



Universidad De Concepción

Campus Los Ángeles

Departamento de Gestión Empresarial

Carrera de Auditoría

**“IMPACTO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN EL CHILE
ACTUAL”**

Seminario para optar al título profesional de Contador Auditor y el grado académico de licenciado en Contabilidad y Auditoría.

Seminaristas : Michael Fhilih Contreras Morales.

María Luisa Flores León.

Profesor Coordinador : Fernán Vázquez González.

Profesor Guía : Paulina Vallejos Sanhueza.

Profesor Informante : Alejandro Elgueta Suazo.

Dedicatoria

La presente memoria de seminario la dedico a todas las personas que aportaron su granito de arena en cada uno de los pasos que di a lo largo de estos cuatro años de universidad. Estas personas creyeron en mí, me enseñaron que muchas veces se puede caer en la vida, pero que eso no nos limita el poder levantarnos y seguir luchando por nuestros sueños. Estas personas son mis padres, hermanos, amigos, docentes y todos quienes forman parte del capital humano de la Udec Campus L.A.-

Aún recuerdo el momento inicial de este sueño, llena de dudas y de ilusiones. Fue difícil cambiar la modalidad de aprendizaje, todo era más complicado a lo que acostumbraba. Tuve días muy buenos y otros malos. Aunque más de una ocasión, se me pasó por la mente el estancarme por el cansancio, pero no lo hice. La ilusión de mis padres era mi mayor paraguas, mi pilar, mi foco. Ver como se sacrificaban para que yo saliera adelante desde pequeña y hasta hoy. Nunca olvidare esos momentos en los que me felicitaban por mis logros y los hacían suyos., y del mismo modo, me aconsejaban para que no dejara de luchar por un mejor futuro. Solo espero que un día no tan lejano, les pueda retribuir con creces y sin máximos, todo lo que recibí infinitamente.

Muchas Gracias a todos. Siempre los llevare en mi memoria y en mi corazón. Dios los bendiga!

Seminarista: María Luisa Flores León.-

INDICE

Portada

Dedicatoria

Listado de Abreviaturas..... 7

INTRODUCCIÓN 8

Fundamentos del tema 9

 Oportunidad del problema a investigar 9

 Importancia del estudio para el conocimiento existente en el área 9

Metodología de trabajo 9

Objetivos Generales..... 10

Objetivos Específicos 10

Limitantes del alcance del trabajo 10

CAPITULO I : MARCO TEÓRICO 11

 Definición del Impuesto Diferido 11

 Tipos de Impuestos Diferidos 11

 Diferencias que implican Impuesto Diferido 12

 Otros Conceptos 13

 Determinación del Impuesto Diferido..... 14

 Registro Contable 15

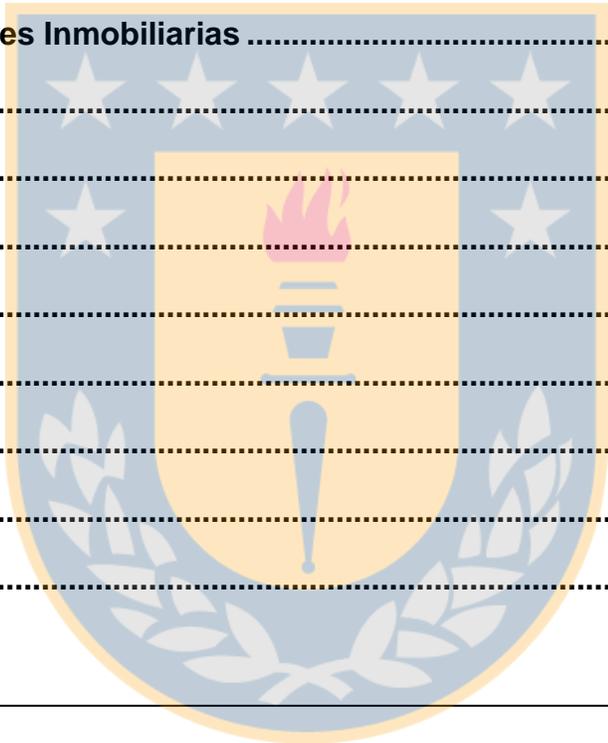
 Presentación del Impuesto Diferido..... 16

 Determinación y reconocimiento de las diferencias producidas por un
 cambio tasa del impuesto: 16

 Excepción en Chile por efecto de implementación de Reforma Tributaria.
 18

Reacciones respecto de la Oficio Circular N°856.	19
Opinión propia:	22
Ejemplo de aplicación del procedimiento de cálculo del Impuesto Diferido	22
EJEMPLO DE DIFERENCIAS PRODUCIDAS POR UN CAMBIO DE TASA DE IMPUESTO.	26
Reseña del caso.....	30
CAPITULO II: ANALISIS DEL IMPACTO AL IMPUESTO DIFERIDO.	31
Análisis Norma Tributaria	31
CAPITULO III: ANALISIS DE BASES DE VALORIZACIÓN CONTABLE- TRIBUTARIA DE PARTIDAS DEL ACTIVO QUE GENERAN IMPUESTO DIFERIDO.	33
Análisis Activo biológico	33
Base contable	33
Base Tributaria.....	33
EJEMPLO:	34
Reseña del caso.....	34
Análisis Activo Fijo	35
Base contable	35
Base tributaria.....	36
EJEMPLO	36
Reseña del caso.....	39
Análisis Combinación de negocios.....	40
Base Contable.....	40
Base Tributaria.....	41

EJEMPLO.....	41
Reseña del caso.....	46
Análisis Activo Intangible	47
Base Contable.....	47
Base Tributaria.....	47
EJEMPLO.....	48
Reseña del caso.....	52
Análisis de Inversiones Inmobiliarias	52
Base Contable.....	52
Base Tributaria.....	53
EJEMPLO.....	55
Reseña del Caso	57
CONCLUSIÓN	57
Revisión Bibliográfica.....	60
Bibliografía	60
Webgrafia.....	60





Listado de Abreviaturas

NIC : Norma Internacional de Contabilidad.-

IAS : International Accounting Standards.-

NIIF : Norma Internacional de Información Financiera.-

IFRS : International Financial Reporting Standards.-

INC : Incorporated (Incorporado).-

SVS : Superintendencia de Valores y Seguros.-

SII : Servicio de Impuestos Internos.-



INTRODUCCIÓN

A continuación, en el presente seminario se dará a conocer en profundidad aspectos relevantes que forman parte del análisis previo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12) , la cual insta el tratamiento contable que se le da a los Impuesto Diferido generados en la actividad comercial de una empresa. Nuestro principal objetivo es obtener, por medio del estudio de la norma, un punto de vista más actual, considerando el acontecer nacional que rodea nuestro país, dado por la aplicación de la Reforma Tributaria. Todo esto, basándonos en las implicancias contables que rodea al impuesto diferido, y a su vez, haciendo hincapié en la norma tributaria reformulada.

Durante el desarrollo del informe se tratarán puntos a cerca de la motivación de estudiar el tema en cuestión en cuanto a la oportunidad e importancia de la investigación, la metodología del trabajo y los objetivos a alcanzar con la indagación. Posterior a esto, se dará paso a la parte medular del tema en cada uno de los capítulos , incluyendo aspectos teóricos del impuesto diferido en consideración a su norma contable, la real implicancia en el patrimonio de las empresas y la comparación de ciertas partidas del balance financiero , en función de su valoración contable versus su valorización tributaria, respectivamente.

Se espera una vez finalizada la investigación, manejar con mayor seguridad lo abarcado por la norma contable, y ser capaces de generar nuevas ideas, gracias al análisis paralelo con la legislación tributaria existente en el país.

Fundamentos del tema

Oportunidad del problema a investigar

Durante el último tiempo, nuestro país ha experimentado una serie de cambios a nivel tributario. La reforma implementada por el gobierno, ha generado una cuota de incertidumbre en cuanto a las futuras condiciones de las empresas chilenas. Estas modificaciones a la legislación tributaria podrían generar efectos importantes en la determinación del Impuesto Diferido, por lo que la importancia de estudiar con detención este impuesto tratado por la Norma Internacional de la Contabilidad N° 12 es de gran relevancia, pues permite descifrar el impacto tanto en el patrimonio de las empresas, como en el resultado de estas.

Importancia del estudio para el conocimiento existente en el área

Dado a las condiciones actuales en el país, estudiar con énfasis la naturaleza del Impuesto Diferido y su efecto a nivel empresa, resulta ser de gran ayuda para el análisis contable-tributario dentro de éstas. El concepto de Impuesto Diferido no ha sido tratado con la dedicación que se merece, lo que nos entrega una gran oportunidad para evaluar cada aspecto de éste, y a la vez, profundizar en las áreas temáticas de mayor trascendencia con respecto a este mismo, con el afán de impartir nuevas propuestas y visiones.

