

Escuela de Contadores Auditores de Santiago  
Instituto Profesional

SCA  
B826  
2010  
c.1  
\*

**EFEECTO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS DE LA NORMA  
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 16  
PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPOS.**

Trabajo correspondiente a la 2° fase  
del Seminario de Titulación



Seminario N° 58

Semestre otoño 2010

Profesor Guía:

Claudio Olate Connell

Integrantes:

María Angélica Bravo Pulgar

Sarai Canales Figueroa

Valeska Contreras Farfán

Claudio González García

Roberto Silva Ferreira

MAR 20

26 de julio de 2010

## AGRADECIMIENTOS

*Queremos dar nuestros más sinceros agradecimientos a todos quienes nos han acompañado y han sido parte del proceso que hoy culminamos como segunda fase del Seminario de Titulación.*

*A Dios por darnos salud y las fuerzas necesarias para poder resistir a todas las adversidades que se han presentado durante todos estos años.*

*A nuestras familias que con su apoyo incondicional y comprensión han hecho más liviano este largo camino.*

*A nuestro profesor guía por habernos apoyado en el desarrollo de este trabajo y por haber contribuido al aprendizaje de nuestro tema, otorgándole un valor agregado.*

*A nuestros amigos y compañeros por su compañía y consejos.*

*Muchas gracias a todos quienes fueron parte de este largo proceso y que por causas de la vida no están hoy junto a nosotros, pero sabemos que de todas formas comparten esta felicidad que representa el estar cada vez más cerca del final de ésta etapa de nuestras vidas.*

*A nuestros profesores por habernos exigido muchas veces más de lo que podíamos entregar, para hacernos ver que podíamos ser mejores y que las cosas fáciles no tienen el mismo gusto que aquello que nos cuesta más sacrificio. Por enseñarnos que no sólo somos profesionales, si no que hay cosas en la vida que debemos demostrar por el sólo hecho de ser personas.*

## Índice

PRÓLOGO .....	4
INTRODUCCIÓN.....	5
CAPITULO I.....	7
Definición Financiera del Activo Fijo .....	7
Definición Tributaria del Activo Fijo.....	8
CAPITULO II.....	8
Marco Teórico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.....	8
Objetivo de la norma.....	8
Alcance .....	8
Definiciones.....	9
Metodología de Contabilización .....	10
1. Reconocimiento Inicial de un Elemento de PPE.....	10
1.1 Requisitos para el reconocimiento contable como activo fijo:.....	10
1.2 Costos iniciales (elementos de seguridad o medioambientales).....	11
1.3 Costos Posteriores.....	12
2. Valorización en el Momento del Reconocimiento .....	13
2.1 Componentes del costo .....	13
2.2 CINIIF N° 1: Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares.....	14
2.2.1 Antecedentes .....	14
2.2.2 Alcance .....	14
2.2.3 Acuerdo .....	15
3. Valorización posterior al reconocimiento. ....	16
3.1 Modelo del costo.....	16
3.2 Modelo de revalorización.....	17
4. Depreciación.....	21
4.1 Monto a depreciar y período de depreciación .....	23
4.2 Factores de vida útil .....	24
4.3 Vida útil .....	24
4.4 Terrenos y Edificios.....	25
4.5 Métodos de depreciación .....	25
5. Deterioro del valor .....	25
CAPITULO III.....	26
Definición de Impuesto Diferido.....	26
Marco Teórico Norma Internacional de Contabilidad NIC N° 12 .....	26
Objetivo.....	26
Alcance .....	27
Definiciones.....	27
Metodología de contabilización.....	28
Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos. ....	28
Diferencias Temporales.....	28
Diferencias Permanentes .....	28
Diferencias temporarias imponibles .....	29
Diferencias temporarias deducibles.....	31
Efectos de un cambio en la legislación tributaria que modifica las tasas de impuesto ....	34
CAPITULO IV.....	35
Casos prácticos.....	35
Caso N°1: Pasivos por impuestos diferidos.....	35
Caso N°2: Activos por impuestos diferidos.....	41
Caso N° 3: Aplicación impuestos diferidos, considerando Corrección Monetaria.....	47
Caso N° 4: Método de la revalorización.....	52

Caso N°5: Método revalorización con deterioro de valor.....	56
Caso N°6: Cambio de tasa de Impuesto a la Renta. ....	60
Conclusiones .....	64
Anexos .....	67
Bibliografía .....	71

## PRÓLOGO

El presente trabajo tiene como objetivo establecer el efecto de los impuestos diferidos de la aplicación de ambos criterios de reconocimiento y medición señalados en la NIC N° 16, método del costo o método alternativo aceptado (revalorización).

Con el propósito de interpretar adecuadamente el tratamiento partimos de la base de; que si bien ambos criterios de medición y reconocimiento son válidos para cumplir con la fiabilidad de los estados financieros, estos procedimientos contables difieren con la normativa tributaria existente en nuestro país originando los impuestos diferidos que deben ser expuestos en el estado de situación financiera.

Para un mejor entendimiento de los criterios antes señalados aplicaremos casos prácticos, demostrando claramente los efectos por impuestos diferidos.

Adicionalmente, la recurrencia en nuestro país respecto de los cambios de las tasas de impuesto a la renta obliga a las empresas a medir y reconocer los efectos financieros ajustando sus estimaciones previas.

## INTRODUCCIÓN

Uno de los desafíos importantes que ya están enfrentando las empresas chilenas dice relación con la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad. Sin duda, dicho desafío implica el aprendizaje y la aplicación de procedimientos técnicos que permitirán la preparación y lectura de la información emitida en los Estados Financieros. No obstante lo anterior, el cambio cultural y el impacto que puede provocar en el mercado amerita realizar un proceso de contextualización, abstracción y análisis a partir de los principales rubros que participan de los Estados Financieros.

