces, en el artículo 16 transitorio de la Ley de la Renta.

A partir de las bases recién presentadas, en el año 1.975 nace el sistema denominado Corrección Monetaria, que se establece hoy en día en el artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, con el objeto de “corregir o depurar los estados financieros de los efectos o distorsiones que la inflación produce en ellos, mediante el ajuste anual de las partidas del activo y del pasivo a su valor o expresión real a la fecha del balance, permitiendo con ello establecer un resultado real de la gestión económica de la empresa, comprobando por el incremento efectivo del capital invertido en la empresa o sociedad respectiva”, según se expresa en el Boletín Técnico.

Como ya se hizo mención, la norma que contiene dicho mecanismo es el Artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual se transcribe a continuación.

Artículo 41º.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20º, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

1º.- El capital propio inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. Para los efectos de la presente disposición se entenderá por Capital Propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del

ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios, de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario o socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

Los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el período comprendido entre el último día del mes, anterior al del aumento y el último día del mes, anterior al del balance.

Las disminuciones de capital propio ocurridas en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el citado índice en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro y el último día del mes anterior al del balance. Los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma indicada anteriormente.

2º.- El valor neto inicial en el ejercicio respectivo de los bienes físicos del activo inmovilizado se reajustará en el mismo porcentaje referido en el inciso primero del número 1º. Respecto de los bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el número 1º, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.

Los bienes adquiridos con créditos en moneda extranjera o con créditos reajustables también se reajustarán en la forma señalada, pero las diferencias de cambio o el monto de los reajustes, pagados o adeudados, no se considerarán como mayor valor de adquisición de dichos bienes, sino que se cargarán a los resultados del balance y disminuirán la renta líquida cuando así proceda de acuerdo con las normas de los artículos 31º y 33º.

3º.- El valor de adquisición o de costo directo de los bienes físicos del activo realizable, existentes a la fecha del balance, se ajustará a su costo de reposición a dicha fecha. Para estos fines se entenderá por costos de reposición de un artículo o bien, el que resulte de aplicar las siguientes normas:

a) Respecto de aquellos bienes en que exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad y características, durante el segundo semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio que figure en ellos, el cual no podrá ser inferior al precio más alto del citado ejercicio.

b) Respecto de aquellos bienes en que sólo exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad o características durante el primer semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio más alto que figure en los citados documentos, reajustado según el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al segundo semestre y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio correspondiente.

c) Respecto de los bienes cuyas existencias se mantienen desde el ejercicio comercial anterior, y de los cuales no exista factura, contrato o convención durante el ejercicio comercial correspondiente, su costo de reposición se determinará reajustando su valor de libros de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio comercial y el último día del mes anterior al de cierre de dicho ejercicio.

d) El costo de reposición de aquellos bienes adquiridos en el extranjero respecto de los cuales exista internación de los de su mismo género, calidad y características durante el segundo semestre del ejercicio comercial respectivo, será equivalente al valor de la última importación.

Respecto de aquellos bienes adquiridos en el extranjero en que la última internación de los de su mismo género, calidad y característica se haya realizado durante el primer semestre, su costo de reposición será equivalente al valor de la última importación, reajustado éste según el porcentaje de variación experimentado por el tipo de cambio de la respectiva moneda extranjera ocurrida durante el segundo semestre.

Tratándose de aquellos bienes adquiridos en el extranjero y de los cuales no exista importación para los de su mismo género, calidad o característica durante el ejercicio comercial correspondiente, su costo de reposición será equivalente al valor de libros reajustado según el porcentaje de variación experimentada por el tipo de cambio de la moneda respectiva durante el ejercicio.

Por el valor de importación se entenderá el valor CIF según tipo de cambio vigente a la fecha de la factura del proveedor extranjero, más los derechos de internación y gastos de desaduanamiento.

La internación del bien se entenderá realizada en la oportunidad en que se produzca su nacionalización. Con anterioridad los bienes se encontrarán en tránsito, debiendo valorizarse cada desembolso en base al porcentaje de variación experimentada por la respectiva moneda extranjera entre la fecha de su erogación y la del balance.

Para los efectos de esta letra, se considerará la moneda extranjera según su valor de cotización, tipo comprador, en el mercado bancario.

e) Respecto de los productos terminados o en proceso, su costo de reposición se determinará considerando la materia prima de acuerdo con las normas de este número y la mano de obra por el valor que tenga en el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a dicho mes.

En los casos no previstos en este número la Dirección Nacional determinará la forma de establecer el costo de reposición.

Con todo el contribuyente que esté en condiciones de probar fehacientemente que el costo de reposición de sus existencias a la fecha del balance es inferior del que resulta de aplicar las normas anteriores, podrá asignarles el valor de reposición que se desprende de los documentos y antecedentes probatorios que invoque.

4º.- El valor de los créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se ajustará de acuerdo con el valor de cotización de la

respectiva moneda o con el reajuste pactado, en su caso. El monto de los pagos provisionales mensuales pendientes de imputación a la fecha del balance se reajustará de acuerdo a lo previsto en el artículo 95°.

5°.- El valor de las existencias de monedas extranjeras y de monedas de oro se ajustará a su valor de cotización, tipo comprador, a la fecha del balance, de acuerdo al cambio que corresponda al mercado o área en el que legalmente deban liquidarse.

6°.- El valor de los derechos de llave, pertenencias y concesiones mineras, derechos de fabricación, derechos de marca y patentes de invención, pagados efectivamente, se reajustará aplicando las normas del número 2°. El valor del derecho de usufructo se reajustará aplicando las mismas normas a que se refiere este número.

7°.- El monto de los gastos de organización y de puesta en marcha registrados en el activo para su castigo, en ejercicios posteriores, se reajustará de acuerdo con las normas del número 2°. De igual modo se procederá con los gastos y costos pendientes a la fecha del balance que deban ser diferidos a ejercicios posteriores.

8°.- El valor de las acciones de sociedades anónimas se reajustará de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor, en la misma forma que los bienes físicos del activo inmovilizado. Para estos efectos se aplicarán las normas sobre determinación del valor de adquisición establecida en el inciso final del artículo 18.

9°.- Los aportes a sociedades de personas se reajustarán según el porcentaje indicado en el inciso primero del N° 1, aplicándose al efecto el procedimiento señalado en el N° 2 de este artículo. Lo anterior es sin perjuicio de rectificar posteriormente dicho reajuste de acuerdo al que haya correspondido en la respectiva sociedad de personas. Las diferencias que se produzcan de esta rectificación se contabilizarán, según corresponda, con cargo o abono a la cuenta "Revalorización del Capital Propio".

Para estos efectos se considerarán aportes de capital todos los haberes entregados por los socios, a cualquier título, a la sociedad de personas respectiva.

10º.- Las deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se reajustarán de acuerdo a la cotización de la respectiva moneda a la misma fecha o con el reajuste pactado, en su caso.

11º.- En aquellos casos en que este artículo no establezca normas de reajustabilidad para determinados bienes, derechos, deudas u obligaciones, la Dirección Nacional determinará a su juicio exclusivo la forma en que debe efectuarse su reajustabilidad.

12º.- Al término de cada ejercicio, los contribuyentes sometidos a las disposiciones del presente artículo, deberán registrar en sus libros de contabilidad los ajustes exigidos por este precepto, de acuerdo a las siguientes normas:

a) Los ajustes del capital propio inicial y de sus aumentos, efectuados de conformidad a lo dispuesto en los incisos primero y segundo del N° 1º se cargarán a una cuenta de resultados denominada "Corrección Monetaria" y se abonarán al pasivo no exigible en una cuenta denominada "Revalorización del Capital Propio".

b) Los ajustes a que se refiere el inciso tercero del N° 1 se cargarán a la cuenta "Revalorización del Capital Propio" y se abonarán a la cuenta "Corrección Monetaria";

c) Los ajustes señalados en los números 2º al 9º, se cargarán a la cuenta del activo que corresponda y se abonarán a la cuenta "Corrección Monetaria", a menos que por aplicación del artículo 29º ya se encuentren formando parte de ésta, y

d) Los ajustes a que se refiere el N° 10 se cargarán a la cuenta "Corrección Monetaria" y se abonarán a la cuenta del Pasivo Exigible respectiva, siempre que así proceda de acuerdo con las normas de los artículos 31º y 33º.

13º.- El mayor valor que resulte de la revalorización del capital propio y de sus variaciones no estará afecto a impuesto y será considerado "capital propio" a contar del primer día del ejercicio siguiente, pudiendo traspasarse su valor al capital y/o reservas de la empresa. El menor valor que eventualmente pudiese resultar de la revalorización del capital propio y sus variaciones, será considerado una disminución del capital y/o reservas a contar de la misma fecha indicada anteriormente. No obstante, el reajuste que corresponda a las

utilidades estará afecto al Impuesto Global Complementario o Adicional, cuando sea retirado o distribuido.

Los contribuyentes que enajenen ocasionalmente bienes y cuya enajenación sea susceptible de generar rentas afectas al impuesto de esta categoría y que no estén obligados a declarar sus rentas mediante un balance general, deberán para los efectos de determinar la renta proveniente de la enajenación, deducir del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes, según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la adquisición del bien y el último día del mes anterior al de la enajenación, debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo.

Tratándose de la enajenación de derechos de sociedades de personas, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de libros de los citados derechos según el último balance anual practicado por la empresa, debidamente actualizado según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del último balance y el último día del mes anterior a aquél en que se produzca la enajenación. El citado valor actualizado deberá incrementarse y/o disminuirse por los aportes, retiros o disminuciones de capital ocurridos entre la fecha del último balance y la fecha de la enajenación, para lo cual dichos aumentos o disminuciones deberán reajustarse según el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el último día del mes anterior al de la enajenación.

En el caso de la enajenación de derechos en sociedades de personas que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, salvo que los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo a la variación del índice de precios al

consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el último día del mes anterior a la enajenación. Lo dispuesto en este inciso también se aplicará si el contribuyente que enajena los derechos estuviera obligado a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, calculándose el valor actualizado de los derechos en conformidad con el número 9 de este artículo.

Para los efectos del inciso anterior, cuando el enajenante de los derechos sociales no esté obligado a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y haya renunciado expresamente a la reinversión del mayor valor obtenido en la enajenación, la utilidad en la sociedad que corresponda al mayor valor de los derechos sociales enajenados se considerará un ingreso no constitutivo de renta. El impuesto de primera categoría que se hubiera pagado por esas utilidades constituirá un pago provisional de la sociedad en el mes en que se efectúe el retiro o distribución.

De lo anterior se desprende que el ámbito de aplicación de la corrección monetaria esta dado por todos aquellos contribuyentes de la Primera Categoría que declaran la renta efectiva en dicha categoría basándose en una contabilidad completa y balance general.

El sistema de Corrección Monetaria para ser aplicado utiliza el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor publicada por el Instituto Nacional de Estadística (I.N.E.) en todos aquellos casos cuando la Ley de Impuesto a la Renta indica actualizar o revalorizar.

Se distingue una situación particular de este sistema, y es que la Ley dispone que la variación de este índice se calcule con un mes de desfase, pero incluyendo el mismo número de meses del periodo real a medir, aquello es por razones de contar oportunamente con el valor que alcanza dicho índice para el periodo a medir.

El mecanismo de Corrección Monetaria se estructura en la Ley en cuatro etapas:

a) Determinación Del Capital Propio Inicial

Este debe ser corregido por la variación de I.P.C. del periodo, el monto obtenido de ello se cargará a resultados del ejercicio, en la cuenta Corrección Monetaria con abono a la cuenta de pasivo "Revalorización de Capital Propio".

Se hace necesario, para estos efectos definir que deberá entenderse por Capital Propio Tributario, siendo éste la diferencia entre el activo y el pasivo exigible en la fecha de inicio del ejercicio, para la correcta determinación de este deberán rebajarse aquellos valores conocidos como I.N.T.O (Intangibles, Nominales, Transitorios y de Orden) que no representen inversiones efectivas.

b) Corrección Monetaria De Las Variaciones De Capital

Los aumentos o disminuciones de capital que hayan tenido ocasión en el transcurso del ejercicio, las cuales se deben actualizar por la variación del I.P.C. a partir de la fecha en que ocurrieron. Su contabilización será de igual forma a la señalada en la letra a) anterior para el caso de los aumentos de capital y de manera inversa para las disminuciones de este.

c) Corrección Monetaria De Los Activos No Monetarios

Constituyen “Activos No Monetarios”, todos aquellos bienes, créditos o derechos cuya naturaleza impide que la inflación o desvalorización de la moneda ocasione menoscabo en su valor real, de tal manera que aquella parte del capital de la empresa que se encuentra invertido en tales bienes tiende a protegerse del proceso inflacionario. En otros términos, el valor inicial de estos bienes o derechos, que podría corresponder al valor con que figuran en el inventario inicial o el de su adquisición, es totalmente distinto al valor que efectivamente tienen tales bienes al final del periodo comercial respectivo, o mejor dicho, los valores iniciales de los referidos bienes no guardan ninguna relación con el valor real que éstos representan a la fecha antes citada.

Entre los “Activos No Monetarios” mas representativos se pueden mencionar los siguientes:

- Bienes físicos del activo inmovilizado. (Artículo 41 N° 2)
- Existencias o bienes físicos del activo realizable.(Artículo 41 N° 3)
- Créditos o derechos reajustables o en moneda extranjera y pagos provisionales mensuales. (Artículo 41 N° 4)
- Existencia de moneda extranjera o de oro. (Artículo 41 N° 5)
- Derechos de llave, pertenencias, concesiones mineras, derechos de fabricación, derechos de marca, patentes de invención y derechos de usufructo. (Artículo 41 N° 6)

- Gastos de organización y puesta en marcha y gastos y costos diferidos a ejercicios siguientes. (Artículo 41 N° 7)
- Acciones de sociedades anónimas. (Artículo 41 N° 8)
- Aportes a sociedades de personas. (Artículo 41 N° 9)

d) Corrección Monetaria De Los Pasivos No Monetarios

En esta última fase del Sistema de Corrección Monetaria se trata de establecer los pasivos no monetarios existentes a la fecha del balance, vale decir, todas aquellas deudas u obligaciones respecto de las cuales las partes contratantes han pactado un reajuste o las han expresado en moneda extranjera.

Se definen como “Pasivos No Monetarios”, aquellas deudas u obligaciones que aparecen en el balance final de la empresa registradas a su valor histórico o contable y que con motivo de haberse pactado en moneda nacional reajutable o moneda extranjera, dicho valor inicial de libro no corresponde al realmente adeudado al término del periodo.

En consecuencia, los pasivos reales o no monetarios pueden corresponder a obligaciones en moneda extranjera o reajustables y la corrección monetaria se aplica sobre la base de la cotización de la moneda extranjera respectiva a la fecha del balance, o según el reajuste pactado.

Es conveniente tener en cuenta que el ajuste de estas obligaciones es independiente de si se originaron para financiar la adquisición de existencias o activo fijo, por cuanto éstos tienen su propio sistema de corrección monetaria.

Entre los “Pasivos No Monetarios” más representativos se pueden mencionar los siguientes:

- Letras o Documentos por cobrar reajustables o en monedas extranjeras,
- Préstamos por Pagar reajustables o en monedas extranjeras,
- Cuentas por Pagar reajustables o en monedas extranjeras, y
- En general, toda deuda que haya contraído la empresa y que están pactadas en monedas extranjeras o sometidas a alguna reajustabilidad convenida.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO CORRECCIÓN MONETARIA

Con el objeto de determinar el resultado impositivo, el proceso de corrección monetaria en su mecánica estricta no presenta variaciones, sino que éstas tienen su origen producto de las diferencias entre el valor contable y el tributario de los rubros sobre los cuales se aplica este mecanismo, como ya hemos visto en el transcurso de este estudio.

Las revalorizaciones producen ciertos efectos a nivel de Renta Líquida Imponible de las empresas, es así como surge de conformidad con el Artículo 32 N° 1 letra A de la Ley de Impuesto a la Renta, en donde se estipula que se debe deducir de la Renta Líquida el monto del reajuste del Capital Propio Inicial del ejercicio.

Lo mismo ocurre con la Corrección Monetaria de los aumentos del capital, los cuales también deben ser deducidos, de acuerdo con el Artículo 32 N° 1 letra B de la Ley.

En cambio, para la corrección monetaria de las disminuciones de capital se debe efectuar un agregado, según lo plantea el artículo 32 N° 2 letra A.