Metodología de trabajo

Como metodología principal se implementará “Investigación y Acción”, la cual permite recopilar información a partir de normas contables (NIC, NIIF), normas tributarias (DL.824-Reforma tributaria, Códigos o Circulares), entre otros medios, para conocer teóricamente las normativas y aspectos de temas a investigar. Además, se evaluarán y transformarán en casos prácticos, con el fin de dar una mejor interpretación y razonamiento. Tales situaciones serán expuestas, de esta manera, a través del análisis “Histórico y Lógico”, lo que implica deducir y descubrir los procedimientos contables y extracontables de registros a los cuales se puedan enfrentar, mostrando los efectos de las partidas en el ámbito tributario.

Objetivos Generales

Analizar el impacto del Impuesto Diferido dentro de una organización, considerando la implementación de la Reforma Tributaria, con el fin de ver su incidencia contable.

Objetivos Específicos

Establecer procedimientos que permitan descubrir los efectos que tiene el Impuesto Diferido, y el impacto de éste, en el patrimonio y/o resultado de una entidad.

Interpretar y explicar las normativas existentes, considerando las recientes modificaciones, que permita desarrollar selectivas comparaciones de gran relevancia, en cuanto a la determinación del Impuesto Diferido.

Identificar claramente aspectos trascendentes generados de la aplicación del Impuesto Diferido, y mencionar su repercusión en el futuro de una organización.

Limitantes del alcance del trabajo

Debido al limitado tiempo para análisis en una mayor profundidad la norma asociada al Impuesto Diferido, nuestra investigación agrupa solo algunos elementos del activo, las limitantes estarán dadas por los siguientes elementos:

- Norma Internacional de Contabilidad N°12;
- Bases de valorizaciones contables y tributarias de Activo Fijo, Activo Biológico, Activo Intangibles, Combinación de Negocios e Inversiones Inmobiliarias. (Incluyendo diferencia de valorización de Existencia).

CAPITULO I : MARCO TEÓRICO

Antes de dar paso a un análisis más exhaustivo acerca de un tema, se requiere tener conocimiento de una serie de conceptos básicos y fundamentales para generar una base sólida, que permita profundizar con mayor capacidad la naturaleza del tema tratado.

Considerando lo establecido anteriormente, nos es muy importante conocer y comprender aspectos claves sobre el Impuesto Diferido, basándonos en la normativa contable que lo trata, y a la vez, generar las herramientas necesarias para un adecuado análisis de nuestro tema central.

Definición del Impuesto Diferido

El término Impuesto Diferido incluye “todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.” También considera otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos “que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.” (IFRS Fundación, NIC 12, Alcance, Párrafo 2).

En síntesis, el concepto de Impuesto Diferido corresponde a la cantidad de impuesto sobre las ganancias a pagar (recuperar) en periodos futuros, como consecuencia de la generación de Diferencias Temporarias.

Tipos de Impuestos Diferidos

Existen dos clases de Impuestos Diferidos: Activos por Impuestos Diferidos y Pasivos por Impuestos Diferidos.

Activos por Impuesto Diferido: “son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción tributaria; y

(c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.” (IFRS Foundation, NIC 12, Definiciones, Párrafo 5).

Pasivos por Impuestos Diferidos: “son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.” (IFRS Foundation, NIC 12, Definiciones, Párrafo 5).

Diferencias que implican Impuesto Diferido

Como podemos ver, los Activos/Pasivos por Impuestos Diferidos tienen relación directa con Diferencias Temporarias (es decir, tienen posibilidad de reversión en un futuro). A continuación, explicaremos en qué consisten estas diferencias y su correspondiente clasificación.

Diferencias Temporarias: “Son aquellas diferencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base tributaria.”(IFRS Foundation, NIC 12, Definiciones, Párrafo 5). Estas diferencias se pueden clasificar como: Diferencias Temporarias Imponibles y Diferencias Temporarias Deducibles.

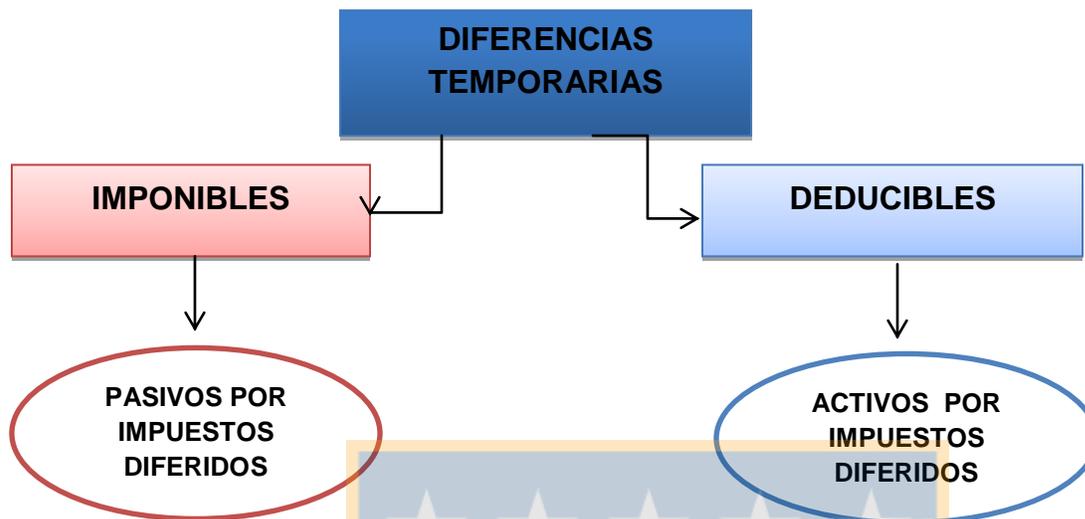
Diferencias Temporarias Imponibles: Corresponde a diferencias de tipo “temporarias que originan cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) tributaria correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.” (IFRS Foundation, NIC 12, Definiciones, Párrafo 5).

Ejemplo: Depreciación Acelerada para los efectos tributarios.

Diferencias Temporarias Deducibles: Corresponde a diferencias de tipo temporarias que originan “cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) tributaria correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.”

(IFRS Foundation, NIC 12, Definiciones, Párrafo 5).

Ejemplo: Ingresos Percibidos por Anticipado.



Fuente: Creación Propia.

Otros Conceptos

A partir del concepto de Impuesto Diferido se pueden desglosar otros elementos fundamentales, que serán utilizados al momento de determinar este mismo.

Resultado contable: Se refiere a la “ganancia (pérdida) neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.”

Ganancia (pérdida) tributaria: Se refiere a la “ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).”

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias: “Es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.”

Impuesto Corriente: “Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.”

(IFRS Foundation, NIC 12, Definiciones, Párrafo 5).

Determinación del Impuesto Diferido

Para la determinación del Impuesto Diferido, la Norma Internacional de Contabilidad N°12 (NIC 12) establece un método conocido con el nombre de “Método del pasivo basado en el balance.” (IFRS Foundation, NIC 12, Introducción, INC 2).

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

Método del Balance	
Cuenta de Activo/ Pasivo	Año X
Base Contable del Activo/ Pasivo	xxx
Base Tributaria del Activo/Pasivo	<u>(xxx)</u>
Diferencia Acumulada	xxx
Diferencia del Ejercicio	xxx
Diferencia Temporal	Deducible/Imponible
Impuesto Diferido (xxx*Tasa Impto.Rta.)	xxx (de Activo/pasivo)

Fuente: Creación Propia

“En la NIC 12 original se exigía a las entidades que contabilizasen los Impuestos Diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.” (IFRS Foundation, NIC 12, Introducción, INC 2).

Sin embargo, el método del pasivo basado en el estado de resultado sirve para ser usado como medio de comprobación del resultado del Impuesto Diferido.

Este método se basaba en determinar el monto de Impuesto Diferido comparando R.L.I. (Renta Líquida Imponible) con el resultado contable antes de impuesto de acuerdo a los diferentes criterios financieros. A continuación, un breve ejemplo:

Determinación R.L.I o Resultado Tributario		
Utilidad Según Balance		xxx
Se Agrega:		
Multa Tributaria	xx	
C.M Activo Fijo	xx	
Deprec. Financiera	xx	xxx
Se Deduce:		
Deprec. Tributaria	xx	
C.M Patrimonio Tributario	xx	(xxx)
R.L.I		xxx

Fuente: Creación Propia

Registro Contable

Una vez determinado el Impuesto Diferido se procede a su contabilización, la cual dependerá del tipo de Diferencia Temporaria que lo originó.