El rubro de Propiedades, Planta y Equipo, conocido localmente como activo fijo, es una de las partidas más significativas dentro del total de activo, especialmente en ciertas industrias; en las que las empresas concentran un porcentaje significativo de sus inversiones. La llegada de las normas internacionales de contabilidad hará cambiar, de manera paulatina, la forma de contabilización y tratamiento contable que se debe aplicar a los elementos que conforman este rubro, analizados en detalle en el marco teórico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.

En la metodología de contabilización presentada como reconocimiento inicial, valorización al momento del reconocimiento y valorización posterior, analizaremos si la normativa financiera difiere de la normativa tributaria y si ésta genera impuestos diferidos.

Conforme al marco teórico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 Impuesto a las Ganancias, que comprende todos los impuestos (nacional o extranjeros), analizaremos el tratamiento contable específico para el activo fijo, comprendiendo que las diferencias producidas entre normativa financiera y tributaria pueden ser permanentes o temporales, siendo el tratamiento de estas últimas las que dan el paso a los impuestos diferidos y que concentran nuestra atención en este estudio.

De acuerdo a lo señalado anteriormente en la NIC N° 12 las diferencias del tipo temporal, pueden ser imponibles o deducibles, dando origen a pasivos o activos por impuestos diferidos.

El objetivo de este trabajo, es que el lector pueda entender los efectos de los impuestos diferidos en relación al activo fijo o Propiedad, Planta y Equipos, y qué consecuencias tienen éstos en las diferencias temporales que se originan durante la vida útil del activo inmovilizado.

A continuación empezaremos a describir de manera más detallada la definición, determinación, valorización y contabilización de estas partidas, con ejemplos y casos prácticos de acuerdo a la normativa financiera y tributaria, para que el lector pueda interiorizarse sobre la metodología que la nueva normativa exige.

## CAPITULO I

### Definición Financiera del Activo Fijo

En el contexto financiero de una empresa, se denominará como activos fijos a aquellos bienes que la empresa utiliza de una manera continua durante el curso normal de sus operaciones y que representarán al conjunto de servicios que se recibirán en el futuro a lo largo de la vida útil de un bien adquirido.

En tanto, para que un bien sea objeto de ser considerado como activo fijo de una empresa deberá cumplir o reunir las siguientes características:

- 1.- Ser físicamente tangible.
- 2.- Tener una vida útil relativamente larga, mayor a un año.
- 3.- Sus beneficios deben extenderse a lo menos en un año o un ciclo normal de operaciones.
- 4.- Ser utilizado en la producción o comercialización de bienes y servicios, ya sea para ser alquilados a terceros o bien para fines administrativos, es decir, que el bien existe con la finalidad de ser usado en las operaciones de la empresa y no para ser destinado a la venta, en el curso normal del negocio.

Es importante aclarar que la clasificación de un bien del activo fijo no es única y que depende del tipo de negocio de la empresa, es decir, algunos bienes pueden ser considerados como activos fijos en una empresa y como inventario en otras. Por ejemplo, un camión es considerado como activo fijo para una empresa que vende artefactos eléctricos si es que lo usa para entregas de mercadería; pero es considerado como un inventario (para ser destinado a la venta) en una empresa distribuidora de camiones.

Si bien tal como mencionamos anteriormente, los activos fijos tienen una importante duración en el tiempo, el uso, el desgaste y la obsolescencia que deviene de la actividad que estos ostentan, contribuirán a la pérdida de valor del bien, dado esto es que la norma permitirá depreciar los bienes a medida que pasa el tiempo.



## Definición Tributaria del Activo Fijo

Se entiende por activo fijo, al conjunto de bienes muebles o inmuebles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se desgasten por el uso del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

## CAPITULO II

### Marco Teórico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16

#### Objetivo de la norma

Establecer el tratamiento contable que se debe aplicar a los elementos que conforman el rubro de "Propiedades, Planta y Equipo" (en adelante PPE), conocido localmente como Activo Fijo o Inmovilizado Material, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión durante el período informado.

#### Alcance

Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos componentes de las Propiedades, Planta y Equipo, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita otro tratamiento contable diferente.

Esta Norma no se aplicará a:

- a) Los activos fijos clasificados como mantenidos para la venta (NIIF N° 5 Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Descontinuadas);
- b) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (NIC N° 41 Agricultura);
- c) El reconocimiento y valorización de activos para exploración y evaluación (NIIF N° 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales); o

d) Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Sin embargo, esta Norma será de aplicación a los elementos de PPE utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) al (d); como por ejemplo, los terrenos que una empresa utiliza para llevar a cabo su siembra propia, una planta de producción minera; casos que sí están cubiertos por la NIC N°16.

## Definiciones

**Propiedad, Planta y Equipo** son los Activos Fijos Tangibles que:

- a) Posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos.
- b) Se esperan usar durante más de un período.

**Valor de libros:** Es el valor por el que se reconoce un activo, una vez deducidas cualquier depreciación acumulada y pérdidas por deterioro acumuladas.

**Costo:** Es el monto de efectivo o efectivo equivalente pagado, o el valor justo de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el valor atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF N° 2 Pagos Basados en Acciones.

**Valor a depreciar:** Es el costo de un activo, o el valor que lo haya sustituido, menos su valor residual.

**Depreciación:** Es la distribución sistemática del valor a depreciar de un activo a lo largo de su vida útil.

**Valor específico para la entidad:** Es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la enajenación del mismo al término de su vida útil. De existir un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para liquidarlo.