En general, aquellas revalorizaciones de activos y pasivos no monetarios se deben tratar de acuerdo con lo expresado en el Artículo 32 N° 2 letra B y 32 N° 2 letra C de la Ley de Impuesto a la Renta respectivamente, es decir, para el caso de los activos no monetarios se debe constituir un agregado y para el caso de los pasivos no monetarios una deducción a nivel de Renta Líquida para ambos casos.

Además, para el caso de los activos, dicho agregado se constituirá a menos que ya se encuentre formando parte de la Renta Líquida y para el caso de los pasivos procederá la deducción en la medida que no estén deducidos conforme a los artículos 30 y 31 (como costo o como gasto) y siempre que se relacionen con el giro del negocio o empresa.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO CORRECCIÓN MONETARIA BAJO LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Para efectuar este análisis se tomará como base las diferencias encontradas en el análisis anterior de semejanzas y diferencias entre la Norma Nacional y la Internacional para este rubro. Para ello nos situaremos en los mismos escenarios anteriores.

a) Economía Hiperinflacionaria

Basándose en este supuesto, lo que se debería hacer es desarrollar una metodología de calculo de corrección monetaria tributaria extracontable para activos y pasivos no monetarios, que permita determinar el monto que corresponde al agregar a la Renta Líquida por el ajuste de los activos no monetarios y el monto que corresponde deducir por el ajuste de los pasivos no monetarios.

A nivel de capital propio debería utilizarse el mismo procedimiento mencionado recientemente, el que permita determinar el monto por el cual deberá efectuarse la deducción en la Renta Líquida.

El problema, en su situación medular, estará dado en el ámbito contable, en donde la metodología de reexpresión de los valores (corrección monetaria), sufrirá cambios considerables, como ya vimos en el apartado de semejanzas y diferencias.

Los montos registrados por la contabilidad deben ser eliminados para efectos tributarios.

El procedimiento para eliminar estos valores es inverso al procedimiento tributario, es decir, se deberá constituir un agregado por los montos correspondientes a los ajustes de los pasivos no monetarios y una deducción por el monto de los ajustes de los activos no monetarios, todo lo anterior debe efectuarse a nivel de Renta Líquida.

Para el caso de la corrección monetaria del capital propio inicial se deberá efectuar un agregado por el monto contable de ésta, también a nivel de Renta Líquida.

b) Economía No Hiperinflacionaria

Situándonos en este escenario, contablemente no habría que efectuar ajuste alguno, pero en el ámbito tributario este ajuste se seguirá aplicando de la misma manera de cómo se ha hecho hasta hoy.

Entonces, será necesario mantener el procedimiento extracontable de determinación de la corrección monetaria tributaria, de acuerdo a las normas contenidas en los Artículos 41 y 32 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por consiguiente, en apego a lo anteriormente señalado sólo se deberán efectuar los agregados y deducciones que estipula el Artículo 32, no procediendo la eliminación de valores incluidos en la contabilidad por concepto de Corrección Monetaria, ya que estos no existirán.

CAPITULO IV
TRATAMIENTO DE LAS EXISTENCIAS

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LAS EXISTENCIAS SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

Es en la Norma Internacional de Contabilidad N°2 en donde se tratan las materias que tienen relación con el tratamiento de las existencias, en las líneas que siguen se dará una reseña de los principales aspectos vistos por ella.

Esta Norma Internacional de Contabilidad, al igual que todas, comienza delimitando su alcance, dejando expresamente fuera de este a la obra en curso, proveniente de contratos de construcción, instrumentos financieros; y activos biológicos relacionados con la actividad agrícola además de los productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, luego de esto surge la interrogante de que debemos entender por existencias, a lo que la Norma Internacional de Contabilidad responde entregando una definición para ello, expresando que “Las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción de cara a esa venta o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

Entre las existencias también se incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, y también los terrenos u otras inversiones inmobiliarias que se tienen para ser vendidos a terceros. También son existencias los productos terminados o en curso de fabricación por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo.”

Estas existencias han de ser valorizadas al menor valor entre el costo y el valor neto realizable, para lo cual debemos tener claro cada uno de estos conceptos.

Costo De Las Existencias

Entenderemos como costo de las existencias a la sumatoria de dos conceptos, costos de adquisición y costos de transformación. El primero de estos conceptos debe ser entendido como “Aquel que comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente por parte de la empresa), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la

adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición”, así mismo, deberemos entender por costos de transformación a “A aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados”

En atención a las definiciones anteriores, existen una serie de costos que quedan fuera del concepto de costo de existencias visto anteriormente, este es el caso de las pérdidas anormales de materiales, mano de obra u otros costos de producción; los costos de almacenamiento o bodegaje, a menos que esos costos sean necesarios en el proceso productivo, los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y los costos de venta. Todos estos deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren. Los gastos financieros o gastos por intereses, en situaciones puntuales podrán incluirse en el costo de las existencias, esto es cuando la Norma Internacional de Contabilidad N° 23 asocia dichos gastos a un proceso de elaboración prolongado del activo.

En el caso de que un prestador de servicios tenga existencias, deberá valorarlas por los costos que suponga su producción, estos costos se componen de mano de obra y otros costos de personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo al personal de supervisión y otros costos indirectos. La mano de obra y los demás costos relacionados con el proceso de ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de las existencias, pero se contabilizarán como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido.

En el caso de que un prestador de servicios tenga existencias, las valorará por los costos que suponga su producción, estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de

administración general, no se incluirán en el costo de las existencias, pero se contabilizarán como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido.

Para asignar el costo de las existencias se podrán utilizar los sistemas F.I.F.O (First In – First Out / Primeras en Entrar – Primeras en Salir) o Costo Promedio Ponderado, una excepción a esta regla general estará dada por aquellas existencias no intercambiables habitualmente o correspondientes a proyectos específicos, cuyo costo de venta se determinará a través del método de identificación específica de sus costos individuales, esto significa, que cada tipo de costo se distribuirá entre ciertas partidas identificadas dentro de las existencias. Una situación especial se encuentra contenida en la S.I.C. N°1 (Standing Interpretations Committee / Comité de Interpretaciones), la cual plantea que: “La empresa debe usar el mismo tipo de fórmula de costo para todas las existencias que tengan naturaleza y uso similares dentro de la misma.

“Cuando la naturaleza o el uso sea diferente se pueden usar formulas de costo diferentes”. De acuerdo con esta interpretación, algunos autores han planteado que se desprende la aceptación del método L.I.F.O (Last In – First Out / Ultimas en Entrar – Primeras en Salir).

Valor Neto Realizable

El costo asignado a las existencias puede darse el caso que no se recupere, debido a que estas pueden estar dañadas, parcial o totalmente obsoletas, o bien, porque sus precios de mercado ha bajado en forma sustancial, lo mismo puede ocurrir si la cuantía de los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. Es por ello que se utiliza la práctica de rebajar el valor del saldo de las existencias, hasta que el costo sea igual al valor de realización.

Debemos entender por Valor Neto de Realización al precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Por regla general, esta rebaja del valor hasta alcanzar el valor neto realizable, se calculará para cada partida de las existencias, pudiendo en algunos casos agrupar partidas similares o relacionadas, la norma es clara al expresar que las rebajas de valor

de las existencias se registran directamente contra el valor de las mismas. El monto de Valor Neto Realizable debe basarse en una serie de factores que ejercen influencia y se tomarán como referencia, para en cierta medida validar el monto asignado. La determinación del Valor Neto Realizable debe considerar, en el momento de hacerla, las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio. Una vez determinado el valor de realización, que para efectos de terminar esta idea, es menor que el costo de las existencias, se procede a rebajar el monto de estas. Debe tenerse el debido cuidado de no rebajar el valor de las materias primas y otros insumos, pensando en empresas manufactureras, con el motivo de disminuir el valor libro de las existencias, siempre que se espere que las existencias en su calidad de productos terminados puedan ser vendidos al costo o por encima del mismo.

Con el objeto de mantener las existencias valorizadas de manera correcta se realizará una evaluación del valor neto realizable en cada ejercicio posterior a la aplicación de éste en lugar del costo, poniendo especial énfasis en aquellas circunstancias que se tuvieron en consideración para efectuar la rebaja del valor. Es posible que dichas circunstancias hayan dejado de existir, o bien, ahora se esta en una situación contraria, es decir, se tiene evidencias de un incremento en el valor neto realizable. Consecuencialmente, ahora corresponde volver a hacer la comparación entre el costo y el valor neto de realización, de manera que el valor contable de las existencias estará dado por el menor entre estos dos.

En el momento de enajenar las existencias, el valor libro de estas se debe reconocer como un gasto del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 18. El monto de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable cuando el costo de las existencias sea mayor, así como todas las demás pérdidas en las existencias, se deben reconocer en el ejercicio en que ocurren, cuando dicha rebaja sea reversada posteriormente, el valor que de ello resulte se debe reconocer como una reducción de la disminución en el valor de las existencias que previamente fue reconocido como gasto, en el ejercicio en que la recuperación del valor ocurre.

Para concluir el análisis de esta Norma Internacional de Contabilidad es recomendable ver el Esquema General N°1 del Tratamiento Contable Internacional de las Existencias.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LAS EXISTENCIAS SEGÚN LA NORMATIVA LOCAL (BOLETINES TÉCNICOS COLEGIO DE CONTADORES A.G.)

Al comenzar este análisis surge de forma inmediata la observación de que actualmente no se cuenta con una norma específica o Boletín Técnico exclusivo que regule esta materia, debiendo recurrir al conjunto de normas para formarse una visión objetiva del tratamiento contable de este rubro, sobresaliendo en este sentido las disposiciones contenidas en el Boletín Técnico N°1 Teoría Básica de la Contabilidad.

Para construir el concepto de existencias deberemos considerar que deben corresponder a partidas que pueden realizarse dentro del plazo de un año o dentro del ciclo normal de operaciones de la respectiva entidad, este concepto puede abarcar una serie de rubros según la naturaleza de la empresa de que se trate, “por ejemplo, una empresa comercial dedicada a la compra y venta de refrigeradores tiene como mercaderías a los refrigeradores. En cambio en una empresa manufacturera de refrigeradores existirán bajo el nombre de existencias a lo menos tres expresiones distintas para señalar el estado del producto. En primer lugar estará la materia prima que se emplea en la fabricación del producto; en segundo lugar estarán los productos en proceso de elaboración, es decir, el refrigerador en la fase de construcción o armado; y, en tercer lugar figurará el producto terminado, el cual constituye la mercadería disponible para la venta, o sea, el refrigerador”.⁹

En consecuencia con lo planteado recientemente, dentro del concepto amplio de existencias nos podemos encontrar con variadas partidas, entre ellas están las mercaderías propiamente tales, mercaderías en consignación, mercaderías en tránsito, mercaderías nacionales e importadas, materias primas, productos en proceso y productos terminados.

9) Contabilidad, Información y Control en las Empresas, Gabriel Torres Salazar.

Las existencias por regla general se deben valorizar al costo, monto que deberá ser corregido monetariamente de acuerdo con las normas del Boletín Técnico N° 13, esto es aplicando las normas tributarias de corrección monetaria contenidas en la Ley de Impuesto a la Renta.

Sin embargo, las existencias, como consecuencia directa de la aplicación del criterio Prudencial, el que plantea que ante dos o más alternativas debe elegirse la más conservadora, deben ser valorizadas al monto menor que resulte de la comparación entre el costo y su valor de mercado, según lo plantea el Boletín Técnico N°1. Se debe hacer un alcance a este concepto, puesto que el valor de mercado no podrá exceder del Valor Neto Realizable, entendiéndose por tal al precio estimado de venta bajo condiciones normales, deducido los costos y gastos estimados para terminar de elaborar y hacer llegar el producto al comprador.

El concepto de costo debe comprender los costos directos (mano de obra directa y materia prima directa), más los costos indirectos de fabricación, y la base de su determinación podrá ser cualquiera de los métodos F.I.F.O., L.I.F.O. o Promedio.

Para efectuar de buena manera el proceso de valorización de las existencias debemos lograr una comprensión de los conceptos incluidos en esta. Entenderemos por Valor de Mercado al valor de reposición actual (ya sea de adquisición o de elaboración interna según cual fuere el caso).¹⁰

Las existencias pueden disminuir su monto producto de estimaciones por posibles ajustes, tales ajustes pueden ser provocados por múltiples factores entre los cuales se destacan la obsolescencia, entendiéndose por tal a la pérdida de utilización de un activo, ocasionada por los adelantos tecnológicos, legislación o cualquier otro motivo que no tiene relación física con el bien afectado. Otras estimaciones que pueden rebajar el monto de las existencias son por concepto de productos defectuosos y productos de difícil venta.

El valor de las existencias vendidas o de las castigadas por los conceptos ya vistos deben ser imputados a resultados en el periodo en que ocurren.

10) Boletín Técnico N° 1, Colegio de Contadores de Chile A.G.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO PARA EL RUBRO EXISTENCIAS ENTRE LA N.I.C Y LA NORMATIVA LOCAL

En el contraste de las normas nacionales e internacionales de contabilidad para este rubro surgen ciertas diferencias y semejanzas. Primero que todo, se hace necesario destacar que la Norma Nacional no cuenta con un Boletín Técnico que trate de forma especial estas materias, encontrándose el sustento de su tratamiento en el conjunto de normas, y en especial en aquella contenida en el Boletín Técnico N° 1, de Teoría Básica de la Contabilidad, sin embargo, la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 trata en extenso las materias referidas a las existencias.

Una diferencia está en la delimitación que hace la Norma Internacional de Contabilidad, puesto que deja en claro desde un comienzo que conceptos se regirán por la normativa concerniente a existencias, situación que en la Norma Nacional no ocurre, dejando situaciones abiertas a la aplicación del criterio profesional. Situación similar ocurre con el concepto que debemos entender por costo de las existencias, al que en la Norma Internacional de Contabilidad se hace un completo análisis, al contrario de la Norma Nacional, en donde se deja demasiado abierto dicho concepto, limitando su explicación a costos directos e indirectos.

En cuanto al concepto de existencias, ambas normas utilizan una definición similar.

Es en la valorización inicial de este ítem donde surgen las diferencias más importantes para este análisis, ambas normas indican que las existencias se deben valorizar al costo histórico, pero para el caso de la Norma Nacional este costo debe ser corregido monetariamente de acuerdo con las normas del Boletín Técnico N° 13.

En la valorización posterior, ambas normas coinciden en utilizar el menor valor entre el costo y el valor de realización neto.

Al comparar los métodos de determinación del costo no surgen diferencias, puesto que en ambas normativas se aceptan los tres métodos ya mencionados con anterioridad, el único punto de conflicto es la aceptación del método L.I.F.O. para la Norma

Internacional de Contabilidad, puesto que su aceptación se desprende de una interpretación de ella.

También ambas normas coinciden en que ciertos factores pueden hacer disminuir el valor de las existencias, entre estos esta la obsolescencia y las estimaciones por productos defectuosos.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO EXISTENCIAS

Como ya es conocido, las normas de tratamiento contable o financiero para este rubro, no son las mismas para su tratamiento tributario, es por ello que a contar del siguiente párrafo se comenzarán a analizar dichas normas, para en páginas posteriores poder establecer, las posibles similitudes y/o diferencias.

El primer paso en este análisis es determinar el concepto de existencias para la Norma Tributaria, siendo este coincidente con el concepto contable, es decir, las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción de cara a esa venta o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios, deben corresponder a partidas que pueden realizarse dentro del plazo de un año o dentro del ciclo normal de operaciones de la respectiva entidad.

En segundo lugar hay que definir que entenderemos por costo directo tributario de las existencias, situación que se soluciona haciendo referencia al Artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual plantea lo siguiente:

“Artículo 30º.- La renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s.1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta. En el caso de mercaderías adquiridas en el país se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra. El costo directo del mineral extraído considerará también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral

extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias, en la forma que determine el Reglamento.

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 método de valorización adoptado respecto de un ejercicio determinará a su vez el valor de las existencias al término de éste, sin perjuicio del ajuste que ordena el artículo 41º. El método elegido deberá mantenerse consistentemente a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos.

Tratándose de bienes enajenados o prometidos enajenar a la fecha del balance respectivo que no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o construidos totalmente por el enajenante, se estimará su costo directo de acuerdo al que el contribuyente haya tenido presente para celebrar el respectivo contrato. En todo caso el valor de la enajenación o promesa deberá arrojar una utilidad estimada de la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones; todo ello sin perjuicio de ajustar la renta bruta definitiva de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que dicho costo se produzca.

No obstante en el caso de contratos de promesa de venta de inmuebles, el costo directo de su adquisición o construcción se deducirá en el ejercicio en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. Tratándose de contratos de construcción por suma alzada, el costo directo deberá deducirse en el ejercicio en que se presente cada cobro.