Diferencia Temporaria Imponible

x/x (Regla General)		
Gasto por Impuesto Renta	xxx	
Pasivo por Impuesto Diferido		xxx
Provisión Impuesto Renta		xxx

Diferencia Temporaria Deducible

x/x (Regla General)		
Gasto por Impuesto Renta	xxx	
Activo por Impuesto Diferido	xxx	
Provisión Impuesto Renta		xxx

Fuente: Creación Propia.

Presentación del Impuesto Diferido

Impuestos Diferidos Activos y Pasivos deben ser presentados separadamente de otros activos y otros pasivos.

Las cuentas de Impuesto Diferido siempre son No Corrientes.

Requerimiento de Revelación por Reconciliación del Gasto Tributario.

(IFRS FOUNDATION, NIC 1, Estado de situación financiera, Distinción entre partidas corrientes y no corrientes, Párrafo 60)

Activos no corrientes	Pasivos no corrientes
Otros activos financieros, no corrientes	Otros pasivos financieros, no corrientes
Otros activos no financieros, no corrientes	Otras cuentas por pagar, no corrientes
Derechos por cobrar, no corrientes	Cuentas por Pagar a Entidades Relacionadas, no corrientes
Cuentas por Cobrar a Entidades Relacionadas, no corrientes	Otras provisiones, no corrientes
Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación	Pasivo por impuestos diferidos
Activos intangibles distintos de la plusvalía	Provisiones por beneficios a los empleados, no corrientes
Plusvalía	Otros pasivos no financieros, no corrientes
Propiedades, Planta y Equipo	Total de pasivos no corrientes
Activos biológicos, no corrientes	
Propiedad de inversión	
Activos por impuestos diferidos	
Total de activos no corrientes	

Fuente: Creación Propia.

“Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias se revelarán por separado en los estados financieros”. Dichos componentes del Gasto (Ingreso) por Impuesto Renta corresponden al Impuesto Diferido e Impuesto Corriente (Provisión por Impuesto Renta).

(IFRS FOUNDATION, NIC 12, Información a revelar, Párrafo 79).

Determinación y reconocimiento de las diferencias producidas por un cambio tasa del impuesto:

Dado a los cambios de normativa tributaria en el país, las tasas han ido sufriendo variaciones a lo largo de los años, lo que generaría impacto en la determinación del Impuesto Diferido.

Año tributario	Año comercial	Tasa
2015	2014	21%
2016	2015	22,5%
2017	2016	24%
2018 y siguientes	2017 y siguientes	25%
2018	2017	25,5%
2019 y siguientes	2018 y siguientes	27%

Fuente: Circular N° 52, 10 de Octubre 2014 (Servicio de Impuestos Internos)

La norma contable que trata el impuesto diferido estipula lo siguiente:

“El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
- b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el resultado del periodo, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo” (IFRS Foundation, NIC 12, Párrafo 60).

La excepción que especifica este último párrafo, da cuenta de lo siguiente:

“En circunstancias excepcionales puede ser difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (sea en otro resultado integral o directamente en patrimonio). Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

- a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
- b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo; o
- c) una entidad determine que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse, o debe darse de baja por su importe total, y este se corresponda (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo.

En estos casos, la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basarán en una proporción razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en la jurisdicción fiscal correspondiente, o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada, en esas circunstancias” (IFRS Foundation, NIC 12, Párrafo 63).

Excepción en Chile por efecto de implementación de Reforma Tributaria.

Sin embargo, en nuestro país se estableció una forma excepcional de contabilización de los cambios en Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos producidos por la Ley 20.780 (Reforma Tributaria), a través de un Oficio Circular. N°856 con fecha 17 de Octubre del 2014.

El documento fue emitido por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), y estaba dirigido a todas las entidades a las cuales ésta fiscaliza. La instrucción que dictaba el organismo especificaba lo siguiente: “*No obstante, lo establecido en las*

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/IAS) N°12 y sus respectivas interpretaciones, las diferencias en activos y pasivos por concepto de Impuestos Diferidos que se produzcan como efecto directo del incremento en la tasa de Impuestos de Primera Categoría (IDPC) introducido por la Ley 20.780, deberán contabilizarse en el ejercicio respectivo contra el PATRIMONIO.“



SUPERINTENDENCIA
VALORES Y SEGUROS

REF.: ESTABLECE FORMA EXCEPCIONAL
DE CONTABILIZACIÓN DE LOS
CAMBIOS EN ACTIVOS Y PASIVOS
POR IMPUESTOS DIFERIDOS
PRODUCIDOS POR LA LEY N°20.780.

OFICIO CIRCULAR N° 8 5 6 17 OCT 2014

A todas las entidades fiscalizadas

Esta Superintendencia, en uso de la facultad que le confiere la letra e) del artículo 4° del D.L. N°3.538, ha estimado pertinente impartir las siguientes instrucciones:

No obstante lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilización (IAS por sus siglas en inglés) N° 12 y sus respectivas interpretaciones, las diferencias en activos y pasivos por concepto de Impuestos Diferidos que se produzcan como efecto directo del incremento en la tasa de impuestos de primera categoría introducido por la Ley 20.780, deberán contabilizarse en el ejercicio respectivo contra patrimonio.

VIGENCIA

Las instrucciones contenidas en el presente Oficio Circular, serán aplicables a partir de los estados financieros referidos al 30 de septiembre del presente año.


CARLOS PAVEZ TOLOSA
SUPERINTENDENTE



Fuente: Superintendencia de Valores y Seguros (SVS).

Reacciones respecto de la Oficio Circular N°856.

A partir de la información enviada por la SVS se generaron opiniones de profesionales Auditores con respeto a la excepción aplicada por el ente regulador.

Como consecuencia, la Asociación de Auditores Externos de Chile A.G. emitió el 31 de Diciembre del 2014, un informe en el que ha estimado oportuno difundir los cambios en el Informe de los Auditores Externos, que genera la entrada en vigencia del Oficio Circular N°856, emitido por la Superintendencia de Valores y Seguros el 17 de octubre de 2014. Dicho informe señala : *“Este cambio en el Informe de los Auditores Externos será aplicable a los estados financieros terminados al 31 de diciembre de 2014, para todas las entidades fiscalizadas por la SVS, que antes del citado Oficio Circular utilizaron Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como marco de preparación y presentación de información financiera. Dichas entidades deberán registrar los efectos en los impuestos diferidos, siguiendo el criterio que establece el Oficio Circular N° 856.”*

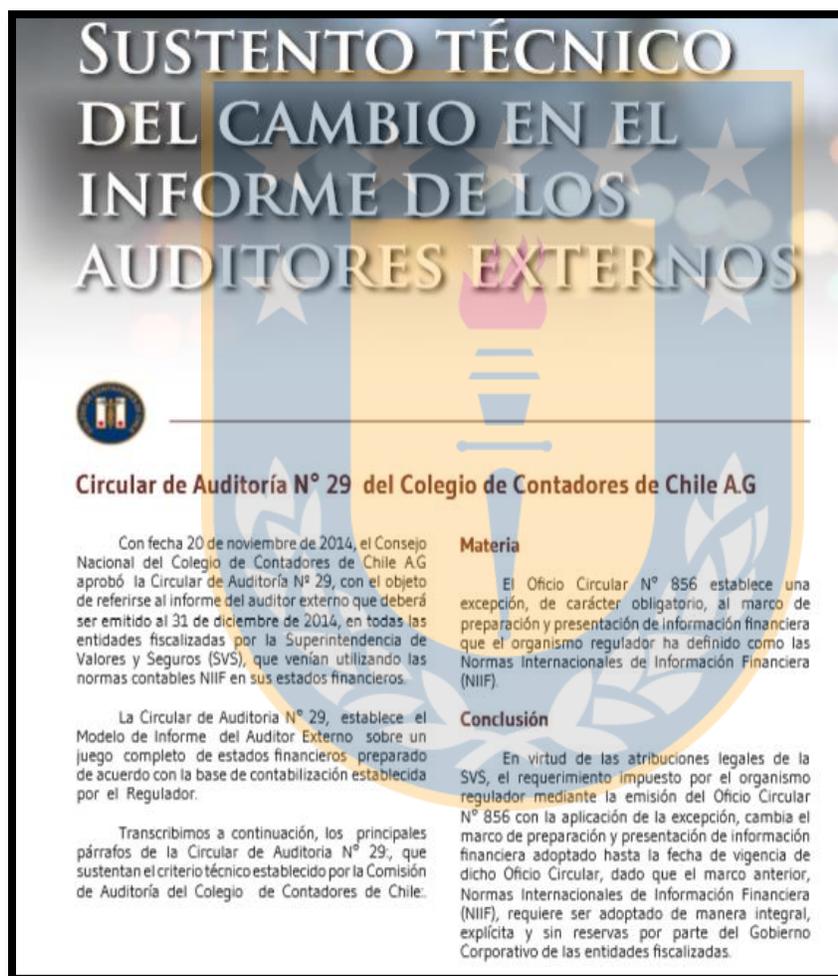


Fuente: www.aichile.cl

Al mismo modo, el 20 de Noviembre del 2014, el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G aprobó previamente la Circular de Auditoría N°29 , refiriéndose al informe de Auditores Externos.