**Valor justo:** Es el monto por el cual podría ser intercambiado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

**Pérdida por deterioro:** Es el monto en que excede el valor de libros de un activo a su monto recuperable.

**Monto recuperable:** Es el mayor valor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso.

**Valor residual de un activo:** Es el monto estimado que la entidad podría obtener actualmente por enajenar el activo, después de deducir los costos estimados por tal enajenación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

**Vida útil:** Es el período durante el cual se espera utilizar el activo a depreciar 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.

## Metodología de Contabilización

### 1. Reconocimiento Inicial de un Elemento de PPE

#### 1.1 Requisitos para el reconocimiento contable como activo fijo:

- a) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo;

La forma en que un elemento de PPE puede generar beneficios económicos a la empresa es mediante su uso, esto es, la incorporación de dicho elemento al proceso productivo que generará ventas durante un período definido; o puede ser en forma indirecta, por ejemplo, a través de un aumento de la capacidad productiva o de la eficiencia de una disminución de costos operacionales, de un aumento de su vida útil, entre otros. La forma en que un elemento pueda generar los beneficios podría ser como una partida individual o formando parte de un grupo de activos; e inclusive, sin formar parte de otros activos, ayudando a éstos a generar tales beneficios.

- b) El costo del activo para la entidad pueda ser valorizado con fiabilidad.

El concepto de fiabilidad lo entrega el Marco Conceptual: “ La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente”.

En el caso de los repuestos y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como existencias y se reconocen en utilidad o pérdida del período cuando se consumen. Sin embargo, los repuestos importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la administración de una entidad espera utilizar en un plazo mayor a un período cumplen normalmente con las condiciones para ser calificados como elementos de PPE; como también aquellos repuestos y equipo auxiliar que pueden ser usados en relación con un elemento de PPE, se contabilizarán también como activo fijo.

La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos del activo fijo en el momento en que se incurre en ellos, tales como:

### 1.2 Costos iniciales (elementos de seguridad o medioambientales)

La norma, permite activar el costo de adquisición de ciertos elementos que no generan beneficios económicos; ya sea, por sí solos o formando parte de un grupo de activos, pero que son necesarios para que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados de otras partidas de PPE existentes.

#### **Ejemplo: Costo Inicial**

Con el objetivo de cumplir con las exigencias medioambientales relativas a la producción y almacenamiento de productos químicos, establecidas por la Comisión Nacional del Medioambiente, la Industria Química HTH, debe instalar nuevos procesos de fabricación.

La adquisición e instalación de estos procesos tiene un costo de \$ 17.000.000.- y no incrementará las ventas.

## **Desarrollo:**

La adquisición e instalación de nuevos procesos de fabricación, no incrementa ningún beneficio económico, pero reúne las condiciones necesarias para el reconocimiento como un elemento del activo, si permite que futuros beneficios económicos sean obtenidos; ya que, el no cumplimiento de esta ley dejaría a la industria inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. Por lo tanto, la industria HTH tendrá un costo inicial de \$17.000.000.

### **1.3 Costos Posteriores**

Podemos identificar los siguientes costos posteriores al costo inicial reconocido de un elemento de PPE.

#### **a) Mantenimiento diario del elemento**

La empresa no debe reconocer como activo los costos incurridos en el mantenimiento diario de dicho elemento. Estos deben imputarse con cargo a resultados cuando se incurren en ellos. Son costos de mantenimiento diario, la mano de obra y los consumibles, los que pueden incluir costos de piezas menores. Estas mantenciones diarias se reconocen a menudo como "reparaciones y mantenimiento". Este tipo de mantenimiento se refiere a actividades como la limpieza, lubricación, calibración, ajustes, entre otros.

#### **b) Sustitución o reemplazos**

La sustitución de ciertos elementos de PPE debe formar parte del valor libros del elemento, en la medida que cumpla con el criterio del reconocimiento. Las piezas cambiadas deben darse de baja del valor libros del elemento.

Por ejemplo, un horno puede necesitar reparaciones tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de un avión; tales como, asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida del avión.

#### **c) Inspecciones generales periódicas por defectos.**

Una inspección general por defectos se realiza periódicamente para que algún elemento de PPE continúe operando, el costo incurrido en éstas por defecto se activa y se trata contablemente como una "sustitución". De igual forma debe darse de baja el valor de libros que pudiera quedar de la inspección anterior. En el caso que la empresa no tenga

identificada contablemente la inspección anterior, debe igualmente darla de baja y para ello puede estimar su valor, utilizando como referencia el costo estimado de una inspección similar.

## 2. Valorización en el Momento del Reconocimiento

Todo elemento de PPE, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorizará inicialmente al costo.

El costo de un elemento de PPE es el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Si el pago se posterga más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período de postergación, a menos que se activen dichos intereses de acuerdo con la NIC N° 23 ( esto es un activo cualificado).

### 2.1 Componentes del costo

El costo de un elemento de PPE, comprende:

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que graven la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
- b) Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la Administración;
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del activo, así como la rehabilitación del lugar en que se encuentra, que constituyan la obligación de la entidad, al adquirir la partida o como consecuencia de utilizar el activo durante un determinado período, con propósitos distintos a la producción de existencias durante ese período (CINIIF N° 1)

**Ejemplo de Componente del costo (ver letra c):**

Una empresa adquirió una instalación técnica por \$ 160.000.000.- El día 1 de enero del 2010 dicha instalación se encuentra en condiciones de funcionamiento estimándose una vida útil de 4 años, al final de la cual será obligatorio proceder a su desmantelamiento. Se

estima que, en dicha fecha, esta operación tendrá un costo de \$ 13.600.000.-

## Desarrollo

Costo Inicial sería: Costo de Instalación Técnica \$ 160.000.000.- + Costo de desmantelamiento \$ 13.600.000.-.