En los contratos de construcción de una obra de uso público a que se refiere el artículo 15, el costo representado por el valor total de la obra, en los términos señalados en los incisos sexto y séptimo del referido artículo, deberá deducirse en el ejercicio en que se inicie la explotación de la obra.

En los casos en que no pueda establecerse claramente estas deducciones, la Dirección Regional podrá autorizar a los contribuyentes que dichos costos directos se

rebajen conjuntamente con los gastos necesarios para producir la renta, a que se refiere el artículo siguiente.”

Es importante señalar que el Servicio de Impuestos Internos ha establecido que debe entenderse por Costo Directo en las prestaciones de servicios, el que estará compuesto por la mano de obra directa, materiales y repuestos empleados, además del valor de los servicios prestados por terceros que hayan sido necesarios para la prestación del servicio respectivo.

El concepto de materia prima directa y mano de obra directa fue definido en la Circular N°26 del 08 de Marzo de 1976, la cual especifica que debemos entender incluidas dentro del concepto de materia prima directa los materiales directos, piezas acabadas y servicios proporcionados por terceros que guarden una relación directa con el bien manufacturado, producido o elaborado. Las materias primas directas, en el concepto amplio señalado, se refieren al costo directo de los bienes y servicios que puedan identificarse con unidades específicas del producto, o en algunos casos, con departamentos o procesos específicos.

En lo que respecta al concepto de mano de obra directa, en general, estará constituida por la mano de obra fabril que puede ser identificada directamente con los bienes producidos, o en algunos casos, con departamentos o procesos específicos, entonces se considerará mano de obra directa, siempre que cumplan con lo recientemente señalado a las remuneraciones pagadas por concepto de salarios o jornales, horas extraordinarias, tratos e incentivos directos de producción y leyes sociales que afecten a dichas remuneraciones.

Del texto del Artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta se desprende además del costo directo de las existencias para fines tributarios, los métodos utilizados para determinar el costo directo de venta de dichos bienes.

La aceptación de estos métodos de determinación del costo de venta de las existencias se estipuló en la Circular N°4 del 06 de Enero de 1977 del Servicio de Impuestos Internos, en esta misma disposición se estableció que el sistema elegido deberá mantenerse en forma consistente respecto de cada contribuyente por un lapso o período que no puede ser inferior a cinco ejercicios comerciales consecutivos.

Bajo ciertas circunstancias, los costos directos pueden deducirse como gastos, según el inciso final del Artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta, las condiciones que deben cumplirse para ello son que no puedan establecerse claramente los costos directos de los bienes o servicios que se requieran para la obtención de la Renta Bruta y solicitar una autorización a la Dirección General.

En ciertos casos el I.V.A. forma parte del costo o es considerado gasto, esto se puede desglosar de la siguiente manera:

- a) Cuando constituye crédito fiscal no forma parte del costo.
- b) Cuando es parcialmente irre recuperable no forma parte del costo y se considerará gasto aquella parte irre recuperable.
- c) Cuando es totalmente irre recuperable, formará parte del costo.

Una vez que tenemos el costo de las existencias, es necesario actualizar o corregir monetariamente el valor de estas, la Norma Tributaria considera la corrección monetaria de las existencias en el Artículo 41 N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual expresa:

“Artículo 41º.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20º, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

3º.- El valor de adquisición o de costo directo de los bienes físicos del activo realizable, existentes a la fecha del balance, se ajustará a su costo de reposición a dicha fecha. Para estos fines se entenderá por costos de reposición de un artículo o bien, el que resulte de aplicar las siguientes normas:

a) Respecto de aquellos bienes en que exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad y características, durante el segundo semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio que figure en ellos, el cual no podrá ser inferior al precio más alto del citado ejercicio.

b) Respecto de aquellos bienes en que sólo exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad o características durante el primer semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio más alto que figure en los citados documentos, reajustado según el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al segundo semestre y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio correspondiente.

c) Respecto de los bienes cuyas existencias se mantienen desde el ejercicio comercial anterior, y de los cuales no exista factura, contrato o convención durante el ejercicio comercial correspondiente, su costo de reposición se determinará reajustando su valor de libros de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio comercial y el último día del mes anterior al de cierre de dicho ejercicio.

d) El costo de reposición de aquellos bienes adquiridos en el extranjero respecto de los cuales exista internación de los de su mismo género, calidad y características durante el segundo semestre del ejercicio comercial respectivo, será equivalente al valor de la última importación.

Respecto de aquellos bienes adquiridos en el extranjero en que la última internación de los de su mismo género, calidad y característica se haya realizado durante el primer semestre, su costo de reposición será equivalente al valor de la última importación, reajustado éste según el porcentaje de variación experimentado por el tipo de cambio de la respectiva moneda extranjera ocurrida durante el segundo semestre.

Tratándose de aquellos bienes adquiridos en el extranjero y de los cuales no exista importación para los de su mismo género, calidad o característica durante el ejercicio comercial correspondiente, su costo de reposición será equivalente al valor de libros reajustado según el porcentaje de variación experimentada por el tipo de cambio de la moneda respectiva durante el ejercicio.

Por el valor de importación se entenderá el valor C.I.F. según tipo de cambio vigente a la fecha de la factura del proveedor extranjero, más los derechos de internación y gastos de desaduanamiento.

La internación del bien se entenderá realizada en la oportunidad en que se produzca su nacionalización. Con anterioridad los bienes se encontrarán en tránsito, debiendo valorizarse cada desembolso en base al porcentaje de variación experimentada por la respectiva moneda extranjera entre la fecha de su erogación y la del balance.

Para los efectos de esta letra, se considerará la moneda extranjera según su valor de cotización, tipo comprador, en el mercado bancario.

e) Respecto de los productos terminados o en proceso, su costo de reposición se determinará considerando la materia prima de acuerdo con las normas de este número y la mano de obra por el valor que tenga en el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a dicho mes.

En los casos no previstos en este número la Dirección Nacional determinará la forma de establecer el costo de reposición.

Con todo el contribuyente que esté en condiciones de probar fehacientemente que el costo de reposición de sus existencias a la fecha del balance es inferior del que resulta de aplicar las normas anteriores, podrá asignarles el valor de reposición que se desprende de los documentos y antecedentes probatorios que invoque.”

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO EXISTENCIAS

De los análisis anteriores se desprende que es necesario recalcular el resultado del rubro Existencias, debido a que los procedimientos contables pueden diferir de los tributarios. Estas diferencias se desprenden principalmente de las eventuales provisiones que contablemente se pueden constituir, como así también de los métodos de asignación del costo utilizado

En una primera etapa se pasará a enunciar los procedimientos aplicados hoy en día para determinar el resultado impositivo, para luego, proponer los procedimientos necesarios para dicha determinación, una vez que se apliquen en nuestro país las Normas Internacionales de Contabilidad. Para esto último sólo se trabajará con las diferencias entre la normativa contable actual y la internacional, puesto que no tiene sentido hacerlo considerando los puntos similares, debido a que se mantendrán los mismos procedimientos actualmente vigentes.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO EXISTENCIAS BAJO LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES

Como se enunció anteriormente, existen ciertas diferencias en el tratamiento aplicado a las existencias entre la norma contable y la tributaria. Estas diferencias pueden estar dadas por múltiples factores, según se pasan a analizar a continuación.

La norma contable acepta como costo directo de las existencias a Materias Primas Directas, Mano de obra Directa y Gastos de Fabricación, en cambio la norma tributaria sólo acepta como parte del costo directo a la Materia Prima y la Mano de obra, ambas directas.

Esta diferencia puede tener efectos, tanto en el capital propio de la empresa, sea inicial y/o final, como en la Renta Líquida de ésta.

Si la diferencia se presenta a nivel de saldo inicial y/o final, esto deberá subsanarse a nivel de Capital Propio, constituyendo un agregado del monto tributario de las existencias y una deducción de las mismas existencias por su monto contable. El mismo efecto se lograría constituyendo una deducción por el monto de los conceptos que fueron activados por la contabilidad y que no son aceptados tributariamente.

Si la activación de Gastos surge durante el transcurso del ejercicio, esta diferencia debe ser eliminada a nivel de Renta Líquida, debiendo efectuar una deducción del monto activado.

Otra diferencia que debe ser subsanada es la que se origina por los diferentes métodos de asignación del costo, ya que contablemente es permitido usar el método L.I.F.O, situación que la norma tributaria no permite, debiendo ajustarse las diferencias de asignación de costo de venta que de ello surjan.

Esta discrepancia al igual que otras, puede tener un efecto tanto en el capital propio de la empresa, ya sea éste inicial o final, como también en la Renta Líquida Imponible de esto.

Las diferencias que acá surjan deben eliminarse. Para el costo en los capitales propios, es decir, cuando la diferencia entre el activo contable y el tributario sea a nivel de saldo inicial o final se subsanará constituyendo un agregado a estos por el monto de los activos tributarios y una deducción por el mismo concepto, pero con los valores contables o financieros.

Ahora, estas mismas diferencias pueden surgir durante el transcurso del ejercicio, debiendo determinar con claridad cuantos han sido los montos de compras como de ventas. Si lo que ha ocurrido es una compra y estamos utilizando el método L.I.F.O. debemos sacarlas de nuestro activo, efectuando una deducción de este monto, e incorporar el valor según el método F.I.F.O. o Promedio efectuando un agregado.

Ahora, si lo que ha ocurrido es una venta, existen dos efectos, el primero de estos a nivel de Capital Propio Tributario, es acá donde debemos eliminar los costos cargados con el método L.I.F.O., esto se hace mediante un agregado al Capital Propio por dicho monto e incluyendo mediante una deducción aquel costo de venta correspondiente al método F.I.F.O. o Promedio. Una vez redeterminados los costos debemos calcular nuevamente el resultado generado en la operación, en lo que sería el segundo efecto de esta operación, esto se logra eliminando mediante un agregado o una deducción dependiendo del resultado financiero de que se trate e incorporando el resultado tributario, todo esto en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Otra diferencia que debe ser regularizada está dada u originada por aquellas provisiones que contablemente se hayan constituido. Al igual que con las otras diferencias pueden haber efectos tanto en los Capitales Propios como en la Renta Líquida.

Las diferencias en los Capitales Propios se subsanan no efectuando una deducción al monto contable del activo depurado por el monto de la provisión, ya que esta no constituye un pasivo exigible.

Este ajuste será tanto para el Capital Propio Inicial o Final, según corresponda a saldo inicial o final de la provisión.

Si la diferencia se provoca a nivel de Renta Líquida Imponible, se elimina, efectuando un agregado por el monto cargado a resultados contablemente.

Además, también suele darse diferencias a nivel de corrección monetaria, para solucionar esto, se debe aplicar la regla general para los activos, que consiste en agregar la corrección tributaria y deducir la corrección monetaria financiera o contable.

Las dificultades para determinar el Resultado Imponible para el rubro de las existencias, están dadas por las combinaciones que pueden surgir de las diferencias recientemente analizadas, en donde para lograr su correcta depuración, se debe actuar bajo el mismo contexto de las situaciones individuales.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO EXISTENCIAS BAJO LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Considerando los resultados obtenidos de la comparación entre la norma Internacional de Contabilidad y los Boletines Técnicos o Normativa Nacional, se estima que serán necesarios los procedimientos posteriormente enunciados, con el objetivo de eliminar las futuras diferencias entre la normativa internacional y la normativa tributaria.

Para aquellas situaciones en donde los costos contables sean de un monto diferente a los costos determinados en apego a la norma tributaria, teniendo esta diferencia su origen en la amplitud de conceptos que abarca la N.I.C. para dicho elemento, se propone:

a) Si la diferencia surge durante el transcurso del ejercicio, producto de aumentos de las existencias, se debe efectuar un agregado equivalente al valor tributario de las existencias y una deducción por el valor contable de las mismas a nivel de Capital Propio Tributario Final, procurando ajustar a nivel de Renta Líquida Imponible los efectos contables que intervengan en el resultado del período.

b) Basándose en la letra anterior, el hecho que de un aumento de las existencias por un determinado valor contable, lo que conlleva a la activación de un monto que luego se imputará a resultados en la forma de costo. Cuando estas existencias sean enajenadas, se hace necesario efectuar un agregado del costo contable o financiero y una deducción del mismo concepto, pero ahora por un monto determinado de acuerdo con las normas tributarias, procurando ajustar a nivel de Renta Líquida Imponible el resultado tributario y financiero generado en la operación.

c) Si las diferencias se arrastran desde ejercicios anteriores y/o hacia ejercicios posteriores, esta diferencia debe ser tratada a nivel de Capitales Propios

Tributarios, sean estos iniciales o finales según corresponda, efectuando un agregado a estos, equivalente al monto tributario de las existencias y una deducción por el valor contable de estas.

En general, se pueden dar muchas situaciones y/o combinaciones, si consideramos que tras esto también puede haber otras diferencias de tratamiento, por ejemplo el método de asignación de costo utilizado por la empresa. Entonces, la metodología general para subsanar estas diferencias será eliminar el valor contable e incluir el valor tributario de las existencias.

Para aquellas situaciones en donde la diferencia se produzca por el sistema de corrección monetaria, situándonos en el escenario ficticio de que la única diferencia que existe entre el valor contable del activo y el valor tributario sea por este concepto, se debe proceder como sigue:

Efectuando un agregado por el valor de la corrección monetaria tributaria y una deducción de la corrección monetaria financiera, ajustes que deben efectuarse a nivel de Renta Líquida Imponible.

CAPITULO V
TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

Como ya hemos visto en los análisis anteriores, las Normas Internacionales de Contabilidad comienzan, antes que todo, determinando su alcance.

En el caso de la N.I.C. N° 38, Activos Intangibles, no se aplica a Activos Intangibles que estén tratados en otras Normas; activos financieros, definidos en la N.I.C. 39 “Instrumentos financieros: Reconocimiento y Valoración”; el reconocimiento y valoración de activos para explotación, evaluación y desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Antes de continuar el análisis se hace necesario conocer el significado del concepto “Activo Intangible”, al que la Norma Internacional de Contabilidad ha definido como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”.

Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

Es separable, esto es, es susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación o surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el valor derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido.

Un activo intangible se reconocerá sólo si es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan hacia la empresa y si su costo puede ser valorado de forma fiable.

Entonces un activo intangible se valorizará inicialmente a su costo.

La adquisición de un activo intangible se puede dar de dos formas, esto es, de forma independiente o en una combinación de negocios.

El costo de un activo intangible que sea adquirido de forma independiente comprende el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

El reconocimiento de los costos en el valor en los libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración.

Algunas operaciones relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la dirección, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del ejercicio.

Si, en la adquisición de un activo intangible, se aplazara el pago por un periodo superior al normal en las transacciones a crédito asociadas a la adquisición de este tipo de activo, su costo será el precio equivalente al contado. La diferencia entre este valor y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de capitalización permitido en la N.I.C. 23 “Costos por Intereses”.

Si la adquisición del intangible ocurre producto de una combinación de negocios, el costo de éste será su valor razonable en la fecha de adquisición, siempre que dicho valor razonable pueda ser validado de forma fiable.

Las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se darán cuando el activo intangible surja de derechos legales o contractuales y además no sea separable, o sea separable, pero no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor razonable dependa de variables que no se puedan medir.

Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más confiable del valor razonable para un activo intangible, si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor razonable será el monto que la entidad habría pagado por el activo en la fecha de adquisición, para lo cual la empresa deberá considerar las transacciones recientes con activos de características similares.

Activos Intangibles Permutados

Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se valorará de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se valorará por el valor en libros del activo entregado.

La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si la configuración de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la de los flujos de efectivo del activo cedido; o el valor específico para la entidad, de la parte de sus

actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio y además la diferencia identificada anteriormente es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Activos Intangibles Generados Internamente

En este tipo de activos intangibles se hace mas difícil determinar si cumple aquellos requisitos para ser calificados como activo, puesto que es de alta dificultad determinar en que momento surge un activo identificable, del cual en forma futura se deriven beneficios económicos y establecer sus costos de manera fiable.

Es en atención a esto que la norma para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple con las condiciones para ser reconocido ha dividido la generación del activo en dos fases, investigación y desarrollo.

La norma ha definido que debemos entender por investigación y desarrollo, siendo los siguientes sus significados.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

a) Etapa De Investigación

La norma es clara al respecto y expresa que tratándose de proyectos internos no se reconocerán activos intangibles surgidos en la etapa de investigación.

b) Etapa De Desarrollo

Para que un activo surgido en esta etapa se reconozca como tal, la empresa debe demostrar que

Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

En una sección de la norma se hace un alcance de importancia, el cual señala que no se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente. Lo anterior se basa en que los desembolsos destinados a estos conceptos no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad de la empresa.