“La Circular de Auditoría N° 29, establece el Modelo de Informe del Auditor Externo sobre un juego completo de estados financieros preparado de acuerdo con la base de contabilización establecida por el Regulador.”

Como resumen , dicha circular define que: *“En virtud de las atribuciones legales de la SVS, el requerimiento impuesto por el organismo regulador mediante la emisión del Oficio Circular N° 856 con la aplicación de la excepción, cambia el marco de preparación y presentación de información financiera adoptado hasta la fecha de vigencia de dicho Oficio Circular, dado que el marco anterior, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), requiere ser adoptado de manera integral, explícita y sin reservas por parte del Gobierno Corporativo de las entidades fiscalizadas.”*



SUSTENTO TÉCNICO DEL CAMBIO EN EL INFORME DE LOS AUDITORES EXTERNOS

Circular de Auditoría N° 29 del Colegio de Contadores de Chile A.G

Con fecha 20 de noviembre de 2014, el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G aprobó la Circular de Auditoría N° 29, con el objeto de referirse al informe del auditor externo que deberá ser emitido al 31 de diciembre de 2014, en todas las entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), que venían utilizando las normas contables NIIF en sus estados financieros.

La Circular de Auditoría N° 29, establece el Modelo de Informe del Auditor Externo sobre un juego completo de estados financieros preparado de acuerdo con la base de contabilización establecida por el Regulador.

Transcribimos a continuación, los principales párrafos de la Circular de Auditoría N° 29, que sustentan el criterio técnico establecido por la Comisión de Auditoría del Colegio de Contadores de Chile:

Materia

El Oficio Circular N° 856 establece una excepción, de carácter obligatorio, al marco de preparación y presentación de información financiera que el organismo regulador ha definido como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Conclusión

En virtud de las atribuciones legales de la SVS, el requerimiento impuesto por el organismo regulador mediante la emisión del Oficio Circular N° 856 con la aplicación de la excepción, cambia el marco de preparación y presentación de información financiera adoptado hasta la fecha de vigencia de dicho Oficio Circular, dado que el marco anterior, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), requiere ser adoptado de manera integral, explícita y sin reservas por parte del Gobierno Corporativo de las entidades fiscalizadas.

Fuente: www.aichile.cl

Opinión propia: Podemos ver que tanto el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G, como los Auditores Externos no emitieron ninguno tipo de opinión respecto disposición emitida por la Superintendencia de Valores y Seguros. Al ser acogido esta disposición por parte de las empresas que están bajo el la regulación de la SVS, se está contradiciendo las disposiciones de la Norma Internacional de Contabilidad del Impuesto Diferido. Esto no debería ocurrir, pues lo señalado en esta norma debería ser aplicable por todos los país, pues dicha norma es universal.

Ejemplo de aplicación del procedimiento de cálculo del Impuesto Diferido

BALANCE			
ACTIVOS		PASIVOS	
Disponible	12.000	Préstamos Bancarios	23.500
Existencias	32.000	Retenciones	7.800
Terrenos	58.000	Provisiones Corrientes	5.600
Obras de Infraestructura	37.500	Total Pasivos	36.900
Maquinarias	58.000	PATRIMONIO	
Inversiones	15.000	Capital	100.000
		Reservas	12.000
		Utilidad del Ejercicio	63.600
		Total Patrimonio	175.600
		Total Pasivos y Patrimonio	212.500
Total Activos	212.500		

Notas Adicionales:

1.- Las cuentas del Activo Fijo se presentan a su valor neto, siendo el siguiente el detalle de las depreciaciones financieras del periodo:

Obras de Infraestructura	\$5.200.-
Maquinarias	\$2.000.-

2.- Los terrenos se presentan a su Valor de Tasación al 31.12.2015, lo que genera un abono a la Cuenta Reservas por \$ 12.000.-

3.- Las provisiones corrientes corresponden a la Provisión por Vacaciones.

4.- En el resultado del periodo está registrada una multa de carácter tributario por valor de \$ 5.000.

Antecedentes para ajustes tributarios

1.- Variación de I.P.C para la Corrección Monetaria

Anual : 3,9%
Enero : 4,4%
Febrero : 4,3%

2.- Activo Fijo:

Ítem	Mes Compra	Costo Adquisición	Vida Útil Tributaria
Terrenos	Enero	46.000	
Maquinarias	Febrero	60.000	40 años
Obras de Infraestructura	Enero	42.700	30 años

3.- El saldo final de las existencias corresponde a compras del mes de diciembre.

4.- La C.M. del Capital Propio tributario tiene valor de \$ 7.973

SE PIDE:

Determinación y registro del Gasto por Impuesto Renta e Impuesto Diferido para el año 2015.

DESARROLLO:

Cálculo Valores tributarios:

			C.M.	Depreciación	Valor Neto Tributario
Terrenos	46.000	4,4%	2.024	0	48.024
Maquinarias	60.000	4,3%	2.580	1.434	61.146
Obras de Inf.	<u>42.700</u>	4,4%	<u>1.879</u>	<u>1.486</u>	<u>43.093</u>
	148.700		6.483	2.920	152.263

Determinación R.L.I. al 31.12.2015

Utilidad según Balance \$63.600.-

Se agrega:

C.M. del Activo \$6.483-

Depreciación Financiera \$7.200.-

Provisión Vacaciones \$5.600.-

Multa Tributaria \$5.000.-

\$24.283.-

Se deduce:

C.M. Capital Propio \$7.973.-

Depreciación tributaria \$2.920.-

(\$10.893)

\$76.990.- x22, 5%= \$17.233.-

Cálculo del Impuesto Diferido al 31.12.2015

Ítem	Financiero	Tributario	Diferencia del Periodo	Tipo	Impuesto Diferido
Terrenos	58.000	48.024	9.976	Imponible	2.245
Maquinarias	58.000	61.146	-3.146	Deducible	-708
Obras de Infraestructura	37.500	43.093	-5.593	Deducible	-1.258
Provisión Vacaciones	-5.600	0	-5.600	Deducible	-1.260
			-4.363		-982

Gasto por Impuesto Renta:

Resultado del Periodo	\$63.600.-
(+/-) Ajuste por Diferencias Permanentes:	
Multas Tributaria	\$ 5.000.-
Corrección Monetaria Capital Propio Tributario.	<u>(\$ 7.973.-)</u>
Gasto Contable Ajustado	\$60.627.-x22, 5% =\$13.641.-

-----x/x-----	
Gastos por impuesto renta	\$13.641.-
Activo por impuesto diferido	\$ 3.226.-
Reservas por Ajustes de Valor	\$ 2.700.-
Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 2.245.-
Provisión Impuesto Renta	\$17.323.-

(*) Análisis del Impuesto Diferido generado por el terreno				
Terreno	V/financiero	v/tributario	Diferencia	Impuesto Diferido
Costo	46.000	46.000	-----	-----
C.M	-----	2.024	-2.024	455
Reaj. Valor	12.000		12.000	-2.700
	58.000	48.024		-2.245

EJEMPLO DE DIFERENCIAS PRODUCIDAS POR UN CAMBIO DE TASA DE IMPUESTO.

Al 31.12.X1, una empresa manufacturera posee 1.000 unidades de productos terminados en sus bodegas por un costo total de \$1.000.000. Luego al 31.12.X2 existen 100 de estas mismas unidades.

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

Tasas de Impuesto: AÑO X1 22,5%; AÑO X2 24%; AÑO X3 25,5%.-

Nota: No se aplicará C.M en este caso.

SOLUCION:

Existencias	Año 1	Año 2	Año 3
Base Financiera	1.000.000	100.000	0
Base Tributaria	700.000	70.000	0
Diferencia Acumulada	300.000	30.000	0
Diferencia del Periodo	300.000	-270.000	-30.000
Tipo de diferencia	Imponible	Imponible	Imponible
Impuesto diferido	67.500	-64.800	-7.650

31/12/X1-----x/x-----	
Gasto por Impuesto Renta	67.500
Impuesto Diferido de Pasivo	67.500
Gl. Por el Impuesto diferido del periodo.	