_____ 01-01-2010 _____	Debe	Haber
Instalación Técnica	173.600.000.-	
Acreeedores		160.000.000.-
Provisión de desmantelamiento		13.600.000.-

Glosa: Por reconocimiento del costo de desmantelamiento.

El Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera, en la correspondiente CINIIF N° 1, nos entrega una vista más amplia de acuerdo a la letra c), como componente del costo.

## 2.2 CINIIF N° 1: Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares.

### 2.2.1 Antecedentes

Muchas entidades tienen la obligación de desmantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo. En esta interpretación dichas obligaciones se denominan “pasivos por retiro del servicio, restauración y similares”. Según NIC N° 16, en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y elementos y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad; ya sea, cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado período, con propósitos distintos de la producción de inventarios.

### 2.2.2 Alcance

Esta interpretación aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se hayan reconocido como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC N° 16.

Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas, o la remoción de ciertos equipos.

### 2.2.3 Acuerdo

Los cambios en la medición de un pasivo existente por retiro, restauración y similares, que se deriven de cambios en el calendario estimado o importe de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos requeridas para cancelar la obligación, o un cambio de la tasa de descuento, se contabilizarán de acuerdo a lo que estipulan los tres párrafos siguientes.

Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo del costo:

a) Los cambios en el pasivo se añadirán o deducirán del costo del activo correspondiente en el período actual, respetando lo establecido en el apartado (b).

b) El importe deducido del costo del activo no será superior a su valor de libros.

Si la disminución en el pasivo excediese el valor de libros del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del período.

c) Si el ajuste diese lugar a una adición al costo del activo, la entidad considerará si esto es un indicio de que el nuevo valor de libros del mismo podría no ser completamente recuperable. Si existiese dicho indicio, la entidad realizará una prueba del deterioro del valor estimando su importe recuperable, y contabilizará cualquier pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la NIC N° 36.

Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo de revalorización:

a) Los cambios en el pasivo modificarán la revalorización o la devaluación reconocidas previamente en ese activo, de forma que:

Una disminución en el pasivo (con sujeción a lo establecido en el párrafo (b)) se abonará directamente al superávit de revalorización en el patrimonio neto, salvo que se haya de reconocer en el resultado en la medida en que sea la reversión de un déficit de revalorización en el activo previamente reconocido en resultados;



Un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados, excepto que será cargado directamente al superávit de revalorización en el patrimonio neto, en la medida en que existiera saldo acreedor de esta misma cuenta patrimonial en relación con ese activo.

b) En el caso de que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del período.

c) Un cambio en el pasivo es un indicio de que el activo podría tener que ser revalorizado para garantizar que su importe en libros no difiere significativamente del que se habría determinado utilizando el valor razonable a la fecha del balance. Cualquiera de esas revalorizaciones se tendrá en cuenta al determinar los importes a incluir en el resultado del período y en el patrimonio neto de acuerdo con (a) Si fuera necesario llevar a cabo la revalorización, todos los activos de esa clase serán revalorizados.

d) La NIC N° 1 exige que se revele, dentro del estado de cambios en el patrimonio neto, cada partida de ingresos o gastos que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto. Al satisfacer este requerimiento, el cambio en el superávit de revalorización que surja por la variación en un pasivo, se identificará y revelará por separado.

El importe depreciable ajustado del activo, se depreciará a lo largo de su vida útil. Por lo tanto, una vez que el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el pasivo se reconocerán en el resultado del período a medida que ocurran. Esto se aplicará tanto para el modelo del costo como para el modelo de la revalorización.

### 3. Valorización posterior al reconocimiento.

Una 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 PPE.

#### 3.1 Modelo del costo

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de PPE se contabilizará al costo, menos cualquier depreciación acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro de valor.

### 3.2 Modelo de revalorización

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de PPE cuyo valor justo pueda valorizarse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor justo, en el momento de la revalorización, menos cualquier depreciación acumulada posterior y de pérdidas acumuladas por deterioro de valor posteriores. Las revalorizaciones se harán con suficiente periodicidad, para asegurar que el valor de libros no difiere significativamente del que podría determinarse utilizando el valor justo al cierre del período sobre el cual se informa.

#### a) Determinación del Valor Justo

Normalmente, el valor justo de los terrenos y edificios se determina a partir de la evidencia basada en el mercado, mediante una tasación realizada habitualmente por tasadores calificados profesionalmente. El valor justo de las partidas de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.

Cuando no exista evidencia de un valor de mercado, como consecuencia de la naturaleza específica de la partida de activo fijo y porque la partida rara vez es vendida, salvo como parte de una unidad de negocio en funcionamiento, una entidad podría tener que estimar el valor justo a través de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.

#### b) Regularidad, reconocimiento y tratamiento de las revalorizaciones

##### Regularidad

La frecuencia de las revalorizaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores justos de las partidas de activo fijo que se estén revalorizando. Cuando el valor justo de un activo revalorizado difiere significativamente de su valor de libros, será necesaria una nueva revalorización. Algunas partidas de activo fijo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor justo, por lo que necesitarán revalorizaciones anuales. Tales revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para partidas de activo fijo con variaciones no significativas en su valor justo. Para estos, pueden ser suficientes revalorizaciones hechas cada tres o cinco años.