Considerando todo lo anterior, se establece que el costo de un activo intangible generado internamente, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento.

El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la dirección.

Los costos de intereses también podrán pasar a formar parte del activo, de acuerdo con las normas contenidas en la N.I.C. N° 23, o sea, los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos cualificados deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos.

Tales costos por intereses se capitalizarán formando parte del costo del activo, siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros a la empresa y puedan ser valorados con suficiente fiabilidad. Los demás costos por intereses se reconocen como gastos del ejercicio en que se incurre en ellos. Son costos por intereses directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado, los costos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ningún desembolso en el activo correspondiente.

Un activo calificado, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta

La norma en su párrafo 67 enumera los siguientes conceptos, los que no formarán parte del costo de los Activos Intangibles de generación interna:

- a) Los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso.
- b) Las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado.
- c) Los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Aquellos desembolsos por investigación o desarrollo que estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente y reconocido como un activo intangible y que se hayan generado después de la adquisición de este proyecto se contabilizarán como gastos del ejercicio si ocurren en el periodo de

investigación y se activaran, aquellos que en la fase de desarrollo cumplan los requisitos ya mencionados con anterioridad.

Una vez determinadas las partidas que se consideran activos intangibles, y su costo inicial, la empresa podrá elegir para la valorización posterior de estos elementos entre dos modelos, sea este el modelo del costo o el modelo de la revalorización, aplicando el modelo elegido a todos aquellos activos pertenecientes a la misma clase, entendiéndose por tal al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa.

Modelo Del Costo:

Se valorizarán los activos intangibles (con posterioridad a su reconocimiento inicial), al costo, menos la amortización acumulada de estos y las pérdidas por deterioro de valor acumulados que hayan sufrido.

Dichas pérdidas se determinan de acuerdo con la N.I.C. N° 36, estableciendo que pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el valor en libros de un activo a su monto recuperable.

Modelo De Revalorización:

El modelo de revalorización se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su costo.

Este modelo consiste en que con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el valor de las revalorizaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el valor en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

La frecuencia de las revalorizaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revalorización. Si el valor

razonable de un activo revalorizado difiere, sustancialmente, de su valor en libros, será necesaria una nueva revalorización.

Cuando se revalore un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revalorización puede ser tratada de dos maneras:

- a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el valor en libros bruto del activo, de manera que el valor en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su valor revalorizado.
- b) Eliminada contra el valor en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el valor revalorizado del activo.

Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el valor en libros del elemento será el valor revalorizado, en la fecha de la última revalorización por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Cuando se incremente el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

Cuando se reduzca el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de reservas de revalorización.

Cuando se consideren realizadas, las reservas de revalorización acumuladas que formen parte del patrimonio neto pueden ser transferidas directamente a la cuenta de

reservas por ganancias acumuladas. El valor total de las reservas por revalorización puede realizarse cuando se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del valor de las reservas por revalorización, a medida que éste sea utilizado por la entidad, en cuyo caso el valor que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al ejercicio corriente, calculada a partir del valor en libros revalorizado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. La transferencia de las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas no se realizará a través de la cuenta de resultados.

La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza, mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.

Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

- a) La utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto
- b) Los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida
- c) La incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo

Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su valor en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al valor en libros de las existencias.

Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil
- b) Exista un mercado activo para el activo intangible, y
- c) Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado y sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

El valor amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.

El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un valor igual o mayor que el valor en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta un valor inferior al valor en libros del activo.

Tanto el periodo como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada ejercicio. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios.

Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su valor recuperable con su valor en libros anualmente, y en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el valor neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía, y el valor en libros del activo.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES SEGÚN LA NORMATIVA LOCAL (BOLETINES TÉCNICOS COLEGIO DE CONTADORES A.G.)

Para introducirnos en el análisis de esta norma, es necesario clarificar que se entenderá por intangible, siendo estos activos que sin tener existencia física, han implicado un costo para la empresa, representan derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad, aprovechables en el negocio, durante un periodo que se extiende mas allá de aquel en que se adquirieron.

La norma divide a los activos intangibles en dos grupos: los identificables y los no identificables.

En el primero de estos grupos se pueden mencionar las patentes, franquicias, marcas, concesiones, derechos, bases de datos, servidumbres, etc.

En el segundo grupo destaca el menor o mayor valor de inversiones en la adquisición de empresas.

Los preceptos que a continuación pasarán a revisarse no son aplicables a Gastos de Organización y Puesta en Marcha ni a los Gastos de Desarrollo de Sistemas computacionales ni tampoco a intangibles no identificables.

El requisito que deben cumplir los activos intangibles identificables para ser reconocidos como activos y no como gastos es que exista una razonable certeza de que serán capaces de generar beneficios para la empresa, ya sea incrementando los ingresos o reduciendo los costos, en un monto suficiente que permita sean absorbidos a través de su amortización.

Para la valorización inicial de estos se utiliza su costo de adquisición, haciendo distinción que formarán parte del valor inicial todos los gastos relacionados con la adquisición del intangible, tales como honorarios, gastos legales, costos asignados y cualquier otro costo identificable directamente con su adquisición, excepto el costo de

financiamiento. En ningún caso se podrán activar los costos y gastos incurridos en el desarrollo interno de activos intangibles ni estimaciones de su valor económico.

Los gastos en que incurre la empresa con el propósito de mantener los activos intangibles deben registrarse como gastos de operación en el periodo en que se incurren.

Los costos de renovar licencias u otras franquicias deberán activarse, siempre y cuando cumplan los requisitos generales de los activos intangibles.

Los activos intangibles deben ser amortizados linealmente, reconociéndolos como un gasto durante su vida útil, a menos que sea más apropiado otro método de amortización. El período de amortización no debe exceder el plazo en que se espera otorgarán beneficios, el cual está generalmente dado por el período de duración del contrato suscrito con el otorgante de la licencia, franquicia o similar. Si el plazo no se encuentra definido contractualmente, el período de amortización no deberá exceder de 20 años, a partir de la fecha de adquisición. En ningún caso, el período de amortización podrá exceder los 40 años, aun cuando el plazo del contrato se extienda más allá de dicho período. Cuando se trate de explotación de recursos naturales, tales como concesiones mineras, derechos de agua y otros similares, el período máximo de amortización no deberá exceder de 40 años, a partir de la fecha de inicio de la explotación.

Además para estimar la vida útil se deben considerar las limitaciones legales, reguladoras o contractuales; obsolescencia de los productos y cambios en la demanda entre otros factores económicos; vida predecible del negocio y en general cualquier cambio que pueda afectar la capacidad para generar beneficios.

De acuerdo con las características de estos activos, se hace necesario que periódicamente se evalúe su capacidad de generar beneficios para la empresa.

Cuando se determina que un activo intangible ha perdido significativamente su valor, su monto no amortizado deberá cargarse a los resultados del período en que eso ocurre. Cuando se determina que la vida útil del activo intangible ha disminuido, su valor no amortizado deberá amortizarse durante el nuevo plazo de vida restante.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO SEGÚN LA NORMATIVA LOCAL (BOLETINES TÉCNICOS COLEGIO DE CONTADORES A.G.)

Para efectuar un análisis acabado de esta norma se debe comenzar por definir que entenderemos por gasto de Investigación y Desarrollo.

Los gastos de investigación comprenden el estudio y la experimentación orientados hacia la adquisición de nuevos conocimientos, con la expectativa de que éstos puedan aprovecharse en la creación de nuevos tipos de productos, procesos de elaboración, servicios o en el mejoramiento de los ya existentes.

Los gastos de desarrollo comprenden la aplicación de los conocimientos en el proceso de investigación u otros conocimientos en un plan específico que apunta a la creación de nuevos tipos de productos, procesos de elaboración o servicios, con la expectativa de comercializarlos o mantener en el mercado los ya existentes

El concepto que se entrega de Gastos de Investigación y Desarrollo, mas que un concepto o definiciones un rango o parámetro dentro del cual recaen ciertos gastos que reúnan las características dadas por este parámetro, puesto que la norma contable nacional no posee una definición exacta de lo que debemos entender por Gasto de Investigación y Desarrollo, es que en su tercer párrafo hace mención a ciertos gastos que se deben entender incluidos en el parámetro anterior.

Estos gastos son:

- Costo de los materiales utilizados directamente.
- Depreciación de los equipos, instalaciones y edificios destinados específicamente a investigación y desarrollo y que tienen usos futuros alternativos, y el costo de los equipos, instalaciones y edificios que son adquiridos o construidos para un proyecto particular de investigación y desarrollo y que no tienen usos futuros alternativos (en otros proyectos de investigación y desarrollo o de otra naturaleza), razón por la cual no poseen ningún valor económico separado.

- Sueldos, salarios y demás costos relativos al personal dedicado directamente a la investigación y desarrollo.
- La amortización del costo de las patentes, procesos, fórmulas y otros intangibles adquiridos para ser utilizados en investigación y desarrollo, que tienen usos futuros alternativos y el costo de los intangibles adquiridos para un proyecto particular de investigación y desarrollo y que no tienen usos futuros alternativos (en otros proyectos de investigación y desarrollo o de otra naturaleza), razón por la cual no poseen ningún valor económico separado.
- Otros costos directos de los gastos de investigación y desarrollo y aquéllos indirectos que son asignados mediante prorrateo u otra base de distribución.

Los gastos de investigación y desarrollo deben imputarse a los resultados de operación del período en que se incurren.

Si bien se reconoce que los gastos de investigación y desarrollo en muchos casos hacen posible la generación de nuevos ingresos a futuro, dichos gastos se incurren en etapas muy incipientes en el proceso de generación de ingresos adicionales, por lo cual no es posible determinar en forma objetiva los eventuales beneficios esperados, así como la oportunidad en que se producirán.

Como es habitual, las mejoras normales de los productos u operaciones ya existentes, las investigaciones de mercado, las pruebas de mercado y los costos generales y de administración que no estén directamente relacionados con actividades de investigación y desarrollo deben cargarse a gastos a medida que se incurren, al igual que aquellos gastos necesarios para mantener en la empresa la capacidad de operar en forma competitiva.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO PARA EL ACTIVO INTANGIBLE ENTRE LA N.I.C Y LA NORMATIVA LOCAL.

Comenzando este análisis surge a simple vista la precariedad de nuestra Normativa Contable versus la Internacional, puesto que en esta última se hace un completo desglose de las situaciones que se podrían dar en la realidad económica, resaltando el análisis efectuado al proceso de generación de Activos Intangibles de forma interna.

En cuanto al concepto de intangible, ambas normas coinciden en la idea medular. Hay que señalar que el Boletín Técnico N° 28 trata de manera exclusiva los Gastos de Investigación y Desarrollo, conceptos que están incluidos en la Norma Internacional de Contabilidad en las secciones correspondientes al análisis de los activos generados internamente. Ambas normas coinciden en el criterio de identificabilidad para reconocer un Activo Intangible como tal, luego de ello ambas normas también coinciden en asociar al reconocimiento del activo su capacidad de generar beneficios económicos futuros a la empresa.

Ambas normas mantienen un mismo criterio de valorización inicial, este será el costo de adquisición, pero a partir de esto surge una diferencia, la cual está dada por la imposibilidad que entrega la Norma Nacional de capitalizar el costo de financiamiento, alternativa que si esta permitida en la Norma Internacional de Contabilidad.

Una nueva diferencia surge de acuerdo con el proceso de adquisición de un activo intangible, debido a que si se aplazara el pago por un periodo superior al normal en las transacciones a crédito, su costo estará dado por el precio equivalente al contado. La diferencia entre este monto y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, a menos que dichos gastos se capitalicen.

Para valorizar los activos intangibles permutados la norma contable no cuenta con una disposición expresa, dejando espacios a la aplicación del criterio profesional.

En el proceso de generación interna de un Activo Intangible se deben relacionar la N.I.C. N° 38 con el Boletín Técnico N° 28, el que no habla de un proceso de generación interna propiamente tal, pero es la mejor aproximación con que se cuenta en la Norma Nacional en relación al proceso detallado de manera expresa en la Norma Internacional de Contabilidad. De estas disposiciones surgen diferencias notorias, puesto que el Boletín Técnico indica que deben imputarse a Resultados de la operación del periodo en que se incurren los Gastos de Investigación y Desarrollo, en cambio la Norma Internacional de Contabilidad, en la etapa de investigación no permite el reconocimiento de un activo, pero si lo hará en la etapa de desarrollo, indicando que el costo de un activo intangible generado internamente, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, inclusive permitiendo la capitalización de intereses.

Otra diferencia surge por aquella disposición de la Norma Internacional que plantea que no se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

Para la valorización posterior surgen diferencias notorias, puesto que la Norma Internacional de Contabilidad establece el tratamiento alternativo del Método de Revalorización, además de los efectos que puedan haber generado las pérdidas de valor indicadas en la N.I.C. N° 36. Los efectos de esta Norma se tratan de igual forma que para los Activos Fijos, por lo que se recomienda ver esos análisis.

Para las normas que hacen referencia a la amortización, se encuentran diferencias, puesto que en la Norma Internacional de Contabilidad los Activos Intangibles con vida útil indefinida no se amortizan, en cambio en la Norma Local, todos los Intangibles deben amortizarse, entregando plazos máximos de amortización de hasta 40 años.

En cuanto a la Pérdida o Ganancia que tiene su origen en las bajas o enajenaciones no se presentan diferencias significativas.

ANÁLISIS TRIBUTARIO RUBRO ACTIVOS INTANGIBLES

Del análisis contable anterior se desprende que la Norma Internacional de Contabilidad, considera dentro de su alcance a los Software, Gastos de Investigación Científica y Tecnológica, Gastos de Promoción y Colocación de Artículos Nuevos en el mercado, además de los Gastos de Organización y Puesta en Marcha. Esta norma también deja expresamente fuera de su alcance las Marcas, las Cabeceras de Periódicos, etc.

Estas normas y otras, fueron analizadas desde el punto de vista tributario con el objeto de formarse una visión general de la situación.

ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LOS COSTOS O GASTOS DIFERIDOS

El concepto tributario de los costos o gastos diferidos hace referencia a aquellos desembolsos realizados por empresas nuevas con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha, y que dicen relación con la vida útil o existencia de la empresa, ayudando a generar la renta no sólo del ejercicio en que ellos se originan sino que también la de los periodos siguientes.

Estos desembolsos no son hechos para adquirir ningún tipo de bien o derecho, sino que sean simplemente gastos, que producto de su naturaleza pueden contribuir a la obtención de beneficios para la empresa por un periodo de mas de un ejercicio.

Para dar cumplimiento a la premisa básica de la correlación Ingreso-Costo (Gasto) es que, debido a que estos por tratarse de gastos que se asocian a la generación de ingresos futuros, deberán recuperarse en forma proporcional al período en que se asocian sus beneficios o se pacta en los contratos respectivos, cargando a resultado en cada ejercicio, una parte que sea proporcional a los costos o gastos totales.

La parte de este costo que no sea cargada a resultados del ejercicio (no amortizada) debe someterse al mecanismo de revalorización del artículo 41 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta, para posteriormente ser amortizado en la proporción que corresponda.

A continuación se analizará algunos de los gastos diferidos más comunes, entre los que destacan los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, Gastos de Investigación Científica y Tecnología entre otros.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA

Este tipo de gastos son mencionados de forma expresa en el Artículo 31 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta, el que plantea lo siguiente, según se transcribe a continuación:

Artículo 31°.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

9º.- Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a 6 años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

El concepto de Gastos de Organización y Puesta en Marcha está dado por “aquellos desembolsos realizados por las empresas con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha propiamente tal y que dicen relación con la vida o existencia de la empresa, repercutiendo, por consiguiente, no solo en la generación de la renta del ejercicio en que ellos se originaron o desembolsaron, sino también en la de los periodos o ejercicios siguientes”.

Estos gastos pueden incluir diversos desembolsos en que incurre la empresa para comenzar a desarrollar sus actividades, entre estos desembolsos se pueden mencionar el estudio preliminar de carácter técnico, estudios de mercado, gastos notariales, honorarios profesionales, etc.

Tales gastos son llevados a la cuenta “Gastos de Organización”, cuenta de activo y anualmente se va amortizando proporcionalmente, traspasando a resultados aquella porción correspondiente, a lo largo del número de años fijado para su amortización.

Del tenor literal del artículo 31 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta se desprende que gastos “podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la

empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando éste hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos”.