Impuesto Diferido de Pasivo	
	67.500

Ajuste del saldo Inicial del Impuesto Diferido por Variación de Tasa Impositiva

Base: Diferencia Acumulada Año X1 = 300.000

Diferencias de Tasas (22,5% - 24%) = 1,5%

Impuesto Diferido 4.500

31/12/X2 -----x/x-----	
Gasto por Impuesto Renta	4.500
Impuesto Diferido de Pasivo	4.500
Gl. Ajuste del Saldo Inicial por Impuesto Diferido por incremento de tasa del Impuesto Renta.	
-----x/x-----	
Impuesto Diferido de Pasivo	64.800
Gasto por Impuesto Renta	64.800

Impuesto Diferido de Pasivo	
64.800	67.500 (S. Inicial Año X1)
	4.500
S. Acreedor	<u>\$ 7.200</u> Comprobación: 30.000*24%

Ajuste del saldo Inicial del Impuesto Diferido por Variación de Tasa Impositiva

Base: Diferencia Acumulada Año X2 = 30.000

Diferencias de Tasas (24% - 25.5%) = 1,5%

Impuesto Diferido 450

31/12/X3 -----x/x-----

Gasto por Impuesto Renta	450
Impuesto Diferido de Pasivo	450
Gl. Por el ajuste de diferencia de tasas	

-----x/x-----

Impuesto Diferido de Pasivo	7.650
Gasto por Impuesto Renta	7.650
Gl. Ajuste por el Impuesto Diferido del periodo.	

Impuesto Diferido de Pasivo	
	(S. Acreedor Año X1- X2)
7.650	7.200
	450
S. Final	<u>\$ 0</u>

Reseña del caso:

En el ejemplo antes desarrollado, podemos visualizar que las existencias se valorizan a nivel contable a su costo de adquisición (materias primas, MOD y CIF), mientras que tributariamente, se considera el Costo Directo de las existencias (no incluye C.M). No se considera el Costo Indirecto de Fabricación para este último, dado a que tributariamente los gastos deben ser deducidos en el periodo en que se pagan o quedan adeudados.

Una vez comparadas las respectivas bases de valorización, se determina una diferencia temporaria de tipo “Imponible”, dando origen al Impuesto Diferido de Pasivo (por pagar). Por consiguiente, al primer año se registra un aumento al Gasto Por Impuesto Renta (Resultado) con un aumento (abono) al Impuesto Diferido de Pasivo. Al año 2, se realiza el Impuesto Diferido de Pasivo, disminuyendo (Abonando) el Gasto por Impuesto Renta. A su vez, se presenta un incremento en la variación de la tasa del Impuesta Renta (Año 1: 22,5%/ Año 2: 24%, teniendo que efectuar un ajustes al saldo Inicial de la Impuesto Diferido del Año 1. Por último, se extingue la existencia, y se reconoce el Impuesto Diferido de Pasivo (Tasa Impositiva Año 3* Diferencia Acumulada al año 3), y su debido ajuste por diferencia de tasas. (Tales variaciones de tasas tienen efecto contra gasto (lo que se lleva a patrimonio se debe corregir según NIC 8 (Corrección de errores, cambio en las estimaciones y políticas contables).

CAPITULO II: ANALISIS DEL IMPACTO AL IMPUESTO DIFERIDO.

En este capítulo, se hará hincapié sobre los análisis de los posibles impactos que pueda generar el Impuesto Diferido en las empresas del Chile, considerando las normas tributarias existentes en el país y la Norma Contable que estructura el Impuesto Diferido.

Es de gran importancia ver la implicancia del Impuesto Diferido, ya que a través de este último se puede visualizar las repercusiones que puedan darse en el futuro de una organización.

Análisis Norma Tributaria

Habiendo analizado la ley 20780 de la reforma tributaria en Chile y las sucesivas modificaciones se llega a la conclusión de que:

La reforma tributaria implica solamente un cambio en el procedimiento de cálculo para el pago del impuesto renta en el fondo, pero no genera diferencia en la base de valoración del patrimonio tributario de los activos y pasivos, artículos 30, 31, 32, 33 y 41 no fueron modificados. Sin embargo, se presenta una excepción en el Artículo 31, pues existe una modificación que corresponde a los gastos de supermercados, el cual estipula que “Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.” Además, “tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el

nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores”.(Decreto Ley N°824, Párrafo 1° De los contribuyentes y de la tasa del impuesto, Artículo 31) .



CAPITULO III: ANALISIS DE BASES DE VALORIZACIÓN CONTABLE-TRIBUTARIA DE PARTIDAS DEL ACTIVO QUE GENERAN IMPUESTO DIFERIDO.

En este último capítulo analizaremos las bases de valorización contable y tributaria de algunas partidas del activo ,que nos permitan ver su incidencia para la determinación del impuesto diferido al momento de comparar ambas bases. Además, en cada uno de los análisis incorporaremos ejemplos para comprender de una manera más fácil cada incidencia contable.

Análisis Activo biológico

Base contable

De acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad N°41(NIC 41) “Un activo biológico debe ser valorado, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto en el caso, de que el valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad”, “estos activos biológicos deben ser valorados según su costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor” (IFRS Foundation, NIC 41, Reconocimiento Y Valorización , Párrafos 12 y 30).

Base Tributaria

Tributariamente, un Activo Biológico sigue el mismo tratamiento de un Activo Fijo, es decir, se registra al inicio a su costo de adquisición y deberán activarse todos aquellos costos incurridos que aumenten la vida útil del activo, la calidad de los productos o la cantidad de la producción. A la fecha de cierre del balance, se deberán corregir en base a lo dispuesto en el Artículo 41 Inciso 2 y depreciarse según el Artículo 33 número 5 del Decreto Ley 824.

EJEMPLO:

Considérese una plantación forestal cuyo valor tributario corregido es de \$150.000.000, y contablemente se tiene registrada a un valor similar, pero al realizar una tasación de la plantación se estimó que el valor es de \$200.000.000.

SOLUCIÓN:

Base financiera	\$200.000.000.
Base tributaria	<u>\$150.000.000.</u>
Diferencia Acumulada	\$50.000.000.
Diferencia del periodo	\$50.000.000.
Tipo de diferencia	<u>Imponible.</u>
Impuesto diferido (22,5%)	\$11.250.000.-

Asiento contable.

-----x/x-----	
Gasto por impuesto renta	\$11.250.000.
Impuesto diferido de pasivo	\$11.250.000.

Reseña del caso:

En el ejemplo anterior, podemos visualizar que contablemente el Activo Biológico se rige por su valor razonable (de mercado) (NIC 41), y tributariamente por el costo de adquisición corregido. (Artículo 41 LIR). Al comparar ambas bases de valorización, se determina una diferencia temporaria de tipo “Imponible”, lo que origina un Impuesto Diferido de Pasivo (por pagar). Considerando un 1° año, se registra un aumento (cargo) al Gasto por Impuesto Renta (Resultado) con aumento (abono) a Impuesto Diferido de Pasivo, tal como lo estipula NIC 12.-

Análisis Activo Fijo

Base contable

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 (NIC 16) “todo elemento de inmovilizado material, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo se valorará por su costo, es decir, precio compra más todos los gastos incurridos hasta que el bien quede en condiciones normales de uso” (IFRS Foundation, NIC 16, Valoración al momento del reconocimiento, párrafo 15).

Para la valoración posterior “La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revalorización, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de inmovilizado material.” (IFRS Foundation, NIC 16, Valoración posterior al reconocimiento, Párrafo 29)

Modelo del Costo: “Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material se contabilizará por su costo de adquisición menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.” (IFRS Foundation, NIC 16, Valoración posterior al reconocimiento, Párrafo 30)

Modelo de Revalorización: “Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.” (IFRS Foundation, NIC 16, Valoración posterior al reconocimiento, Párrafo 31).

Base tributaria

“El valor neto inicial en el ejercicio respectivo de los bienes físicos del activo inmovilizado se reajustará en el mismo porcentaje 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. 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 de precios al consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.” (Decreto Ley 824, Párrafo 5°, De la Corrección Monetaria de Activos y Pasivos, Artículo 41, Inciso 1, 2).

“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 31 (Gastos Aceptados) y 33(Gastos Rechazados).” (Decreto Ley 824, Párrafo 5°, De la Corrección Monetaria de Activos y Pasivos, Artículo 41, Inciso 2).

EJEMPLO:

El 30 de junio del año X1, se compra una maquinaria por un precio total (incluye seguros y fletes) de \$30.000.000 más IVA. Se estimó que la vida útil tributaria es de 15 años, pero se depreciará de forma acelerada en 5 años. De acuerdo a las especificaciones técnicas esta acondicionada para producir 30.000 unidades del producto “X”, el valor residual estimado es de \$1.500.000. En el 1° año la maquinaria produjo un total de 3.600 unidades de “X”.