## Reconocimiento Contable

Cuando se incremente el valor de libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se reconocerá en otros resultados integrales y en una cuenta de reserva de revalorización, acumuladas en el patrimonio. Es necesario destacar que la superintendencia de valores y seguros le denomina superávit de revalorización. No obstante, el incremento se reconocerá en utilidad o pérdida del período en la medida que represente una disminución por reverso de revalorización del mismo activo, que fué reconocida previamente en utilidad o pérdida.

Cuando se reduzca el valor de libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en utilidad o pérdida. No obstante, la disminución se reconocerá en otros resultados integrales al alcance de cualquier saldo acreedor existente en la reserva de revalorización (superávit de revalorización), en relación a ese activo. La disminución reconocida en otros resultados integrales, disminuye el monto acumulado en patrimonio bajo la cuenta superávit de revalorización.

### Tratamiento contable de la depreciación

Cuando se revalore una partida de activo fijo, la depreciación acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) Re-expresada proporcionalmente al cambio en el valor de libros bruto del activo, de manera que el valor de libros del mismo después de la revalorización sea igual a su monto revalorizado. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza un activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado.
- b) Eliminada contra el valor de libros bruto del activo, de manera que lo que se re-expresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el monto revalorizado del activo. Este método se utiliza habitualmente para edificios.

Según normas IFRS denominaremos a este tratamiento alternativo como método de revalorización y a nivel internacional como método alternativo aceptado, este método se sustenta en lo que conocemos como valor justo, según norma chilena y valor razonable según norma internacional.

**Ejemplo: Método revalorización.**

La empresa Delta S.A. tiene al 31/12/2009, tiene su bodega a valor libro en \$13.000.000.-

En el lugar en que está ubicada la bodega se industrializó la zona lo que hace que obtenga otro valor, desde el punto de vista financiero contable, el valor del bien sigue siendo el mismo.

Según lo estudiado en la NIC N° 16, este activo puede ser revaluado a través del procedimiento de la tasación, es importante señalar que una vez utilizado este método no se podrá volver al método de costo histórico.

La revalorización se puede hacer con un tasador, el que tasará el bien y determinará un nuevo valor el que puede ser mayor o menor al contabilizado al momento de la compra.

A modo de ejemplo se asumirá, la contratación de un tasador el que evaluará la bodega entregando un valor de \$15.000.000.- una vez efectuado su análisis.

	\$
Valor Bodega	13.000.000.-
Valor Tasación	<u>15.000.000.-</u>
Diferencia valor justo	2.000.000.-

Esta diferencia de valor justo, determinada mediante el método de revalorización aumenta el valor del activo, afectando la cuenta de patrimonio, para su contabilización utilizaremos la cuenta otros resultados integrales, la cual no afecta el resultado del ejercicio ni tampoco se puede entregar dividendos a los accionistas.

Esto sólo es un efecto contable que permite revaluar los valores contables y mantener a valor justo los activos, lo que tributariamente no es aceptado.

Según lo anteriormente explicado el reconocimiento por valor justo, quedará contabilizado:

_____ 01-01-2009 _____	Debe	Haber
Bodega	2.000.000.-	
Otros resultados integrales		2.000.000.-

Glosa: Revalorización activo fijo.

Ejercicio: Método de revalorización con deterioro de valor.

La empresa Delta S.A. tiene al 31/12/2008, tiene su bodega a valor libro en \$13.000.000.-

En el lugar en que está ubicada la bodega se industrializó la zona lo que hace que obtenga otro valor, desde el punto de vista según lo estudiado en la NIC N° 16, este activo puede ser revaluado a través del procedimiento de la tasación, es importante señalar que una vez utilizado este no se podrá volver al método de costo histórico.

La revalorización se puede hacer con un tasador, el que tasará el bien y determinará un nuevo valor el que puede ser mayor o menor al contabilizado al momento de la compra a modo de ejemplo se asumirá la contratación de un tasador el que evaluará la bodega entregando un valor de \$11.000.000.- una vez efectuado su análisis.

	\$
Valor Bodega	13.000.000.-
Valor Tasación	<u>11.000.000.-</u>
Diferencia valor justo	(2.000.000).-

Esta diferencia de valor justo, determinada mediante el método de revalorización disminuye el valor del activo, afectando la cuenta de gasto, denominada deterioro de valor. Lo anterior ocasionará una disminución de la ganancia.

Esto sólo es un efecto contable que permite revaluar los valores contables y mantener a valor justo los activos, lo que tributariamente no es aceptado.

Según lo anteriormente explicado el reconocimiento por valor justo, quedará contabilizado:

_____ 01-01-2009 _____	Debe	Haber
Deterioro de valor	2.000.000.-	
Bodega		2.000.000.-

Glosa: Deterioro de valor activo fijo.

#### 4. Depreciación

Hemos comentado, que una entidad recupera el costo de un activo básicamente a través de dos vías: mediante su venta o a través de su uso. En el caso de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo, los beneficios se obtienen a través de su uso durante más de un período contable; y dado esto, la entidad debe ir reconociendo ese costo, en forma sistemática, durante el período en que la empresa espera utilizar ese bien y por el que tiene expectativas de obtener beneficios económicos futuros. Dicho de otra forma, la entidad divide el costo del activo y lo asigna a los períodos que se espera usarlo dentro de sus negocios. Esta forma sistemática da origen al concepto de depreciación. Todos los bienes que se clasifiquen como activo fijo, siempre se deprecian.

Se depreciará en forma separada cada parte de un elemento de PPE que tenga un costo significativo con relación al activo, a lo que denominamos “Enfoque por Componentes”.