El ya mencionado límite máximo de amortización (6 años) tiene su origen en la Circular N° 54 del 24 de Diciembre de 1.984 puesto que antes, hasta el 31 de diciembre de 1.983 el plazo de amortización era de 5 años. La circular ya mencionada incorporó la modificación a la Ley de Impuesto a la Renta en su Artículo 31 N° 9, permitiendo que hoy en día los Gastos de Organización y Puesta en Marcha puedan amortizarse en uno, dos o más años, con tope de 6 ejercicios comerciales consecutivos.

La fechas desde la cual se comienzan a contar los 6 años ya mencionados es desde cuando se generaron aquellos gastos o desde el año en que la empresa obtenga ingresos de su actividad principal y no a partir del año en que dicha empresa obtenga ingresos clasificados en la Primera Categoría.

Para la correcta amortización de estos gastos, primeramente deberán revalorizarse, de acuerdo con los párrafos siguientes, sin embargo también es posible que el contribuyente primero amortice y luego revalorice, dejando el mismo efecto en resultados que si lo hubiese hecho de acuerdo al primer método.

El artículo 41 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta dispone las normas de revalorización de los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, como se transcribe a continuación:

Artículo 41°.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20°, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

7°.- El monto de los gastos de organización y de puesta en marcha registrados en el activo para su castigo, en ejercicios posteriores, se reajustará de acuerdo con las normas del número 2°. De igual modo se procederá con los gastos y costos pendientes a la fecha del balance que deban ser diferidos a ejercicios posteriores.

Para esto es necesario conocer las normas del N° 2 del citado artículo, las cuales plantean que:

“2º.- El valor neto inicial en el ejercicio respectivo de los bienes físicos del activo inmovilizado se reajustará en el mismo porcentaje referido en el inciso primero del número 1º. Respecto de los bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el número 1º, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.”

Los bienes adquiridos con créditos en moneda extranjera o con créditos reajustables también se reajustarán en la forma señalada, pero las diferencias de cambio o el monto de los reajustes, pagados o adeudados, no se considerarán como mayor valor de adquisición de dichos bienes, sino que se cargarán a los resultados del balance y disminuirán la renta líquida cuando así proceda de acuerdo con las normas de los artículos 31º y 33º.

La revalorización del artículo precedente solo se aplica cuando el contribuyente ha decidido amortizar el respectivo gasto en más de un ejercicio, debiendo registrar en una cuenta de activo a la fecha del balance la parte que se diferirá para ejercicios posteriores.

En lo que respecta al capital propio cabe señalar que dichos gastos representan una inversión efectiva, por lo que deben estar incorporados dentro del activo, y obviamente formando parte del Capital Propio Tributario Inicial.

ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LOS GASTOS DE PROMOCIÓN Y COLOCACIÓN EN EL MERCADO DE ARTÍCULOS NUEVOS

El artículo 31 N° 10 de la Ley de Impuesto a la Renta estipula lo siguiente:

Artículo 31º.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

10º.- 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.

Para esto es necesario clarificar el concepto de gastos de Promoción y colocación en el mercado de artículos nuevos, entendiéndose por tales a “todos aquellos gastos tendientes a promocionar o publicitar la colocación en el mercado de nuevos productos fabricados o producidos por la empresa, que por su importancia requieren efectuar una fuerte publicidad para que el bien producido pueda ingresar o entrar al mercado sin grandes problemas y enfrentar a la competencia”.

De acuerdo con las disposiciones del artículo transcrito anteriormente, estos gastos pueden ser cargados totalmente a resultados en un solo ejercicio o prorratarlos en dos o tres ejercicios comerciales consecutivos. Si se elige diferir dichos gastos en dos o tres ejercicios el plazo para su debida amortización se cuenta desde el ejercicio en que se incurrió en tales gastos.

Este tipo de gastos se debe revalorizar del mismo modo que los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, es decir, de acuerdo con las normas contenidas en el Artículo 41 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta. Para mayor detalle de esto, se recomienda ver las normas de Corrección Monetaria para Gastos de Organización y Puesta en Marcha en la página 135.

La revalorización del artículo precedente solo se aplica cuando el contribuyente ha decidido amortizar el respectivo gasto en más de un ejercicio, debiendo registrar en una cuenta de activo a la fecha del balance la parte que se diferirá para ejercicios posteriores.

Para la correcta amortización de estos gastos, primeramente deberán revalorizarse, de acuerdo con los párrafos siguientes, sin embargo también es posible que el contribuyente

primero amortice y luego revalorice, dejando el mismo efecto en resultados que si lo hubiese hecho de acuerdo al primer método.

Este tipo de gastos al representar una inversión efectiva deben estar incorporados dentro del activo, y por ende formando parte del Capital Propio Tributario Inicial de la empresa.

ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA

Estos gastos deben entenderse de acuerdo con el significado que les asigna la Norma Tributaria, la cual los identifica como desembolsos en que se incurre para investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio.

Estos pueden ser rebajados de la renta bruta del contribuyente, de acuerdo con los preceptos del artículo 31 N° 11 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual plantea lo siguiente:

“Artículo 31º.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

11º.- Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.”

Recordemos que para que este gasto sea aceptado como tal, se debe dar cumplimiento a las disposiciones del inciso primero del Artículo 31 de la Ley, en la medida que no se contrapongan con las disposiciones contenidas en el ya mencionado N° 11 del mismo artículo. Estos requisitos se pueden visualizar en la transcripción que recientemente se hizo del artículo en cuestión.

Este tipo de gasto se debe corregir monetariamente de acuerdo con las normas del Artículo 41 N°7 de de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que se observa que la política de corrección monetaria es la misma aplicable a los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, reajustándose aquellos que provengan desde el comienzo del ejercicio de acuerdo con la variación experimentada por el I.P.C. entre el ultimo día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio, y el ultimo día del mes anterior al del cierre del ejercicio. Por otra parte aquellos desembolsos ocurridos en el transcurso del ejercicio se deben revalorizar de acuerdo con la variación experimentada por el I.P.C. entre el último día del mes anterior al del desembolso y el y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio.

Para amortizar estos gastos se debe seguir los procedimientos establecidos en el mismo número 11 del Artículo 31, pudiendo cargarlos totalmente a resultados de un solo ejercicio o distribuirlos proporcionalmente hasta en 6 ejercicios comerciales consecutivos. Para esto el plazo de amortización se cuenta desde el ejercicio en que se incurrió en ellos, además, antes de efectuar dicha amortización, el contribuyente debe revalorizar o corregir monetariamente dichos gastos, de acuerdo a los procedimientos mencionados en el párrafo anterior.

Cabe señalar que este tipo de gastos representan una inversión efectiva, y por lo tanto deben de formar parte de los activos tributarios de la empresa en el momento de determinar el Capital Propio Inicial Tributario de esta.

ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL SOFTWARE.

En atención a este tipo de bienes deben distinguirse dos situaciones:

- a) El software adquirido de acuerdo con las necesidades particulares o confeccionado a pedido.
- b) El software adquirido equivale a una estandarización comercial.

Software Diseñado y Confeccionado a la Medida del Usuario:

Los desembolsos asociados con softwares o programas computacionales mandados a confeccionar de acuerdo con las necesidades propias y exclusivas de la empresa o usuario, sin que estos puedan ser estandarizados, constituirán desembolsos equivalentes o representativos de servicios de ingeniería o asesoría técnica.

Este tipo de desembolsos, por regla general se asume que ayudara en la generación de ingresos futuros, debido a ello debe ser tratado con apego a las normas contenidas en el Art. 31 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta, el que plantea que la amortización de los referidos gastos podrá efectuarse en un lapso de hasta seis ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos provenientes de su actividad principal, cuando este hecho se posterior.

En caso de que se opte por amortizar dichos gastos durante un periodo que comprenda más de un ejercicio, estos quedarán sujetos a las normas de revalorización o corrección monetaria del artículo 41 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta.

“Artículo 41°.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20°, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

7º.- El monto de los gastos de organización y de puesta en marcha registrados en el activo para su castigo, en ejercicios posteriores, se reajustará de acuerdo con las normas del número 2º. De igual modo se procederá con los gastos y costos pendientes a la fecha del balance que deban ser diferidos a ejercicios posteriores.”

Debe dejarse en claro que el valor de los software diseñados y confeccionados a pedido, no constituye un bien del Activo Fijo, sino que un Gasto o Costo Diferido, sujeto al tratamiento ya descrito en paginas anteriores.

Software Estándar

El desembolso incurrido por este concepto debe imputarse a gastos del periodo en que ocurre.

ANÁLISIS TRIBUTARIO DE OTROS ACTIVOS INTANGIBLES DE INVERSIÓN EFECTIVA

Bajo esta agrupación se incluyen aquellos activos de naturaleza intangible que hayan significado un desembolso efectivo que representen efectivamente un activo para la empresa, es decir, que conlleven la característica de generar beneficios económicos para la entidad en el futuro, dentro de este grupo se incluyen las marcas, patentes, licencias, etc.

Todos estos gastos tienen un tratamiento tributario común, a excepción de las marcas y nombres comerciales que presentan situaciones distintas debido a sus características propias, es por ello que éstas serán analizadas por separado en aquella parte que difieran del tratamiento común que a continuación se comienza a exponer.

Por regla general, constituirán Capital Propio Inicial Tributario los montos pagados o adeudados efectivamente en la adquisición de derechos tales como los mencionados anteriormente, debido a que ellos han significado una inversión efectiva de para la empresa.

Cuando los valores registrados en estas cuentas representen un valor estimado, dicho valor no constituirá activo tributario, debiendo ser descontado de éste, por lo que se desprende que no formarán parte del Capital Propio Tributario de la empresa.

Cuando los desembolsos incurridos en la adquisición de estos derechos represente una inversión efectiva y no una mera estimación contable, deberán aplicarse las normas de corrección monetaria que están incluidas en el N°6 del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, como se transcribe a continuación.

“Artículo 41°.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20°, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

6º.- El valor de los derechos de llave, pertenencias y concesiones mineras, derechos de fabricación, derechos de marca y patentes de invención, pagados efectivamente, se reajustará aplicando las normas del número 2º. El valor del derecho de usufructo se reajustará aplicando las mismas normas a que se refiere este número.”

Se hace importante dejar en claro que estos activos intangibles no son susceptibles de amortización para efectos tributarios, constituyan estos una inversión efectiva para la empresa o no.

Por lo tanto, también se debe aplicar el contenido del párrafo anterior para efectos de corrección monetaria, siendo aplicable esta siempre y cuando estos montos correspondan a un costo efectivo incurrido por la empresa y no a una mera estimación contable.

Situación Especial De Las Marcas Y Nombres Comerciales

Se deberá entender como concepto de marca lo siguiente: “Bajo la denominación de marca comercial se comprende todo signo visible, novedoso y característico que sirva para distinguir productos, servicios o establecimientos industriales o comerciales.”

En este caso, se debe apreciar que sólo cuando los desembolsos efectuados se asocien con derechos catalogados de exclusivos, esto es, aquellos que cuentan con la debida protección desde el punto de vista jurídico, ya sea para utilizar una determinada marca comercial, que se relacione con los bienes o productos fabricados o producidos, también en el caso de nombres comerciales o de fantasía que cumplan con esta relación se estará frente a un activo intangible tributario.

Como la protección legal o jurídica de ya mencionado derecho representa un requisito que deben cumplir dichos derechos, se debe poner énfasis en esta, puesto que de ella se desprenden situaciones puntuales, tales como que si esta protección legal es ilimitada, tal activo intangible tendrá un carácter de permanente y como consecuencia de ello, estos activos no estarán sujetos a amortización alguna, en caso contrario, es decir, si dicha protección legal es limitada, estos derechos podrían ser amortizados, pero solo desde el punto de vista contable.

Podría darse el caso de que las marcas y nombres han sido creados de manera interna, es decir, por la propia empresa, en este caso se procede a efectuar la capitalización además de los gastos necesarios para conseguir su inscripción en los registros pertinentes, pero deberá distinguirse si el monto es de importancia significativa para la empresa o no, puesto que si este no reúne las condiciones para calificarse como de significación debe ser imputado a los gastos del periodo.

Una marca comercial podría ser castigada por una empresa en el caso de que ella no sea utilizada o no posea valor comercial. Ante esta situación se ha planteado que “tratándose de una marca comercial, que por su naturaleza es clasificada como un activo intangible, si bien posee un valor económico, no es susceptible de acogerse a las normas de depreciación establecidas en el artículo 31 N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta, de modo que sólo será posible recuperar la inversión realizada a través de su enajenación o bien si esto no ocurre cuando deje de ser utilizable por la empresa o pierda totalmente su valor económico. En la generalidad de los casos, una marca representa una inversión, pero si con el tiempo pierde su valor económico, no representando ninguna inversión para su propietario, deberá castigarse su valor, de acuerdo con las normas del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.”

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO ACTIVOS INTANGIBLES BAJO LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES

De acuerdo con lo ya comentado en páginas anteriores podemos notar que en ciertas situaciones la Norma Contable difiere de sustancialmente de la Norma Tributaria, es por ello que se adoptan procedimientos que buscan y facilitan pasar de manera extracontable (sin efectuar registro en la contabilidad de la empresa) desde un resultado calculado de acuerdo y en apego a las normas contables a un resultado determinado en apego a las Normas Tributarias.

Para clarificar lo expuesto recientemente, se pasa ahora a revisar los procedimientos para determinar el resultado Impositivo Tributario a partir de las normas contables actualmente vigentes en nuestro país, tomando como base para esto lo ya expuesto anteriormente en relación a las normas de tratamiento tributario para este rubro.

En general estas partidas pueden mostrar diferencia debida, principalmente, al período de amortización asociado al gasto en cuestión o en el gasto aceptado como tal. Esto quiere decir que tanto el periodo de amortización como el monto a amortizar difieren, o puede diferir, entre la Norma Contable y la Tributaria.

En base al análisis efectuado, se puede decir que para el caso de los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, se pueden encontrar diferencias en lo que respecta a su monto o valor inicial, puesto que aunque para ambas normas el concepto en su definición amplia es igual, puede darse la situación de que contablemente se este activando algún ítem que no corresponda, además de esto surge la diferencia del monto imputado a resultados mediante su amortización. Estas diferencias deben ser subsanadas mediante una deducción efectuada por la diferencia de amortizaciones, en el caso que la amortización contable sea menor que la determinada de acuerdo con las Normas Tributarias, o mediante un agregado si la suma contable de amortización es superior, todo esto a nivel de Renta Líquida Imponible.

En lo que respecta a las diferencias en el valor del activo, ya sea al inicio o final del ejercicio, deben subsanarse a nivel de Capital Propio Tributario Inicial o Final según corresponda, debiendo efectuar una deducción del valor contable y una agregado por el monto tributario que corresponda a dicho gasto diferido.

Si se encontrasen diferencias entre los valores contables y tributarios de este rubro, es altamente probable que estas también sean de valor distinto los montos de la Corrección Monetaria y de la Amortización. Las diferencias a nivel de Corrección Monetaria se subsanan efectuando un agregado de la Corrección Monetaria tributaria y una deducción del valor determinado de forma contable, esto se debe efectuar a nivel de determinación de la Renta Líquida Imponible. Ahora, para la diferencia que tiene su origen en la amortización, recordemos que el periodo de amortización contable difiere del tributario, se debe efectuar una deducción del monto tributario de ésta y un agregado por el monto contable de ella.

Para la situación de los Gastos de Promoción y Colocación en el Mercado de Artículos Nuevos, estos pueden ser calificados de Activo Intangible según el Boletín Técnico N° 55, es por ello que van a surgir diferencias en lo que respecta a su amortización, dado que la Norma Contable estipula que el plazo para ello no debe exceder el plazo en que se espera otorgarán beneficios, el cual está generalmente dado por el período de duración del contrato suscrito con el otorgante de la licencia, franquicia o similar, pero si este plazo no se encuentra definido la norma entrega un periodo de 20 años para amortizar dichos gastos, o como límite máximo de amortización 40 años. Es por esto que surge una diferencia entre el monto contable de la amortización y el tributario, puesto que este último debe ser amortizado hasta en 3 ejercicios comerciales consecutivos. Para subsanar esta diferencia se hace necesario efectuar un agregado en la Renta Líquida Imponible por el monto contable de la amortización y una deducción del monto tributario de esta.

Si se provocaran diferencias en los montos de Corrección Monetaria se debe proceder de la misma forma que en los Gastos de Organización y Puesta en Marcha,

A nivel de Capital Propio Tributario se deben considerar dichos Gastos dentro del rubro de Activos Intangibles, puesto que representan una inversión efectiva que debe

estar incluida dentro de los activos de la empresa, por lo que solo corresponderá efectuar un ajuste en dicho valor cuando el monto activado contablemente difiera del monto tributario.