Durante el mes de julio se realizó la instalación de la maquinaria, para ello se debió acondicionar el lugar, lo que significó un costo de \$300.000 por gastos

de soldadura y \$800.000 pesos pagados en sueldo a 5 trabajadores de la planta que acondicionaron el lugar durante 20 días.

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

A la fecha de adquisición se estimó que el valor actual de los costos de desmantelamiento y recuperación del lugar donde se instaló la maquina es de \$800.000.

Al 31 de diciembre del año x1, el valor justo y de reposición se estimó en \$28.000.000

SOLUCIÓN:

Valoración del activo fijo		
	Financiera	Tributaria
Precio de compra	30.000.000	30.000.000
Gastos de Instalación	1.100.000	1.100.000
Puesta a punto	550.000	550.000
Valor Actual Costo Estimado de Rehabilitación.	800.000	----
Costo Inicial	\$31.650.000	\$32.450.000
C.M (Jun-Dic2, 9%)	----	917.850
Depreciación	(3.714.000)	(3.256.785)

	-----	-----
Valor Neto	\$28.736.000	<u>\$29.311.065.-</u>
Ajuste de valor	(736.000)	

Valor Final	<u>\$28.000.000.-</u>	

Revaluación según valor de tasación

Valor de Tasación	\$28.000.000
(-) Valor Contable Neto	<u>(28.736.000)</u>
Pérdida de Valor	(736.000)

----- x/x-----	
Perdida por ajuste de valor	736.000
Depreciación Acumulada	3.714.000
Maquinarias	4.450.000

	Maquinaria		Depreciación Acumulada	
	32.450.000	4.450.000	3.714.000	3.714.000
S. Deudor	\$ 28.000.000		Saldo \$0	

Calculo Deprec. Financiera:
 $(32.450.000 - 1.500.000) / 30.000 * 3.600.-$
Calculo Deprec. Tributaria:
 $(31.650.000 + 917.850) / 60 * 6.-$

Calculo Impuesto Diferido

Base Financiera	28.000.000
Base Tributaria	<u>29.311.065</u>
Diferencia Acumulada	(1.311.065)
Diferencia del Periodo	(1.311.065)
Tipo de Diferencia	<u>Deducible</u>
Impuesto Diferido (22,5%)	(294.990)

-----x/x-----	
Impuesto Diferido de Activo	294.990
Gasto por Impuesto Renta	294.999

Reseña del caso:

En el caso anterior, se puede ver que al momento de adquirir la maquinaria se registra a su costo de adquisición .y a su cierre, la empresa optó por valorarla según método de revalorización por tasación, el cual deja presentado el inmovilizado con una disminución de en su valor, reflejada en un aumento de la Perdida por ajustes de valor y la eliminación de su depreciación acumulada. Por otro lado, tributariamente la maquinaria se valora a su costo de adquisición corregido monetariamente (Incluyendo fletes y seguros).

Para efectos del Impuesto Diferido, el proceso de comparar ambas bases de valoración, se determina una diferencia temporaria de tipo "Deducible", la cual origina un Impuesto Diferido de Activo (por cobrar). Por lo tanto, se

registró un aumento (cargo) al Impuesto Diferido de Activo con una disminución (abono) al Gasto Por Impuesto Renta (Resultado), tal como estipula la NIC12.-

Análisis Combinación de Negocios

Base Contable

De acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera N° 3 (NIIF 3), “Una entidad contabilizará cada combinación de negocios mediante la aplicación del método de la adquisición.” (IFRS Foundation, NIIF 3, Método de la Adquisición, Párrafo 4).

“A la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado de la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida. El reconocimiento de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos.” (IFRS FOUNDATION, NIIF 3, Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, las obligaciones asumidas y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida, Principio de reconocimiento, Párrafo 10)

“En general, una adquirente medirá y contabilizará posteriormente los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios de acuerdo con otras NIIF aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza. Sin embargo, esta NIIF proporciona guías sobre la medición y contabilización de los siguientes activos adquiridos, pasivos asumidos o incurridos e instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios:

- (a) derechos readquiridos;
- (b) pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición;
- (c) activos de indemnización; y

(d) contraprestación contingente.

(IFRS FOUNDATION, NIIF 3, Medición posterior y Contabilización, Párrafo 54)

Base Tributaria

“Cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un activo intangible, sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41.”(DL824, Párrafo 3° De la Base Imponible, Artículo 31, Numeral 9, Inciso 3).

EJEMPLO:

Al 01 de enero de X1, la empresa presenta los siguientes saldos iniciales en su cuenta de inversión en acciones.

Saldo inicial: \$15.000.000.- Representa el 15% del patrimonio de AXN S.A y a 75.000. Acciones.

En el mes de junio adquiere un 40% adicional por un valor de \$60.000.000.- pagando además \$5.000.000.- más IVA por comisión al corredor de bolsa.

Valor de Mercado de las \$210 cada una.

Patrimonio Contable de AXN S.A al 30 de junio es de \$100.000.000.-

Al evaluar el patrimonio de AXN se determinan las siguientes diferencias de valoración entre el valor justo y el valor contable de las siguientes partidas:

Cuenta	Valor Razonable	Valor Contable	
Existencias	\$10.000.000	\$5.300.000.-	60% vendidas en el periodo
Obras de infraestructura	\$38.000.000	\$40.000.000.-	Vida útil restante 10 años
Marca Comercial	\$20.000.000	0.-	Se amortiza en 10 años
Provisiones	\$25.000.000	\$18.000.000.-	Se paga un 40% en el periodo.

Para efectuar los ajustes de cierre se le informa:

Al 31 de diciembre de X1

Valor de mercado de las acciones de AXN	\$230 cada una
Patrimonio Contable de AXN	\$132.500.000.-
Utilidad generada entre junio a Dic. X1	\$ 32.500.000.-
Patrimonio Tributario de AXN	\$130.000.000

Se pide: Contabilización de la inversión y ajuste de cierre al 31 de diciembre de X1

SOLUCION:

Clasificación de negocios: realizada en etapas

Combinación de negocios: realizada en etapas

Fecha de adquisición= Fecha de adquisición del control: 30/06/X1

Valoración Inicial de la inversión. G.D (CT+I.N.C+C.A)-A.N

Siendo:

GW: GoodWill; CT: Costo de la transacción;

INC: Interés No Controlador; CA: Compras

Anteriores; A.N: Activos Netos.

C.T = \$60.000.000.

I.N.C= Opción 1 \$210 x 250.000 accs. = \$47.250.000.-

Opción 2 45%

C.A= \$15.750.000 (75.000 Accs. A \$210)

A.N = 112.403.000

Determinación del valor de los A.N

1) Calculo del auxiliar de sobre valor

Detalle	V/Razonable	V/Contable	Diferencia	Impuesto Diferido	Sobre valor
Existencias	10.000.000.-	5.300.000	4.700.000	(987.000.-)	3.713.000
O. de Infr.	38.000.000.-	40.000.000	(2.000.000)	420.000.-	(1.580.000.)
Marca Com.	20.000.000		20.000.000	(4.200.000)	15.800.000
Provisiones	(25.000.000)	(18.000.000)	(7.000.000)	1.470.000	(5.530.000)

\$12.403.000

Valor A.N = Valor contable del patrimonio de AXN \$100.000.000.-	
Sobre valor	\$ 12.403.000.-
A.N	<u>\$112.403.000.-</u>

En la ecuación =

$$G.D1 = (60.000.000.+ 47.250.000+15.750.000) - 112.403.000= 10.597.000.-$$

$$G.D2 = \$13.428.350.$$

Clasificación de inversión en AXN S.A

-----x/x-----	
Inversiones en empresa relacionada	112.403.000.-
GoodWill	13.928.350.-
Comisiones	5.000.000.-
IVA Crédito Fiscal	950.000.-
Banco	65.950.000.-
I.N.C	50.581.350.-
Utilidad por ajuste de valor	750.000.-
Inversión en asociadas	15.000.000.-

Ajuste de cierre

Reconocer el porcentaje de participación sobre el resultado de la relacionada.