Características que pueden llegar a definir si un componente de un bien del activo fijo debería ser reconocido en forma separada del resto de los componentes del bien, cuyo propósito final es el depreciarlo separadamente del resto de los ítems que componen el bien del activo fijo: Identificable y separable; Significativo; Distinta vida útil; Distinto método de depreciación; Sujetos a inspecciones preventivas.

El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en utilidad o pérdida, salvo que se haya incluido en el valor de libros de otro activo.

**Ejemplo:** Depreciación por componentes.

Con fecha 18 de Abril de 2006, la empresa adquiere un Vehículo Nuevo, para la distribución de la producción el cual presenta las siguientes características:

Camión Renault, para carga de 3 ejes:	\$ 19.400.000.-
Chasis metálico con suelo y costados inoxidables:	\$ 5.600.000.-
Equipos refrigerantes:	<u>\$ 12.500.000.-</u>
Total	\$ 37.500.000.-

El vehículo, entra en funcionamiento para los fines que la empresa dispuso el 31 de mayo de 2006, y se ha determinado la siguiente composición del vehículo:

Camión Renault, para carga de 3 ejes:	200.000 kilómetros
Chasis metálico con suelo y costados inoxidable:	10 años de vida útil
Equipos refrigerantes:	50.000 horas de funcionamiento

Además el valor residual de los componentes, al 31 de diciembre de 2006, es el siguiente:

Camión Renault, para carga de 3 ejes:	Sin valor residual
Chasis metálico con suelo y costados inoxidable:	\$150.000
Equipos refrigerantes:	5% del valor costo

Al 31 de diciembre de 2006, el camión a recorrido 9.800 kilómetros y el equipo registra 5.500 horas de funcionamiento.

_____ 18-04-2006 _____	Debe	Haber
Vehículo	37.500.000.-	
Acreedores		37.500.000.-

Glosa: Por la adquisición del vehículo

_____ 31-12-2006 _____	Debe	Haber
Camión Renault, para carga de 3 ejes	19.400.000.-	
Chasis metálico con suelo y costados inoxidable	5.600.000.-	
Equipos refrigerantes	12.500.000.-	
Vehículo		37.500.000.-

Glosa: Por la identificación de cada componente y su costo.

_____ 31-12-2006 _____	Debe	Haber
Depreciación	950.600.-	
Depreciación acumulada camión Renault		950.600.-

Glosa: Por depreciación al cierre del ejercicio

$$\text{Depreciación} = \frac{19.400.000 \times 9.800 \text{ kms.}}{200.000 \text{ Kms.}} = \$ 950.600.-$$

_____ 31-12-2006 _____	Debe	Haber
Depreciación	408.750.-	
Depreciación acumulada chasis metálico		408.750.-
Glosa: Por depreciación al cierre del ejercicio		

$$\text{Depreciación} = \frac{5.600.000 - 150.000}{120 \text{ meses}} \times 9 \text{ meses} = \$ 408.750$$

_____ 31-12-2006 _____	Debe	Haber
Depreciación	1.306.250.-	
Depreciación acumulada equipos refrigerantes		1.306.250.-
Glosa: Por depreciación al cierre del ejercicio		

$$\text{Depreciación} = \frac{12.500.000 - 625.000}{50.000 \text{ horas}} \times 5.500 \text{ horas} = \$ 1.306.250.-$$

#### 4.1 Monto a depreciar y período de depreciación

El monto a depreciar de un activo se asignará de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada período anual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo no es significativo, y por lo tanto irrelevante en el cálculo del monto a depreciar.

##### ¿Cuándo comienza la depreciación?

El activo fijo, neto de su valor residual, se deprecia a partir del momento de estar disponible para su funcionamiento o uso. El “estar disponible” significa encontrarse en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaz de operar en la forma prevista por la administración de la empresa

##### ¿Cuándo se suspende la depreciación?

La depreciación nunca se suspende y sólo cesa en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta o grupo de desapropiación de elementos que se han clasificado como tal (conforme a la NIIF N° 5) y la fecha en que el activo es eliminado de las cuentas. En consecuencia, cuando un bien de



Propiedad, Planta y Equipo se encuentre no activo o sin utilizar, debe continuar depreciándose.

#### ¿Cuándo termina la depreciación?

La depreciación de un ítem de Propiedad, Planta y Equipo finaliza en los siguientes casos:

Cuando su vida útil haya expirado y por ende, se haya depreciado completamente, quedando sólo como remanente su valor residual, de existir.

Cuando se haya cambiado su destino; por ejemplo, cuando la administración de una empresa haya decidido mantenerlo para la venta.

#### 4.2 Factores de vida útil

- a) La utilización prevista del activo. El uso debe estimarse tomando como referencia la capacidad o el rendimiento físico que se espere del mismo.
- b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- c) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados con el activo.

#### 4.3 Vida útil

En general la vida útil se definirá en función de la utilidad que se espere que preste a la empresa.

Lo anterior puede significar que la empresa decida vender un activo después de haberlo utilizado un tiempo determinado; por lo tanto la vida útil puede ser inferior a su vida económica.

En suma, la estimación de la vida útil es una cuestión de criterio.

#### 4.4 Terrenos y Edificios

Son activos separados y se contabilizan por separado, aunque se hayan adquirido en forma conjunta. Con algunas excepciones, los terrenos tienen vida útil ilimitada y por lo tanto no están sujetos a depreciación.

#### 4.5 Métodos de depreciación

El método de depreciación utilizado se basará en la forma en que se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

Deberá ser revisado como mínimo, una vez al año.