En lo que respecta a los Gastos de Investigación Científica y Tecnológica, debemos ceñirnos por el análisis ya desarrollado para los Gastos de Organización y puesta en marcha, analizado en páginas anteriores.

En lo que respecta al software, debemos distinguir si este cumple con las condiciones requeridas para su reconocimiento como activo intangible desde el punto de vista tributario.

Si estos softwares son clasificados como activo intangible tributario se deben tratar de acuerdo con las normas del Art. 39Nº 9 y Art. 41 Nº 7 de la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, del mismo modo que los Gastos de Organización y Puesta en Marcha, por lo que sus diferencias se tratarán del mismo modo.

En caso de que el software adquirido no cumpla las condiciones de ser un activo tributario y contablemente se represente como tal, se deberá efectuar una depuración a nivel de Capital Propio y Renta Líquida Imponible, eliminando los valores registrados en la contabilidad por concepto de activo, corrección monetaria y amortización, pero mediante un procedimiento extracontable.

En el caso de las Marcas y Nombres Comerciales, como ya se menciono anteriormente se debe poner atención en la protección jurídica de esta, es por ello que si se está amortizando su valor, el monto de esta amortización deberá agregarse a la Renta Líquida Imponible, puesto que tributariamente no se acepta la amortización de estos activos.

Las Marcas podrán ser castigadas imputando su monto a resultados cuando cumplan los requisitos expuestos en análisis efectuado anteriormente, si esto ocurre no procede efectuar ajustes en la Renta Líquida Imponible, pero si este castigo no ha cumplido con lo requisitos no podrá ser deducido en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

En caso de que un activo sea generado de manera interna se podrá activar su monto siempre y cuando el monto sea de importancia, de lo contrario se debe imputar a gastos. Debido a que la norma contable no acepta la activación de gastos y costos incurridos en el desarrollo interno de activos intangibles, se produce una diferencia que se debe ajustar, efectuando un agregado a la Renta Líquida Imponible por el monto del gasto que se ha deducido previamente, y activando dicho monto, es decir, reconociéndolo como un activo en el Capital Propio Tributario.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL RUBRO ACTIVOS INTANGIBLES BAJO LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Para desarrollar este apartado se utilizará como base aquellas diferencias y semejanzas entre la norma contable nacional y la internacional, haciendo hincapié en las diferencias encontradas, puesto que no hay sentido de analizar aquellos puntos similares, ya que los procedimientos tributarios se mantendrán.

En apego a lo anterior surge la diferencia dada por la posibilidad que entrega la Norma Internacional de Contabilidad de capitalizar el costo de financiamiento, posibilidad que tampoco entrega la Norma Tributaria, debido a que delimita el valor del activo intangible al monto efectivamente desembolsado por la empresa. De esto se desprende que existirá una diferencia en el valor del activo.

Para subsanar esta diferencia se deberá efectuar una depuración tanto a nivel de determinación de Renta Líquida Imponible y de Capital Propio Tributario. Se deberá efectuar un agregado del activo a su valor tributario y una deducción de éste a su valor contable en el Capital Propio Tributario, en tanto que en la Renta Líquida Imponible se deben eliminar los efectos que han tenido en los resultados las amortizaciones de estos activos.

Una nueva diferencia surge de acuerdo con el proceso de adquisición de un activo intangible, debido a que si se aplazara el pago por un periodo superior al normal en las transacciones a crédito, su costo estará dado por el precio equivalente al contado. La diferencia entre este monto y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, el que no se puede deducir de acuerdo con el N° 1 del artículo 31, el que plantea que “Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría”

Una nueva diferencia a analizar es la que surge producto de la posibilidad que entrega la Norma Internacional de Contabilidad de reconocer activos intangibles generados internamente, pero solo en su Etapa de desarrollo, posibilidad que no contiene la Norma Local. Estos activos contables, tributariamente se deben asimilar a los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica, esto quiere decir que se deben activar, corregir monetariamente y amortizar hasta en un periodo de 6 ejercicios comerciales consecutivos.

La situación anterior implica hacer ajustes tanto en la determinación de la Renta Líquida Imponible como del Capital Propio Tributario, después del sexto ejercicio se deberá efectuar una deducción por el monto que figure en los activos contables del Capital Propio Tributario, además del ajuste por amortización el cual será distinto desde el comienzo debido a las distintas vidas útiles asignadas, para subsanar esto se deberá efectuar una deducción del monto tributario de la amortización y un agregado por el concepto contable de esta.

Otra variante está representada por el monto imputado a resultados de corrección monetaria del activo intangible, la cual se deberá agregar al cálculo de la Renta Líquida Imponible.

La disposición de la Norma Internacional de Contabilidad de no efectuar reconocimiento de marcas, cabeceras de periódicos, etc. que se hayan generado de forma interna implica su contabilización como gastos en el periodo en que incurren, lo que tributariamente también deben ser imputados a resultados, ya que, por regla general no corresponde su activación. De esto se desprende que tampoco formarán parte del Capital Propio Tributario, debido a que su valor no corresponde a una inversión efectiva.

Por el mismo motivo o fundamento expresado en el párrafo anterior, es que tampoco son aplicables las normas referentes a la amortización en estos casos.

Los efectos causados por la valorización posterior de estos activos se tratan de la siguiente manera:

a) En primera instancia surge el ajuste producto del aumento de valor del Activo Intangible cuando se efectúa la revalorización, debiendo eliminarse dicha diferencia a nivel de capitales propios, ya sea inicial o final, atendiendo al saldo de que se trate, puesto que corresponde a un aumento estimado del activo, el cual no es aceptado tributariamente, como ocurre con gran parte de las estimaciones contables, debiendo constituirse una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Intangible.

b) En segunda instancia surge la diferencia producto del aumento del valor del Activo Intangible, pero ahora producto de un reverso de una Pérdida de Valor anterior, esta pérdida también es una innovación de la Norma Internacional de Contabilidad en el tratamiento de los Activos Intangibles. Para subsanar esta diferencia se debe efectuar una deducción por el monto del reverso de dicha pérdida, a nivel de Renta Líquida Imponible, puesto que tal reverso tiene una incidencia directa en los resultados contables del período.

c) Si tuviéramos la situación contraria a la vista en el punto a, es decir, que producto de una revalorización nuestro Activo Intangible disminuyera su monto o valor, esta diferencia se debe tratar al mismo nivel que la situación inversa, es decir, a nivel de capitales propios tributarios, sean estos iniciales o finales, atendiendo al saldo de que se trate, puesto que estamos hablando de una disminución del activo, que tiene como contrapartida una cuenta patrimonial creada exclusivamente para los efectos de revalorización, debiendo constituirse una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Intangible.

d) Si nos encontramos frente a una disminución del valor contable del Activo Intangible producto de la Pérdida de Valor deberemos eliminar dicha diferencia a nivel de Renta Líquida Imponible, puesto que dicha Pérdida de Valor tiene directa incidencia en los resultados contables del periodo, debiendo constituir un agregado por el monto de dicha pérdida.

e) Si estamos frente a la situación de que producto de la revalorización del Activo Intangible este disminuye, debemos distinguir dos situaciones, esto es, si se contaba con la cuenta patrimonial de Reservas de Revalorización producto de aumentos del valor del

activo anteriores, si esto ocurre, lo que debemos hacer es reversar dicha cuenta patrimonial y la diferencia (de existir una diferencia que no alcance a ser cubierta por dicha cuenta patrimonial) cargarla a resultados del período, la segunda situación es similar a lo recientemente enunciado, es decir, cuando no se cuenta con la cuenta patrimonial y debe ser imputado a resultados la cuantía completa de la disminución del Activo Intangible. En atención a lo anterior se debe constituir un agregado por el monto tributario del Activo Intangible y una deducción por el valor financiero o contable de este a nivel de Capitales Propios Finales para reflejar el reverso de dicha cuenta patrimonial y a nivel de Renta Líquida Imponible un agregado por el monto cargado a los resultados contables del período. La misma situación ocurre de ser cargado todo el monto a resultados de no existir la cuenta patrimonial.

En cuanto a los diferentes periodos de amortización, estos generarán efectos en la determinación de la Renta Líquida Imponible y Capital Propio Tributario, pero en ambas situaciones la solución es efectuar un agregado del monto de amortización contable y una deducción de la amortización tributaria en la R.L.I, además de un agregado del monto tributario del Activo Intangible y una deducción del monto contable a nivel de Capital Propio.

CAPITULO VI
TRATAMIENTO DEL GOODWILL

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DEL GOODWILL SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

Antes de comenzar el análisis de la Norma Internacional de Contabilidad, se hace necesario clarificar que cuando se hace referencia al Goodwill, se está hablando al mismo tiempo del Fondo de Comercio, que es el nombre que le otorgó la Norma Internacional de Información Financiera N°3, Combinaciones de Negocios y también del Menor o Mayor Valor de Inversiones a que hace referencia el Boletín Técnico N°72 del Colegio de Contadores de Chile A.G..

En un proceso de combinación de negocios, sea este mediante adquisiciones o uniones de intereses aquella parte que esta dada por la diferencia entre el valor de adquisición y la parte proporcional de los fondos propios de la entidad adquirida que no sea imputable a activos y pasivos identificables será reconocida como un fondo de comercio.

Este Fondo de Comercio se valorará inicialmente por su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables que hayan reconocido.

El fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios representa un pago realizado por la adquirente como anticipo de beneficios económicos futuros de los activos que no hayan podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

Después del reconocimiento inicial, la entidad adquirente valorará el fondo de comercio adquirido en la combinación de negocios por el costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

No se amortizará el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios. En su lugar, la entidad adquirente analizará el deterioro del valor anualmente, o con una frecuencia mayor, si los eventos o cambios en las circunstancias indican que su valor ha podido sufrir un deterioro, de acuerdo con la N.I.C. 36 Deterioro del valor de los activos.

En la fecha de la transacción, cualquier exceso de la parte proporcional que corresponda a la empresa adquirente, en el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, será reconocido como un resultado del ejercicio. Sin embargo, antes de reconocer esta utilidad en el resultado del ejercicio, se debe reconsiderar la identificación y valoración de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirente, así como la valoración del costo de la combinación de negocios.

En caso de que esto ocurra, se puede relacionar esto con la expectativa de gastos o pérdidas en el futuro

Algunos activos o pasivos identificables de la empresa adquirida pueden no haber sido reconocidos en el momento de la adquisición, por no cumplir los criterios para su reconocimiento o porque la empresa adquirente no tenía conocimiento de su existencia. De forma similar, los valores razonables asignados en el momento de la adquisición pueden necesitar ser ajustados si aparece alguna evidencia adicional que ayude a estimar el valor del activo o el pasivo. En este caso, se procederá a ajustar el valor del Fondo de Comercio o la utilidad registrada, según corresponda.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DEL GOODWILL SEGÚN LA NORMATIVA LOCAL (BOLETINES TÉCNICOS COLEGIO DE CONTADORES A.G.)

Antes de comenzar el análisis de la Norma Nacional de Contabilidad, se hace necesario clarificar que cuando se hace referencia al Goodwill, se está hablando al mismo tiempo del Fondo de Comercio, que es el nombre que le otorgó la Norma Internacional de Información Financiera N°3, Combinaciones de Negocios y también del Menor o Mayor Valor de Inversiones a que hace referencia el Boletín Técnico N°72 del Colegio de Contadores de Chile A.G., que se comienza a analizar en su parte pertinente.

Menor Valor De Inversión:

El menor valor de inversión o Goodwill para los efectos del presente estudio se define al que resulta “Como parte de un proceso de combinación de negocios, si después de efectuado el ajuste a valor justo o razonable de los activos y pasivos adquiridos, subsiste una diferencia en exceso entre el costo y el correspondiente valor proporcional ajustado, este monto debe ser asignado al intangible no identificable que el inversionista estuvo dispuesto a pagar y representa el valor que el inversionista asigna a los beneficios económicos futuros que espera del negocio. Los beneficios económicos futuros pueden estar dados por la sinergia producida por los activos identificables adquiridos o por otros activos que no reúnen las características para registrarlos como activos identificables” según lo expresa el Boletín Técnico N° 72 del Colegio de Contadores de Chile A.G..

Este intangible se contabilizará como un menor valor de inversiones y deberá ser amortizado de manera sistemática con cargo a resultados. El método de amortización a utilizar debe ser relacionado con el plazo en que se estima fluirán los beneficios esperados y, en general, debe adoptarse el método lineal, a no ser que existan razones que claramente justifiquen el uso de un método distinto.

El período de amortización debe corresponder a la mejor estimación del plazo durante el cual se espera que los beneficios económicos futuros fluirán a la empresa pero,

considerando como supuesto básico que este período no debe exceder a veinte años desde el momento de su reconocimiento inicial.

En el caso de que exista evidencia convincente que permita sustentar que los beneficios asociados al intangible adquirido superen el plazo máximo antes señalado, se podrá amortizar durante toda la vida útil asociada a los beneficios de dicho intangible. Este período de amortización excepcional nunca podrá exceder de cuarenta años.

El aumento de valor que pudiese asociarse al activo intangible ya reconocido, el cual se produce por las mejoras en la empresa y la sinergia del negocio no puede utilizarse como justificación para prolongar la vida útil originalmente determinada de dicho activo, ya que se trataría de una nueva plusvalía, generada internamente, que no cumple con las características para registrarla como activo

Por otra parte, el Tanto el período de amortización como el método utilizado al efecto deben ser revisados periódicamente, como mínimo al cierre de cada ejercicio anual. Si la nueva estimación de la vida útil del intangible resulta significativamente diferente a lo considerado con anterioridad, se debe modificar consecuentemente el período remanente de amortización. Asimismo, si han ocurrido cambios sustanciales en los factores que se utilizaron de base para establecer originalmente el método de amortización, éste debe ser modificado en concordancia con el nuevo patrón esperado de comportamiento de los beneficios asociados.

En casos justificados este Menor Valor puede ser rebajado por concepto de una Perdida por Deterioro de Valor.

Mayor Valor De Inversiones:

Como se hizo mención en el primer párrafo de este análisis, Mayor Valor de Inversiones se asocia al concepto de Goodwill, pero en este caso estaríamos en presencia de un Goodwill Negativo.

Según lo expresa el Boletín Técnico N° 72, “En el caso de que el costo de adquisición resulte inferior al correspondiente valor patrimonial determinado después de considerar el ajuste a valor justo de los activos y pasivos adquiridos, esta diferencia

denominada mayor valor de inversiones se presentará como una cuenta complementaria, rebajando el valor de los activos.”

Este concepto puede indicar que se haya sobre estimado el valor justo de los activos adquiridos o no se ha identificado un pasivo o se hayan subvalorado éstos.

La existencia de un mayor valor de inversiones o Goodwill Negativo, puede estar relacionada con expectativas de gastos o de pérdidas que aunque han sido identificados durante el proceso de adquisición, no reúnen los requisitos para ser tratados como pasivos identificables que puedan ser reconocidos o no es factible establecer su valorización.

Este mayor valor debe ser abonado a resultados en el período en que se proceda a reconocer las pérdidas o gastos asociados.

El mayor valor de inversión que no exceda el valor justo de los activos no monetarios identificados, debe ser abonado a resultados en forma sistemática, en función del promedio de la vida útil restante o plazo de amortización de los activos adquiridos. Cuando el mayor valor exceda el valor justo de los activos no monetarios identificados, el exceso deberá ser reconocido como ingreso en el momento en que ocurre.

En el caso que este Mayor Valor originado en la adquisición no se relacione con gastos o pérdidas esperados, este valor deberá imputarse a resultados, correlacionándolo con el consumo de los beneficios económicos asociados a los activos depreciables o amortizables adquiridos.

En el caso de que dicho Mayor Valor se relacione con activos monetarios, el correspondiente abono a resultados debe reconocerse en forma inmediata.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO PARA EL GOODWILL ENTRE LA N.I.C Y LA NORMATIVA LOCAL.

En el análisis de estos conceptos surge de manera espontánea la necesidad de hacer alusión a que podrían encontrarse diferencias sustanciales debido a la inclusión del concepto del Valor Justo o Razonable en la Norma Internacional de Contabilidad, pero esto no ocurre, debido a que el Boletín Técnico N°72 incluye dicho concepto.

Entre las principales diferencias y semejanzas en el tratamiento de este rubro están las que se comienzan a detallar a continuación:

En cuanto al concepto, ambas normas coinciden, en lo que constituye una diferencia, excepto por el nombre que asignan a este rubro, siendo Fondo de Comercio en la Normativa Internacional y Menor o mayor Valor en la Normativa Local.