1) Ajuste el resultado S&S

Actualizar el auxiliar de sobre valor

Detalle	Saldo inicial	Deprec.	Ventas	Amortiz.	Sobre valor
Existencias	3.713.000		2.227.800		1.485.200
O. de Infr.	(1.580.000)	79.000			(1.501.000)
Marca Com.	15.800.000			(790.000)	15.010.000
Provisiones	(5.530.000)			2.212.000	(3.318.000)

S.V \$11.676.000

Ajuste Resultado

	-----x/x-----	
Inversiones en empresa relacionada (100%)		31.773.200.-
I.N.C (55%)		17.475.260.-
Utilidad por ajuste de valor (45%)		14.297.940.-

Resultado contable de la asociada

\$32.500.000.-

+/- Ajuste del resultado

-ajuste del costo existencias

(2.227.800.-)

+Diferencia gasto por depreciación	79.000
+Diferencia gasto por Amortización	<u>(1.422.000)</u>
	<u>\$31.773.200</u>

INVERSION EN EMPRESAS		I.N.C	
112.403.000			50.581.350
31.773.200			14.297.940
144.176.200			64.879.290

Valor patrimonial de AXN Patrimonio contable 31/12	\$132.500.000
Sobre valor al 31/12	<u>\$ 11.676.000</u>
	<u>\$144.176.200</u>

Reseña del caso:

En el ejemplo anterior se presentó de manera detallada los pasos para reconocer tanto al inicio como al cierre una Combinación de Negocios, los cuales son establecidos por la NIIF 3 (Método de Adquisición). Sin embargo, para efectos del análisis del Impuesto Diferido, el GoodWill (Menor Valor de la inversión) generado por la Combinación de Negocios no genera Impuesto Diferido, pues es considerado una Diferencia Permanente (no será revertida en el futuro, dado a que su impacto será reconocido en el Gasto por Impuesto Renta en el periodo que se produce). Además, se debe considerar que el GoodWill Contable (Tributario) posee una vida útil indefinida (no se amortiza).

Análisis Activo Intangible

Base Contable

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N°38 (NIC 38), “un activo intangible se valorará inicialmente por su costo.” (IFRS Foundation, NIC 38, Reconocimiento y Valoración, Párrafo 24).

Para la valoración posterior “La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo el modelo de revalorización. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revalorización, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.” (IFRS Foundation, NIC 38, Valoración posterior al reconocimiento inicial, Párrafo 72).

Modelo del Costo: “Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.” (IFRS Foundation, NIC 38, Valoración posterior al reconocimiento inicial, Párrafo 74).

Modelo de Revalorización: “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 importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe 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 importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.” (IFRS Foundation, NIC 38, Valoración posterior al reconocimiento inicial, Párrafo 75).

Base Tributaria

Para los efectos tributarios, una empresa contará con un activo intangible solo cuando se trate de una inversión efectiva, es decir, se haya incurrido en un desembolso para su obtención o adquisición. Tratándose entonces de una

inversión efectiva, los intangibles serán valorizados inicialmente a su costo, y a la fecha de cierre deberán corregirse monetariamente, según Artículo 41 número 6 del Decreto Ley 824 que señala que los intangibles “pagados efectivamente, se reajustarán aplicando las normas del artículo 41 número 2.”

Por sus activos intangibles, bajo normas fiscales, no es aceptada la amortización, ya que no se trata de bienes que pueden agotarse o desgastarse mediante su uso o empleo. Por ello no están incluidos dentro de las disposiciones del artículo 31 número 5 del Decreto Ley 824, el cual señala que “solo los bienes físicos del activo inmovilizado se deprecian.”

Al igual que las normas financieras, los gastos incurridos en la fase de investigación corresponden a gastos, y no forman parte del costo de un activo intangible desarrollado internamente. Estos gastos son considerados tributariamente como necesarios para producir la renta, pues se trata de gasto incurridos de la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, como señala el artículo 31 número 11 Decreto Ley 824 además, el artículo señalado “permite que los gastos de investigación sean deducidos en el mismo ejercicios en que se pagaron o hasta seis ejercicios comerciales consecutivos. “

EJEMPLO:

Una empresa industrial adquiere en abril del año 20x1, los derechos de invención de un proceso de producción que le significará reducir sus costos en un 20%, el valor de adquisición de este derecho fue de \$ 5.000.000 y el contrato durará 5 años, al final del periodo actual se estima que su valor justo y de recuperación es de \$ 3.500.000, según flujos de efectivo esperados del proceso.

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

SOLUCIÓN:

Valoración Intangible

Año 20X1

	Base Financiera	Base Tributaria
Costo de Adquisición	5.000.000	5.000.000
Interés	<u>50.000</u>	<u>50.000</u>
Valor Inicial	5.050.000	5.050.000

Valor de Cierre Valor Inicial + C.M (supuesto 1,9%)

$$5.050.000 + 95.950 = 5.145.950.- \text{ (B.T)}$$

Amortización: $5.050.000/5=1.010.000$		
Revaluación		
Valor de recuperación	3.500.000	
Valor contable neto	<u>(4.040.000)</u>	} -13,36633663%
Disminución	(540.000)	
Reexp. Deprec. Acumulada		
Valor contable bruto	(675.000)	} $5.050.000 * -13,3...%$
Deprec. Acum.	<u>135.000</u>	} $1.010.000 * 13,3...%$
Variación neta del valor	(540.000)	
Valores después de revaluación		
Valor contable bruto	4.375.000	} $5.050.000 - 675.000$
Deprec. Acumulada	<u>(875.000)</u>	} $1.010.000 - 135.000$

Valor contable neto 3.500.000.- (B.F)

Intangible	
	5.050.000
	675.000
S. Deudor	\$ 4.375.000

Depreciación Acumulada	
135.000	1.010.000
\$ 875.000	S. Acreedor

-----x/x-----	
Perdida por ajuste de valor	540.000
Deprec. Acum.	135.000
Intangible	675.000

Calculo Impuesto Diferido Intangible (Año X1:22,5% y Año X2: 24%)

	AÑO X1	AÑO X2
Base Financiera	3.500.000	2.625.000
Base Tributaria	<u>5.145.950</u>	<u>5.490.729</u>
Diferencia Acumulada	(1.645.950)	(2.865.729)
Diferencia del Periodo	(1.645.950)	(1.219.779)
Tipo de Diferencia	<u>Deducible</u>	<u>Deducible</u>
Impuesto Diferido	(370.339)	(292.747)

31/12/X1-----X/X-----	
Impuesto Diferido de Activo	370.339
Gasto por impuesto renta	370.339

Ajustes de cierre Año X2

Amortización del periodo: 4.375.000/5 = 875.000

3.500.000/4= 875.000.etc.-

31/12/X2-----x/x-----	
Impuesto Diferido de Activo	292.747
Gasto por impuesto renta	292.747
31/12/X2-----x/x-----	
Impuesto Diferido de Activo	24.689
Gasto por impuesto renta	24.689
Comprobación: (1.645.950*(22,5% -24%))	

Impuesto Diferido de Activo		
370.339		
292.747		
24.689		
S. Deudor	\$ 687.775	Comprobación
		2.865.729 *24%

Reseña del caso:

En el ejemplo anterior, el Intangible se reconoce a su inicio al costo de adquisición, y al cierre, mediante el método de revaloración, el cual presenta al activo con una disminución en su valor, reflejado en un aumento de pérdida por ajuste de valor y una disminución en su depreciación acumulada. Por otra parte, a nivel tributario, este activo se valoriza al valor efectivo pagado , incluyendo los costos de financiamiento de manera optativa.

Al comparar las bases nombradas con anterioridad, se determina una diferencia temporaria de tipo “Deducible” , la cual da origen al Impuesto Diferido de Activo para ambos periodos. Debido a esto, se registró un aumento (cargo) al Impuesto Diferido de Activo con una disminución (abono) al Gasto por Impuesto renta. Además, existe una variación en la tasa impositiva (Año 1: 22,5% /Año 2: 24%), teniendo impacto en el Impuesto Diferido de Activo, cuyo efecto es contra el gasto (lo que se lleva a patrimonio se debe corregir según NIC 8 (Corrección de Errores, y cambios en las estimaciones y políticas contables))

Análisis de Inversiones Inmobiliarias

Base Contable

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N°40 (NIC 40), “las inversiones inmobiliarias se valorarán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la valoración inicial.” (IFRS Foundation, NIC 40, Valoración Inicial, Párrafo 20).

Para la valoración posterior “La entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable o el modelo del costo, y aplicará esa política a todas sus inversiones inmobiliarias.”(IFRS Foundation, NIC 40, Valoración posterior al reconocimiento – política contable, Párrafo 30).

Modelo del Costo: “Después del reconocimiento inicial, la entidad que escoja el modelo del costo valorará todas sus inversiones inmobiliarias aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, excepto aquéllas que cumplan los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.” (IFRS Foundation, NIC 40, Modelo del Costo, Párrafo 56).

Modelo del Valor Razonable: “El valor razonable de una inversión inmobiliaria reflejará las condiciones de mercado en la fecha del balance.” (IFRS Foundation, NIC 40, Medición posterior al reconocimiento- Modelo del Valor razonable, Párrafo 38).