Si hay cambios se contabilizará como un cambio en una estimación contable (NIC N° 8).

Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el monto a depreciar de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

Entre los mismos se incluyen:

- Método lineal
- Método de depreciación decreciente
- Método de las unidades de producción

### 5. Deterioro del valor

Podemos definir el deterioro como la pérdida de valor de un activo durante cualquier momento de su vida útil, la que es originada por factores internos o externos a la empresa; los que dificultan que la entidad pueda recuperar el costo invertido en dicho bien.

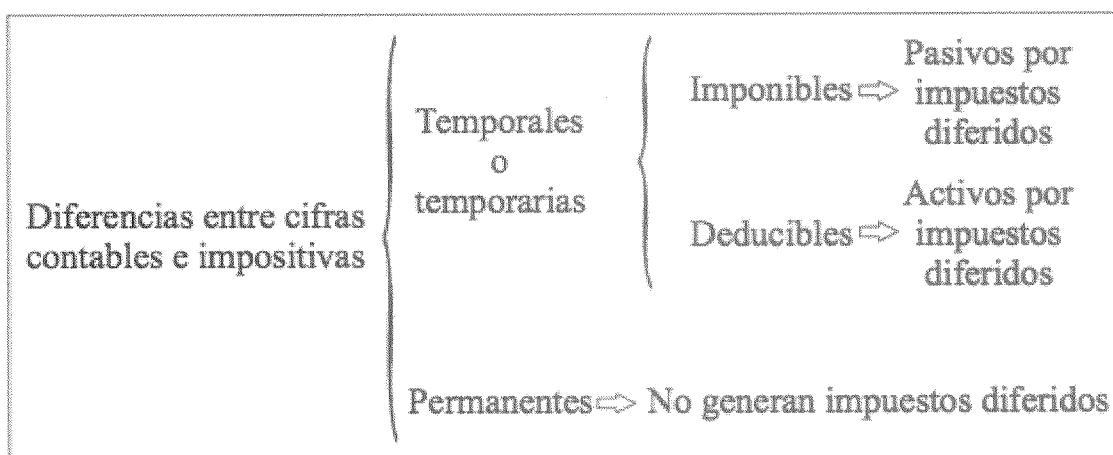
Se debe proceder según NIC N° 36 Deterioro del valor de los activos.

Las compensaciones por deterioro experimentado por un activo fijo se incluirán en utilidad o pérdida del período cuando sean exigibles.

## CAPITULO III

### Definición de Impuesto Diferido

El monto del impuesto pagadero o recuperable en el futuro respecto de las diferencias contables y tributarias.



### Marco Teórico Norma Internacional de Contabilidad NIC N° 12

#### Objetivo

El objetivo de la NIC N° 12 es dar a conocer el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- La recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa.
- Las transacciones y otros sucesos del período que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros

Una vez reconocido por la empresa cualquier activo o pasivo, está la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo según su valor libro.

Cuando la recuperación o liquidación de los valores contabilizados da lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente norma exige que la empresa reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias de las transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del período.

Dentro de esta norma también se aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

### Alcance

La NIC N° 12 se aplicará a la contabilización del impuesto sobre las ganancias. El término impuesto sobre las ganancias incluye todos los impuestos (nacionales o extranjeros) que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.

El impuesto sobre las ganancias incluye otros tributos, por ejemplo, las retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

Esta norma no trata los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (NIC N° 20), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

### Definiciones

Dentro de esta NIC se utilizan los siguientes términos respecto a los impuestos diferidos:

**Pasivos por impuestos diferidos:** Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

**Activos por impuestos diferidos:** son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con:

- Las diferencias temporarias deducibles.
- La compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal.
- La compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.

La **base fiscal** de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

**Base fiscal:** Es el importe atribuido para fines fiscales a un activo o pasivo. La base fiscal es un activo, es el importe que será deducible a efectos fiscales cuando la empresa realice el activo y obtenga los beneficios de éste. Si estos beneficios no tributan la base fiscal será igual al valor libros.

Las diferencias temporarias imponibles dan lugar a pasivos por impuestos diferidos y las diferencias temporarias deducibles dan lugar a activos por impuesto diferido.

### **Metodología de contabilización.**

#### **Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos.**

En algunos casos los principios contables y fiscales difieren en el reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos. Puede ser que al reconocer un activo o pasivo se asuma, que éste sea cobrado o pagado según valor contable, pero puede existir una diferencia entre dicho valor contable (base contable) y su valor fiscal (base fiscal). Estas diferencias de bases producirán un impacto fiscal, el cual llamaremos diferencias temporarias, las que darán lugar a un impuesto a pagar o recuperar en un futuro, y pueden ser de dos tipos:

#### **Diferencias Temporales**

Diferencias de ingreso o gasto que son reconocidos en distintos períodos por normas contables y tributarias, revirtiéndose en períodos posteriores. Existen de dos tipos:

- **Imponibles:** Estas dan lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos.

- **Deducibles:** Estas dan lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos.

#### **Diferencias Permanentes**

Son las diferencias originadas en un período y que no se revierten en los períodos posteriores, tales como ingresos no afectos.

## Diferencias temporarias imponibles

Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia se haya producido por:

- Reconocimiento inicial de plusvalía (*goodwill* o sobreprecio).
- Plusvalía comprada cuya amortización no sea deducible a efectos fiscales.
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y que además, en el momento en que fue realizada, no afectó la utilidad contable ni la utilidad (o pérdida) tributaria.

Sin embargo debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.

Al reconocer un activo se supone que su valor debe recuperarse con los beneficios futuros, no obstante cuando el valor libros exceda su base fiscal, los beneficios económicos imponibles excederán al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros períodos será un pasivo por impuestos diferidos.