En lo que respecta a la valorización inicial ambas normas son similares.

En cuanto a la posibilidad de rebajar las Perdidas por deterioro de Valor, ambas normas estipulan lo mismo, es decir, que para efectuar la revalorización posterior de los activos intangibles en análisis, puede rebajarse el monto signado por dicho concepto.

La principal diferencia entre el tratamiento que dispone la Norma Internacional de Contabilidad y la Norma Nacional esta dada por el periodo de amortización, el que en la Norma Internacional no existe, puesto que no esta permitida su amortización. En cambio, en la Norma Nacional se puede efectuar la amortización de este ítem en un periodo de 20 años, hasta 40 años como máximo.

El mayor valor de inversiones en la Norma Nacional es abonado a resultados en forma sistemática hasta el valor justo de los activos y pasivos no monetarios, el exceso de ello será reconocido como ingreso en el momento en que ocurre, en cambio en la Norma Internacional de Contabilidad, esta diferencia debe ser incorporado como un ajuste al monto del Fondo de Comercio o de la utilidad reconocida en su defecto.

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO PARA EL RUBRO GOODWILL

El concepto de Goodwill Tributario se asimila bastante al contable pero con ciertas diferencias propias de la naturaleza de cada una de las normas.

Esta nace por la diferencia entre el valor efectivamente pagado por una inversión (Costo Tributario de la Inversión) y el valor del Capital Propio Tributario recibido, en un proceso de absorción de sociedades.

De lo anterior se desprende que un Goodwill Tributario se puede encontrar en dos situaciones, esto es, como un Goodwill Latente, lo que significa que existe un diferencial entre el costo tributario de la inversión y el Capital Propio Tributario recibido, pero en procesos que no conllevan una absorción total de la sociedad, cuando esta situación se concreta se reconoce recién el Goodwill tributario, el cual se encuentra materializado.

La regulación de este ítem se fundamenta principalmente en Oficios del Servicio de Impuestos Internos, los que plantean que dicho Goodwill tomará el tratamiento tributario existente a los activos no monetarios sobre los que recae, asignándose proporcionalmente al saldo de cada uno de ellos. De no existir activos no monetarios, este Goodwill se asimila a Gasto de Organización y Puesta en Marcha, adquiriendo el mismo tratamiento tributario que existe para este rubro, pudiendo ser amortizado hasta en un periodo máximo de 6 ejercicios comerciales consecutivos.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL GOODWILL BAJO LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES

Para poder desarrollar de la mejor manera esta situación, nos situaremos bajo las dos alternativas que plantea la norma tributaria, esto es:

- a) Existen Activos no monetarios a los cuales se puede asociar este Goodwill.
- b) No existen Activos no monetarios a los cuales asociar dicho Goodwill.

Al encontrarnos en la situación descrita en la letra a anterior, se debe procurar hacer de buena forma la asignación proporcional de este Goodwill a los activos no monetarios adquiridos en el proceso de absorción, efectuando todos aquellos agregados y deducciones que correspondan, tanto a nivel de Capital Propio Tributario como también de Renta Líquida Imponible.

Lo anterior se desprende que la Norma Tributaria solo reconoce el Goodwill Materializado, mientras que la Norma Contable reconoce desde el Goodwill Latente.

Como se mencionó con anterioridad, el Goodwill adquiere el tratamiento del activo no monetario sobre el cual recae, por lo que en este caso se hace necesario conocer el tratamiento tributario aplicable a este activo en particular.

Para la situación descrita en la letra b anterior, el Goodwill se debe asociar a Gasto de Organización y Puesta en Marcha, adquiriendo el mismo tratamiento tributario de éste. Se recomienda ver las Normas Tributarias aplicables a los Gastos de Organización y Puesta en Marcha.

Cabe señalar que bajo ambos puntos de vista habría que efectuar los agregados o deducciones pertinentes, con el fin de eliminar el efecto en resultados que haya tenido el Mayor o Menor Valor Contable.

Para continuar con la idea expuesta, se debe efectuar un agregado del monto imputado a resultados por concepto de la amortización del Menor Valor, así como también una deducción del monto de la amortización del Mayor Valor.

Lo mismo ocurre con los efectos que provoca la corrección monetaria contable en el mayor o menor valor, los que deben ser suprimidos mediante la incorporación de una deducción en el caso del Menor Valor y de un agregado en el caso de un Mayor Valor.

En el caso de cualquier rebaja del Menor Valor producto de una Pérdida por Deterioro, esta no se considerará para efectos tributarios por tratarse de una estimación contable que no tiene sustento en la Norma Tributaria.

El Goodwill se puede imputar directamente a resultados del periodo sólo cuando sea enajenado el o los activos no monetarios sobre los que recae.

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO PARA EL GOODWILL BAJO LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

En cuanto al tratamiento tributario que se aplicará a este activo intangible una vez que entren en vigencia en nuestro país las Normas Internacionales de Información Financiera, se debe poner atención en las diferencias de tratamiento entre las Normas Contables Nacionales e Internacionales, puesto que para aquellas variantes será necesario determinar los procedimientos tributarios para determinar el resultado impositivo.

En atención a esto surgen los efectos de la no amortización del Goodwill (sea este latente o materializado) en la Norma Internacional, los cuales no constituyen impacto tributario de tratarse de un Goodwill Materializado, puesto que la Norma Contable será congruente con la Norma Tributaria. Si se trata de un Goodwill Contable, pero que para efectos tributarios se encuentra latente, este cambio en la norma simplificará el paso del ámbito contable al tributario, puesto que ya no será necesario eliminar el efecto de aquella amortización contable.

Si se tratara de un Goodwill Negativo, la Norma Internacional de Contabilidad lo imputa directamente a Resultados del periodo, lo que tributariamente no es aceptado, por lo cual este efecto en resultados debe ser contrareestado mediante una deducción a nivel de Renta Líquida Imponible de igual cuantía. Este Goodwill Negativo rebaja el monto de los activos no monetarios asociados a la combinación de negocios y de ser superior, el exceso debe ser amortizado hasta en 6 ejercicios comerciales consecutivos.

Este último párrafo deja entrever que el denominado Mayor Valor deja de existir para efectos contables y por ende deja de constituir una diferencia entre la contabilidad de la empresa y el cálculo para determinar su base imponible tributaria, pero origina la necesidad de depurar los resultados contables a objeto de eliminar esta utilidad, que para efectos tributarios no es válida.

CONCLUSIÓN

En el momento de establecer las conclusiones del presente estudio se hace necesario dejar establecido desde ahora que las Normas Tributarias no han sufrido modificación alguna con motivo de la pronta entrada en vigencia de las normas internacionales de información financiera, por lo que la primera conclusión que surge es que el análisis que se deberá llevar a cabo para determinar el resultado impositivo de primera categoría, en su génesis no sufrirá cambios.

El decir que solamente habrá que ser mas cuidadoso en la forma de determinar las diferencias a deducir o agregar en la determinación de la Renta Liquida Imponible es una minimización del alcance global que tendrá este cambio, puesto que requerirá que el profesional auditor, en toda su expresión, sea este financiero, económico o tributario se introduzca desde ya en el estudio de estas normas, despertando lo que es conocido como el “espíritu de superación profesional” de cada uno, puesto que se requerirá de experiencia y calidad profesional para aplicar las normas internacionales de información financiera y lograr una plena identificación y separación de esta con respecto a la norma actualmente vigente, situación que será clave en la correcta determinación y aplicación de la normativa tributaria y especialmente en la determinación de la Renta Liquida Imponible de primera categoría.

Como una de las principales diferencias entre la norma nacional y la norma internacional de contabilidad que tiene efectos en la determinación de la Renta Liquida Imponible esta la aplicación del denominado Valor Justo o Razonable, el cual en su origen es establecido a modo de que la contabilidad recupere aquella característica esencial y particular que con el tiempo se estaba perdiendo, entregar información útil para la toma de decisiones. Ante esto nace la discusión de que aquello que es útil para un tipo de usuario puede que no lo sea para otro, generando situaciones de conflicto e interrogantes.

Hoy en día estamos próximos a aplicar normas que trascienden del ámbito contable, que entran de lleno en las decisiones de estrategia y dirección de la empresa, para lo que se considera, no se esta preparado en nuestro país. Las normas internacionales estipulan revelar información estratégica para el desarrollo del negocio, lo que en mercados pequeños como el nuestro, en donde para ciertos bienes o servicios

existen limitados productores u oferentes, tendrá un gran impacto, no contable ni tributario, pero si financiero, económico y principalmente en la gestión o dirección del negocio.

En el ámbito tributario, como se ha demostrado en el transcurso de este estudio, se seguirá depurando el resultado determinado contablemente mediante el mecanismo extracontable de los agregados y deducciones, puesto que la ley de impuesto a la renta contempla dicho ajuste en sus artículos 29 al 33 inclusive, pero frente a ello surge una luz de alerta, puesto que hay ciertas situaciones en que la ley de la renta o interpretaciones del servicio de impuestos internos establecen cargas tributarias a partir de conceptos contables para lo que no esta contemplado un proceso de depuración o ajuste.

En estos casos el contribuyente se vera directamente afectado por la aplicación de las nuevas normas contables o por la falta de un proceso de ajuste contenido en la norma tributaria, un ejemplo de esto esta dado en el proceso de distribución de utilidades contenida en el articulo 17 N°7 el que plantea que “No constituye Renta: Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de estos efectuados en conformidad a esta ley o a leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deben pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputaran en primer termino a las utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables”, entonces, de acuerdo a los estudios que plantean que la aplicación de las normas internacionales de información financiera puede llegar a tener hasta un 50% de impacto en el resultado contable tanto hacia arriba como hacia abajo, al momento de hacer una devolución de capital, este capital contable puede verse afectado significativamente, influyendo de manera directa y permanente en la carga tributaria del contribuyente.

Estas situaciones son dignas de un estudio posterior que permita establecer de algún modo un proceso de ajustes tributarios a bases contables que no contemplan un ajuste como el de la renta liquida imponible, con el objeto de eliminar este efecto económico-tributario final en el contribuyente.

Este estudio se baso principalmente en establecer teóricamente el análisis tributario para determinar el resultado impositivo de primera categoría, en aquellos puntos en que las normas contables nacional e internacional diferían, entonces se concluye este estudio con la siguiente matriz de tratamiento tributario, la que de ningún modo reemplaza los análisis de cada uno de los rubros, no es de ningún modo exhaustiva , sólo resume todos aquellos procedimientos propuestos en los capítulos anteriores.

Diferencia Encontrada	Procedimiento Propuesto
<p>Activo Fijo:</p> <p>Corrección Monetaria Tributaria</p> <p>Revalorización que aumente el valor del Activo Fijo</p> <p>Aumento del valor del Activo Fijo, producto de un reverso de una Perdida de Valor anterior.</p> <p>Revalorización del Activo Fijo que conlleve una disminución de su monto o valor.</p> <p>Disminución del valor contable del Activo Fijo producto de la Pérdida de Valor.</p> <p>Revalorización del Activo Fijo conlleva su disminución. Se debe distinguir dos situaciones, si se</p>	<p>Se deberá constituir un agregado a la Renta Líquida Imponible por el monto de la corrección monetaria.</p> <p>Se debe constituir una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Fijo.</p> <p>Se debe efectuar una deducción por el monto del reverso de dicha perdida, a nivel de Renta Líquida Imponible.</p> <p>Debe constituirse una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Fijo.</p> <p>Eliminar dicha diferencia a nivel de Renta Líquida Imponible, debiendo constituir un agregado por el monto de dicha pérdida.</p> <p>Se debe constituir un agregado por el monto tributario del Activo Fijo y una deducción por el valor financiero o</p>

<p>contaba con la cuenta patrimonial de Reservas de Revalorización producto de aumentos del valor del activo anteriores, debemos hacer es reversar dicha cuenta patrimonial y la diferencia (de existir una diferencia) cargarla a resultados del período.</p> <p>La segunda situación es cuando no se cuenta con la cuenta patrimonial y debe ser imputado a resultados la cuantía completa de la disminución del Activo Fijo.</p> <p>Costos de desarme o retiro del elemento y la rehabilitación del lugar sobre el que se ubicaba.</p> <p>Activo Fijo Leasing: Valorización a Valor Razonable.</p>	<p>contable de este a nivel de Capitales Propios Finales para reflejar el reverso de la cuenta patrimonial y a nivel de Renta Líquida Imponible un agregado por el monto cargado a los resultados contables del período. La misma situación ocurre de ser cargado todo el monto a resultados de no existir la cuenta patrimonial.</p> <p>Esta diferencia se subsana a nivel de Capital Propio, constituyendo un agregado por el monto tributario del Activo Fijo y una deducción por el monto financiero. Las diferencias producto de la depreciación y corrección monetaria de estos activos fijos se deben tratar a nivel de Renta Líquida Imponible.</p> <p>El efecto en la determinación de la Renta Líquida Imponible será el mismo que si contabiliza al valor actual del contrato, como lo estipula la Norma Contable Nacional, es por ello que se concluye que para esta diferencia, el procedimiento no cambia y se seguirá constituyendo una deducción del monto contabilizado en el activo (sea este a Valor Razonable o Valor Actual) para la determinación del Capital Propio Tributario.</p>
--	--

<p>Costos Directos Incurridos.</p>	<p>Cualquiera sea el valor contable del activo fijo contabilizado por concepto de leasing deberá ser eliminado de la determinación del Capital Propio.</p>
<p>No aplicación del mecanismo de corrección monetaria.</p>	<p>No se deberá efectuar ajuste alguno, debido a que contablemente no se ha aumentado el valor del activo inexistente tributariamente.</p>
<p>Obligación Contraída.</p>	<p>No formará parte del pasivo exigible tributariamente.</p>
<p>Depreciación.</p>	<p>Debe de ser agregado, ya que como se desprende de un activo que tributariamente no tiene existencia, no se acepta la depreciación asociada al uso o desgaste de éste.</p>
<p>Corrección Monetaria: Economía Hiperinflacionaria</p>	<p>Agregar a la Renta Líquida el ajuste de los activos no monetarios y el monto que corresponde deducir por el ajuste de los pasivos no monetarios.</p> <p>Deducción en la determinación de la Renta Líquida Imponible por el monto de la revalorización del Capital Propio.</p>

<p>Economía No Hiperinflacionaria</p> <p>Existencias: Diferencias en el Costo</p>	<p>Los montos registrados por la contabilidad deben ser eliminados para efectos tributarios. El procedimiento para eliminar estos valores es inverso al procedimiento tributario, es decir, se deberá constituir un agregado por los montos correspondientes a los ajustes de los pasivos no monetarios y una deducción por el monto de los ajustes de los activos no monetarios, todo lo anterior debe efectuarse a nivel de Renta Líquida.</p> <p>Para el caso de la corrección monetaria del capital propio inicial se deberá efectuar un agregado por el monto contable de ésta, también a nivel de Renta Líquida.</p> <p>Se deberán efectuar los agregados y deducciones que estipula el Artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta, no procediendo la eliminación de valores incluidos en la contabilidad por concepto de Corrección Monetaria, ya que estos no existirán.</p> <p>Si la diferencia surge durante el ejercicio, producto de aumentos de las existencias, se debe efectuar un agregado equivalente al valor tributario de las existencias y una deducción por el valor contable de las mismas a nivel de Capital</p>
--	--

<p>Corrección Monetaria</p> <p>Activos Intangibles: Capitalización de Costos de Financiamiento.</p>	<p>Propio Tributario.</p> <p>Cuando estas existencias sean enajenadas, se hace necesario efectuar un agregado del resultado tributario y una deducción del mismo concepto, pero ahora por un monto determinado de acuerdo con las normas contables.</p> <p>Si las diferencias se arrastran desde ejercicios anteriores y/o hacia ejercicios posteriores, esta diferencia debe ser tratada a nivel de Capitales Propios Tributarios, efectuando un agregado a estos por el monto tributario de las existencias y una deducción por el valor contable de estas.</p> <p>Efectuar un agregado por el valor de la corrección monetaria tributaria, agregado que debe efectuarse a nivel de Renta Líquida Imponible.</p> <p>Se deberá efectuar un agregado del activo a su valor tributario y una deducción de éste a su valor contable en el Capital Propio Tributario, en tanto que en la Renta Líquida Imponible se deben eliminar los efectos que han tenido en los resultados las amortizaciones de estos activos.</p>
--	---