Base Tributaria

De acuerdo a la normativa tributaria no existe una diferenciación entre los activos que posee una empresa por el destino o utilización que se les dé a estos. Por lo tanto, se trate de un bien físico mueble o inmueble destinado a la producción o arrendamiento, este deberá corregirse en base al artículo 41 número 2 y depreciarse según artículo 31 número 5 del Decreto Ley 824.

EJEMPLO:

Con fecha 30 de septiembre de 20X0, la empresa Alpha ha decidido destinar uno de sus edificios a arrendamiento. Los saldos de las cuentas relacionadas con el inmueble a la fecha del cambio de uso son los siguientes:

Edificios:	\$ 80.000.000	Vida Útil Restante 16 años.
Reserva Rev. Edificio:	\$ 6.000.000	
Valor de Tasación:	\$ 75.000.000	

Nota Adicional:

Para efectos de la determinación del Impuesto Diferido, para esta ocasión estableceremos un supuesto de Valor Tributario de la Inversión Inmobiliaria: \$23.000.000, considerando como tasa de impuesto renta del periodo 20X0 un 22,5%.-

Se Pide:

- Registros contables en la fecha del cambio de uso del edificio.
- Registros contables al 31 de diciembre de 20X0. La empresa valoriza el edificio según método de revalorización, por Tasación y Eliminación de la Dep. Acumulada. La tasación a la fecha asciende a \$ 100.000.000.
- Calcular el Impuesto Diferido para el periodo 20X0.

SOLUCIÓN:

30/09/20X0 Cambio de Uso del Inmueble

Depreciación 80.000.000 = 3.750.000
192

Revalorización:

Valor de Tasación 75.000.000

Valor Contable Neto -76.250.000

Ajuste por Revalorización -1.250.000

30-09-20X0	1		
Depreciación			3.750.000
	Edificios		3.750.000
30-09-20X0	2		
Reserva Reval. Edificios			6.000.000
	Edificios		1.250.000
	Ut. Acumuladas		4.750.000
30-09-20X0	3		
Inmuebles de Inversión			75.000.000
	Edificios		75.000.000

Ajustes al 31 de Diciembre:

Revalorización:

Valor de

Tasación

100.000.000

Valor Contable

-75.000.000

25.000.000

31-12-20X0	4		
Inmuebles de inversión			25.000.000
	Util. Por Revaloriz. I.I.		25.000.000

Calculo Impuesto Diferido

Inversión Inmobiliaria	Año X0
Base Financiera	25.000.000
Base tributaria	24.000.000
Diferencia Acumulada	1.000.000
Diferencia del periodo	1.000.000
Tipo de diferencia	Imponible
Impuesto Diferido	\$ 225.000

31.12.20x0 -----x/x-----	
Gasto por Impuesto Renta	225.000
Impuesto Diferido de Pasivo	225.000
Gl. Ajuste por el impuesto diferido del periodo.	

Impuesto Diferido de Pasivo	
	225.000

Reseña del Caso:

En el ejemplo anterior, la Inversión Inmobiliaria se valoriza contable de acuerdo al Modelo del costo, pues se presenta según Revalorización por tasación (y eliminación de la Depreciación Acumulada), en cual genero un aumento en la Inversión Inmobiliaria. Por otra parte, la base tributaria esta preestablecida por un supuesto dado (se valoriza del mismo modo que un Inmovilizado Material) .

Efectuando la comparación de valorizaciones, se determina una diferencia temporaria de tipo “Imponible”, lo que da origen a un Impuesto Diferido de Pasivo. De este modo, se genero un aumento (cargo) en el Gasto por Impuesto Renta (Resultado) con un aumento (abono) del Impuesto Diferido de Pasivo, tal como se establece en la NIC 12.



CONCLUSIÓN

Habiendo estudiado la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12), se establece que el método para determinar el Impuesto Diferido es el “Método del pasivo basado en el balance.” Este método plantea que el Impuesto Diferido es causado por la forma en que se valorizan los activos y pasivos de acuerdo con el criterio contable y tributario.

Establecer que en el desarrollo de nuestro seminario no se alcanzó a ver todas las normas que tenían incidencia con el impuesto diferido.

Se desprende que dado a la forma en la que se encuentra redactada la norma tributaria, particularmente en el artículo 41 de la ley de la renta, se infiere que todas las partidas que forman parte del patrimonio tienen diferencias que pueden generar impuestos diferidos porque tributariamente sigue existiendo el procedimiento de Corrección Monetaria y financieramente no existe.

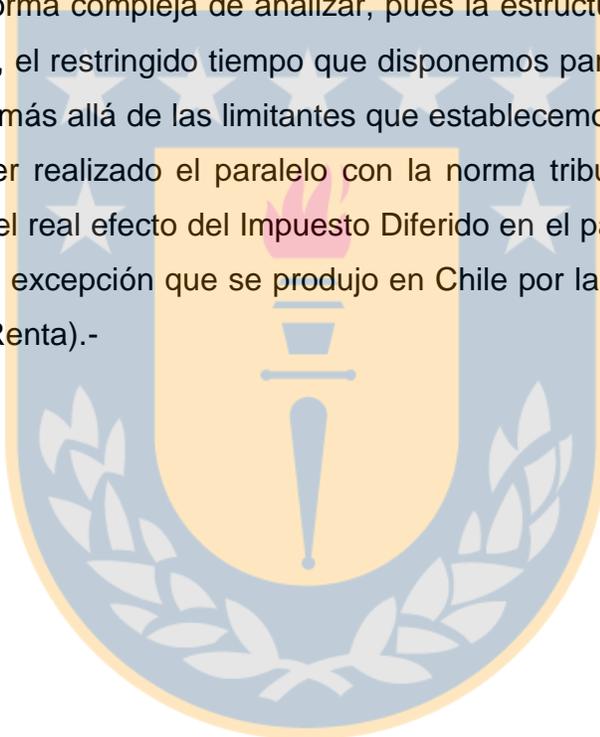
Las únicas partidas que no generan impuesto diferidos corresponden a las partidas monetarias por ejemplos: la caja, el banco y los clientes, porque estas partidas no se corrigen monetariamente.

En la determinación de las bases de valorización de las existencias existen grandes diferencias al comparar a nivel contable y tributario, pues de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC 2), las existencias se valorizan inicialmente al Costo, y al cierre de cada ejercicio se debe dejar al menos el valor que resulte de la comparación del costo con el Valor Neto de Realización.

Habiendo analizado la reforma tributaria se concluye también que no genera impacto en la determinación del impuesto diferido, porque la forma de calcular el impuesto diferido es la que establece la norma financiera. Por su parte, la ley tributaria estipula en sus Artículos 30 y 41, que los bienes de activo corriente se deben valorar al Costo Directo corregido monetariamente (Costo de Reposición).

Sin embargo, la reforma no genera diferencias en las bases de valorización de las partidas del patrimonio tributario, sino que solo genera nuevos procedimientos para el cálculo de la base sobre la cual se determina el Impuesto Renta. El único efecto que acarrea la Reforma Tributaria es por el Incremento de las tasas del Impuesto Renta, cuyas variaciones generan Impuestos según NIC 12 se reconocen contra el resultado del periodo. No obstante, el Oficio Circular 856 de la SVS, establece que dichas diferencias se deben contabilizar en el ejercicio respectivo contra el patrimonio.-

En cuanto a nuestro objetivo previsto al iniciar la investigación, nos queda decir que la NIC 12 es una norma compleja de analizar, pues la estructura de la norma es muy amplia. Además, el restringido tiempo que disponemos para analizarla, no nos permite profundizar más allá de las limitantes que establecemos. Sin embargo, cabe destacar que haber realizado el paralelo con la norma tributaria existente, nos sirvió para precisar el real efecto del Impuesto Diferido en el patrimonio de las empresas (incluyendo la excepción que se produjo en Chile por la Variación de la Tasa del Impuesto a la Renta).-



REVISIÓN BIBLIOGRAFICA

Bibliografía

*La metodología de trabajo respecto de la formulación y desarrollo de la investigación, está tomado, trabajado, resumido y analizado a partir del seminario del alumno “Rene Andrés Ferrada Rodríguez” publicado con fecha diciembre 2015.

* Decreto Ley N° 825 “Ley de Impuesto a la Renta” vigente a la fecha. (Incluye impacto de la “Ley de Reforma Tributaria N°20.780” y posteriores modificaciones).

Webgrafia

- * IFRS Foundation - IASB (<http://www.ifrs.org>)
- * Colegio de Contadores de Chile (<http://www.chilecont.cl>)
- * Superintendencia de Valores y Seguros (<http://www.svs.cl/>)
- * Servicio Impuestos Internos (<http://www.sii.cl>)