<p>Aplazamiento del Pago</p>	<p>La diferencia entre el contado y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, el que no se puede deducir de acuerdo con el N° 1 del artículo 31.</p>
<p>Reconocimiento de Activos Intangibles generados internamente en la etapa de desarrollo.</p>	<p>Estos activos contables, tributariamente se deben asimilar a los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica, esto quiere decir que se deben activar, corregir monetariamente y amortizar hasta en un periodo de 6 ejercicios comerciales consecutivos.</p> <p>Después del sexto ejercicio se deberá efectuar una deducción por el monto que figure en los activos contables del Capital Propio Tributario, además del ajuste por amortización el cual será distinto desde el comienzo debido a las distintas vidas útiles asignadas, para subsanar esto se deberá efectuar una deducción del monto tributario de la amortización y un agregado por el concepto contable de esta.</p>
<p>Corrección Monetaria:</p>	<p>Se deberá agregar al cálculo de la Renta Líquida Imponible.</p>
<p>Valorización Posterior:</p>	<p>En primera instancia surge el ajuste producto del aumento de valor del Activo Intangible cuando se efectúa la</p>

	<p>revalorización, debiendo eliminarse dicha diferencia a nivel de capitales propios, debiendo constituirse una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Intangible.</p> <p>Surge la diferencia producto del aumento del valor del Activo Intangible, pero ahora producto de un reverso de una Pérdida de Valor anterior, para subsanar esta diferencia se debe efectuar una deducción por el monto del reverso de dicha pérdida, a nivel de Renta Líquida Imponible</p> <p>Si el Activo Intangible disminuyera su monto o valor, esta diferencia se debe tratar a nivel de capitales propios tributarios, sean estos iniciales o finales, debiendo constituirse una deducción del monto financiero o contable y un agregado del monto tributario del Activo Intangible.</p> <p>Disminución del valor contable del Activo Intangible producto de la Pérdida de Valor, se debe eliminar a nivel de Renta Líquida Imponible, debiendo constituir un agregado por el monto de dicha pérdida.</p> <p>Si producto de la revalorización del Activo Intangible este disminuye, si se contaba con la cuenta patrimonial de Reservas de</p>
--	---

<p>Diferentes periodos de Amortización:</p> <p>Goodwill: No amortización</p>	<p>Revalorización producto de aumentos del valor del activo anteriores, lo que debemos hacer es reversar dicha cuenta patrimonial y la diferencia (de existir una diferencia) cargarla a resultados del período.</p> <p>Cuando no se cuenta con la cuenta patrimonial y debe ser imputado a resultados la cuantía completa de la disminución del Activo Intangible, se debe constituir un agregado por el monto tributario del Activo Intangible y una deducción por el valor financiero o contable de este a nivel de Capitales Propios Finales para reflejar el reverso de dicha cuenta patrimonial y a nivel de Renta Líquida Imponible un agregado por el monto cargado a los resultados contables del período. La misma situación ocurre de ser cargado todo el monto a resultados de no existir la cuenta patrimonial.</p> <p>Efectuar un agregado del monto de amortización contable y una deducción de la amortización tributaria en la R.L.I, además de un agregado del monto tributario del Activo Intangible y una deducción del monto contable a nivel de Capital Propio.</p> <p>La Norma Contable será congruente con la Norma Tributaria. Si se trata de un</p>
---	---

<p>Goodwill Negativo:</p>	<p>Goodwill Contable, pero que para efectos tributarios se encuentra latente, este cambio en la norma simplificará el paso del ámbito contable al tributario, puesto que ya no será necesario eliminar el efecto de aquella amortización contable.</p> <p>Este efecto en resultados debe ser contrareestado mediante una deducción a nivel de Renta Líquida Imponible de igual cuantía. Este Goodwill Negativo rebaja el monto de los activos no monetarios asociados a la combinación de negocios y de ser superior, el exceso debe ser amortizado hasta en 6 ejercicios comerciales consecutivos.</p>
---------------------------	---

BIBLIOGRAFÍA

- “Norma Internacional de Contabilidad N°16”, 1998
- “Norma Internacional de Contabilidad N°36”, 1998
- “Norma Internacional de Contabilidad N°17”, 1998
- “Norma Internacional de Contabilidad N°23”, 1998
- “Norma Internacional de Contabilidad N°29”, 1998
- “Norma Internacional de Contabilidad N°38”, 2004
- “Norma Internacional de Contabilidad N°2”, 1998
- “Norma Internacional de Información Financiera N°3”, 2004
- “Ley de Impuesto a la Renta, D.L. 824 de 1974”
- “IFRS e Impuestos”; G. Campos; Santiago 2006
- “Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad “; O. Amat, J. Perramon, S. Aguila, F. Alemany, J. Carrenys, E. Monfort, S. Moya, T. Montlav, E. Reguant y P. Soldevila; 2ª Edición; Ediciones Gestión 2000 S.A., Barcelona 2004
- “La Contabilidad Base de las Decisiones Administrativas”; Maria Teresa García Castañeda; Edición 2003; Editorial Lexis Nexis; 2003
- “Normas Internacionales de Información Financiera”; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Federación de Colegios de Profesionalistas; 2003

- “Normas Internacionales de Contabilidad”; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Federación de Colegios de Profesionalistas; 2001
- “Compendio de Boletines Técnicos”; Colegio de Contadores de Chile A.G. 2005
- “Impuestos Diferidos”; J. Cantillana Castillo, Segunda Edición, Editorial Lexis Nexis; Santiago 2005
- “Corrección Monetaria Tributaria”; V. Salort Salort, Segunda Edición, Editorial Edimatri; Santiago 2006
- “Manual de Corrección Monetaria”; L.Gonzalez, H. Contreras, Quinta Edición, Editorial CEPET, Santiago 2002
- “Manual de Consultas Tributarias” N° 160, Asociación de Fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos; Ediciones Técnicas Tributarias; Santiago 1991
- “Manual de Consultas Tributarias” N° 274; Asociación de Fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos; Ediciones Técnicas Tributarias; Santiago 2000
- “Manual de Consultas Tributarias” N° 282; Asociación de Fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos; Ediciones Técnicas Tributarias; Santiago 2001
- “Contabilidad Basica”; J. Bosch, L. Vargas; Séptima Edición; Editorial Literatura Contable Ltda.; Santiago 1997
- “Contabilidad Información y Control en las Empresas; G. Torres Salazar; Quinta Edición; Editorial LexisNexis: 2002

- “Fundamentos y Normativa de la Contabilidad”; Maria Teresa García Castañeda; Edición 2001; Editorial Jurídica Conosur Ltda.; 2001
- Apuntes de la profesora Berta Silva Palavecinos, docente de la Escuela de Comercio de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
- Apuntes del Profesor Carlos Vergara Lasnibat, docente de la Escuela de Auditoría; Catedra Tributación Aplicada II; Universidad de Valparaíso; Valparaíso 2005
- www.kpmg.cl
- www.derechotributario.cl
- www.sii.cl
- www.colegiodecontadores.cl
- www.deloitte.com
- www.aqua.cl
- <http://iasplus.deloitte.es/central.asp?capitulo=06>

ANEXOS

COMPARATIVO ENTRE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Y EL BOLETÍN TÉCNICO.

Boletín Técnico	Norma Internacional de Contabilidad
<p>Alcance: Deja fuera de su alcance a plantaciones forestales, yacimientos mineros, petrolíferos y similares.</p> <p>Definiciones: Activo Fijo: Está formado por bienes tangibles que han sido adquiridos o construidos para usarlos en el giro de la empresa, durante un período considerable de tiempo y sin el propósito de venderlos.</p> <p>Costos de Mantenimiento: Son aquellos en que se incurre en forma programada para mantener un bien en operación normal.</p> <p>Costos de Reparación: Son aquéllos en que se incurre en forma imprevista, para solucionar el desperfecto de algún bien y restituirle sus condiciones normales de operación.</p>	<p>Alcance: Deja fuera de su alcance al inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta, los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, activos para exploración y evaluación y los derechos mineros y reservas minerales.</p> <p>Definiciones: Inmovilizado Material: Son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y que se esperan usar durante más de un ejercicio.</p> <p>Costos de Mantenimiento: Son los costos de mano de obra y los consumibles que pueden incluir el costo de pequeños componentes.</p> <p>Asociado al concepto anterior.</p>

<p>Costos de Adiciones y Mejoras: Son aquéllos en que se incurre con el objeto específico de extender significativamente la vida útil, o incrementar significativamente la capacidad productiva o eficiencia original del bien.</p> <p>Depreciación: Es aquella proporción del costo u otra base de valuación de bienes del activo fijo de vida útil limitada, cargada a los costos de producción, gastos de administración y gastos de ventas (según fuere aplicable) de un período contable de acuerdo a una metodología sistemática y periódica, de acuerdo a la mejor estimación posible del deterioro, experimentado a una fecha dada, la vida útil remanente y del valor que eventualmente se espera recuperar al término de la vida útil del bien.</p> <p>Vida útil: Es el período durante el cual se espera que un activo depreciable sea usado por la empresa.</p> <p>Monto Depreciable: Corresponde al valor bruto corregido registrado en libros menos el valor residual estimado.</p>	<p>Costos de Mejoras: Son aquellos elementos que cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido.</p> <p>Depreciación: Es la distribución sistemática del monto amortizable de un activo a lo largo de su vida útil.</p> <p>Vida útil: Es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien, el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.</p> <p>Monto Amortizable: Es el costo de un activo, o el monto que lo haya sustituido, menos su valor residual.</p>
---	--

<p>Valor Residual: Valor que eventualmente se espera recuperar al término de la vida útil del bien.</p> <p>Reconocimiento y Valorización: Los activos fijos se valorizan al costo de adquisición o construcción, dicho costo debe actualizarse posteriormente para reflejar los efectos de la inflación.</p>	<p>Valor Residual: Es el monto estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costos estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.</p> <p>Reconocimiento y Valorización: La valorización inicial de los componentes del Inmovilizado Material debe ser al costo, es decir, a su precio de adquisición o costo de producción. Este concepto de costo comprende todos los desembolsos derivados del proceso de adquisición, precio de compra, aranceles de importación, otros impuestos no recuperables por la empresa y los costos relacionados con la puesta en funcionamiento del activo, inclusive aquellos costos estimados del de desmantelamiento o retiro del elemento y la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta cuando sea obligación por parte de la entidad como consecuencia de utilizar dichos elementos del Inmovilizado Material.</p> <p>Para la valoración posterior de los activos del Inmovilizado Material la empresa podrá optar entre dos políticas contables, el Modelo del Costo o el Modelo de</p>
--	--

<p>Los valores a que se registren los activos fijos podrán incluir el costo de financiamiento incurrido hasta que los bienes queden en condiciones de ser utilizables por el comprador.</p> <p>Transacciones no monetarias: Las transacciones no monetarias deben ser contabilizadas teniendo presente el valor económico de los bienes o servicios que se intercambian, es decir, el costo de un activo adquirido por otro activo, es el valor económico del activo que se entrega.</p>	<p>Revalorización.</p> <p>Con el Modelo del Costo los elementos del Inmovilizado Material deben ser contabilizados por su costo de adquisición menos la amortización acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.</p> <p>Con el Modelo de Revalorización los elementos del Inmovilizado Material se contabilizarán por su valor revalorizado, que no es más que su valor justo, menos la amortización acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.</p> <p>El reconocimiento de los costos en el monto en libros de un elemento de inmovilizado material finalizará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la empresa.</p> <p>Los intereses se pueden capitalizar, de acuerdo con el tratamiento previsto en la NIC 23.</p> <p>Transacciones no monetarias: En caso de permuta o intercambio de activos, el costo de adquisición se medirá por el valor justo o razonable del activo recibido.</p>
--	--

<p>Costos de Adiciones y Mejoras: Los costos de adiciones y mejoras deben contabilizarse con cargo al activo fijo. Cuando dichos costos modifiquen la vida útil del respectivo bien, se deberá depreciar el valor neto del bien, más los costos de adiciones y mejoras, en el período de vida útil restante que se haya determinado, por el contrario, si no se producen modificaciones en el período de vida útil con motivo de las adiciones y mejoras, el costo de estas deberá depreciarse en el período de vida útil restante del bien.</p> <p>Costos de Mantenición: Deben contabilizarse con cargo a resultados en el período en que se incurren. Si se trata de una Mantenición Mayor, el Boletín Técnico entrega tratamientos alternativos, dependiendo de la política de depreciación utilizada por la empresa.</p> <p>Si la estimación de vida útil inicial corresponde al periodo entre su entrada en actividad y el momento en que se requerirá efectuar dicha mantención, el costo de esta debe activarse, por el contrario, si la vida útil estimada inicialmente para el bien es la máxima esperada, para la cual se hace necesario efectuar una mantención, el</p>	<p>Costos de Adiciones y Mejoras: Se reconocen como parte del costo del Inmovilizado Material, agregándose a este.</p> <p>Costos de Mantenición: Deben contabilizarse con cargo a resultados en el período en que se incurren. Si se trata de una Mantenición Mayor, la empresa incorporará el costo de esta al valor del activo</p>
--	---

<p>costo de esta deberá provisionarse linealmente con cargo a resultados.</p> <p>Costos de Reparaciones: Los costos de reparación deben contabilizarse con cargo a resultados en el período en que se incurren.</p> <p>Costos de Repuestos: Activando el costo de estos y depreciándolos, cuando son repuestos que sirven sólo para determinados equipos y, consecuentemente, pueden estar expuestos a un grado importante de obsolescencia. Imputando el costo de los repuestos a resultados al momento de su adquisición cuando son repuestos de valor pequeño y de una corta vida útil. Activando los repuestos e imputándolos a resultados al momento del consumo cuando tienen un valor intermedio, distintos usos y bajo grado de obsolescencia.</p> <p>Depreciación: El cargo por amortización de cada ejercicio se reconocerá en el resultado de éste.</p> <p>Hay varios métodos para distribuir los montos depreciables a cada período contable durante la vida útil del activo. Cualquiera que sea el método de depreciación elegido, es necesario que su uso sea constante, independiente del nivel</p>	<p>Costos de Reparaciones: Los costos de reparación deben contabilizarse con cargo a resultados en el período en que se incurren.</p> <p>Costos de Repuestos: Las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un ejercicio, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de inmovilizado material. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de inmovilizado material, se contabilizarán como inmovilizado material.</p> <p>Depreciación: El cargo por amortización de cada ejercicio se reconocerá en el resultado de éste.</p> <p>El método de depreciación utilizado debe reflejar el modelo según el cual los beneficios económicos del activo son consumidos por la empresa.</p>
--	---

de rentabilidad de la empresa y de consideraciones tributarias, para proporcionar comparabilidad en los resultados de las operaciones de la empresa de un período a otro. (Boletín Técnico 33).

Retasación de Activos:

Producto de la existencia en Chile de un mecanismo de corrección monetaria integral que ajusta la valorización de los bienes del activo fijo, no se permitirá registrar en estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el mayor valor que se derive de nuevas retasaciones técnicas de activos fijos. (Boletín Técnico 54)

Retasación de Activos:

Como un tratamiento alternativo surge en la Normativa Internacional el Modelo de Revalorización, que es aquel en que los elementos del Inmovilizado Material se contabilizan por su valor revalorizado, que no es más que su valor justo en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.

Si producto de la revalorización se produce un aumento del valor del activo, este incremento se contabiliza con abono a una cuenta de Patrimonio, denominada Reservas de Revalorización, si el aumento del valor del activo es producto de una reversión de Pérdida de Valor anterior (reconocida previamente en Resultados), este incremento se contabiliza con abono a una cuenta de Resultados del Periodo.

Si de proceso de revalorización conlleva una reducción del valor del activo, ésta hará disminuir la cuenta patrimonial Reservas de Revalorización, en la medida

que no exceda el saldo de esta cuenta, de existir una diferencia restante se reconocerá directamente en resultados como una Pérdida del periodo.

Perdida por Deterioro de Valor:

Cada cierre de balance, la empresa deberá evaluar si existen indicios de deterioros de valor en sus activos, de ser así, deberá recalcular el monto recuperable del activo afectado. Estaremos hablando de la existencia de una perdida por deterioro cuando el monto recuperable de un activo sea inferior a su valor en libros. La empresa, en apego a esta norma, procederá a igualar el monto recuperable al valor de libros, reconociendo una pérdida por deterioro como un gasto del ejercicio, a menos que dicho activo se contabilice por su valor revalorizado, caso en el que se deberá tratar la pérdida por deterioro de valor como una disminución de la cuenta patrimonial surgida en la revalorización practicada conforme a la NIC 16. Si el valor a deteriorar fuese superior al valor en libros del activo, la empresa deberá reconocer un pasivo en el caso de que le sea exigido por otra NIC.