Por ejemplo: Si tenemos un activo cuyo costo fue de 150, con un valor libros de 100, una depreciación acumulada para efectos fiscales de 90 y una tasa impositiva del 17%, entonces la base fiscal será el costo menos la depreciación  $(150-90)=60$ . Como el valor libros es de 100, existe una diferencia temporaria imponible de \$40 a la cual le aplicaremos la tasa del 17% y nos dará un resultado de \$6,8.- por lo que la empresa deberá reconocer tal valor como un pasivo por impuestos diferidos.

A continuación algunos casos en que existen diferencias temporarias imponibles las cuales dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- a) Ingresos Financieros Ordinarios que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido. La base fiscal de cualquier interés a cobrar reconocido es cero, puesto que los ingresos correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal mientras no sean cobrados.
- b) El uso de un método de depreciación que para fines impositivos origina un mayor cargo por este concepto, resultando en un menor activo fijo tributario que financiero (como sería el caso de la depreciación acelerada para fines impositivos). Artículo N° 31, N° 5 de la LIR.

c) Los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en períodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el período en que se hayan incurrido, su base fiscal será igual a cero porque han sido completamente deducidos de ganancia fiscal. Y la diferencia temporaria sería la diferencia entre su valor libro y su base fiscal nula o cero.

Otras diferencias temporales que surgen también, tales como:

a) Cuando se distribuye el costo de una combinación de negocios mediante el reconocimiento por activos y pasivos por impuestos diferidos, pero que estos ajustes no tengan efectos fiscales, como por ejemplo, surgirá una diferencia temporaria imponible, que dará lugar a un pasivo por impuesto diferidos, en el caso de que el valor de libros de un determinado activo sea el costo de propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará, a la plusvalía comprada.

b) Se revalorizan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales. (Las NIIF permiten que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable o sean objeto de revalorización).

Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo (en los países en que se puede reconocer tributariamente la revalorización o cualquier otra reconsideración del valor del activo), no surge ninguna diferencia temporaria. La recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la entidad. La diferencia entre el valor de libros de un activo revalorizado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos.

Esto se cumple incluso tanto:

- La entidad no desea vender el activo
- Se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias

c) Surge un plusvalía comprada en una combinación de negocio que se valorará por el exceso del costo de la combinación sobre la participación de la entidad adquiriente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida.

En estas situaciones la plusvalía comprada tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el valor de libros de la plusvalía comprada y su base fiscal nula, será una diferencia temporaria imponible.

d) La base fiscal de un activo o pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su valor de libros inicial, por ejemplo cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a los activos.

El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo.

El valor de libros de las inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas.

#### **Diferencias temporarias deducibles**

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de:

- Un fondo de comercio negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con la NIC N° 22.
- El reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios; y que, en el momento fué realizada, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.

Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros ejercicios, por medio de una salida de recursos que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la empresa, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal en ejercicios posteriores al del reconocimiento del pasivo. En esos casos se producirá una diferencia temporaria entre el valor de libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el valor de libros de un activo es menor que su base



fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores.

Los siguientes ejemplos recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:

- 1) Los costos de investigación se tratan como un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros ejercicios, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos.
- 2) En una combinación de negocios calificada como adquisición, el costo de la compra se distribuirá entre los activos y pasivos reconocidos, tomando como referencia los valores razonables de estos elementos en el momento de realizar la transacción. Cuando se reconozca un pasivo procedente de la adquisición, pero los costos relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, aparecerá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea menor que su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos surgido afectará al fondo de comercio de la explotación.
- 3) Ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revalorizados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su valor de libros.

La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de ejercicios posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la empresa reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que deba cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la

En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles.

En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores. En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el ejercicio en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se dé cualquiera de estos supuestos:

Cuando sea probable que la empresa vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo ejercicio en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los ejercicios en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la empresa tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en ejercicios futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente.

Cuando la empresa tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los ejercicios oportunos.

Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la empresa puede emprender para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, puede crearse o incrementarse la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

- a) Eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos.
- b) Difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal.

c) Vendiendo, y quizás arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor.

d) Vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles, para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un ejercicio posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de ejercicios anteriores aún dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

A continuación se presenta una tabla que resume el tratamiento de las diferencias temporarias.

	Diferencias temporarias	
	Imponibles	Deducibles
Activos	Valor Contable > Base Fiscal	Valor Contable < Base Fiscal
Pasivos	Valor Contable < Base Fiscal	Valor Contable > Base Fiscal

#### Efectos de un cambio en la legislación tributaria que modifica las tasas de impuesto

La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos se efectúa en base a la tasa de impuesto que, de acuerdo a la legislación tributaria vigente, se deba aplicar en el año en que los activos y pasivos por impuestos diferidos sean realizados o liquidados, respectivamente.

Por lo tanto, los efectos futuros de cambios en la legislación tributaria o en las tasas de impuesto deberán ser reconocidos en los impuestos diferidos a partir de la fecha en que la Ley que aprueba dichos cambios sea publicada.

Los efectos de un cambio en la legislación tributaria, ya sea que modifique la condición tributaria de las diferencias temporarias o las tasas de impuesto, deben ser incorporados en el cálculo de impuestos diferidos a partir de la fecha en que la ley que aprueba dichos cambios sea publicada. El efecto en el cálculo de los impuestos diferidos deberá ser registrado en los resultados ordinarios de la empresa bajo el rubro impuesto a la renta.

## CAPITULO IV

### Casos prácticos

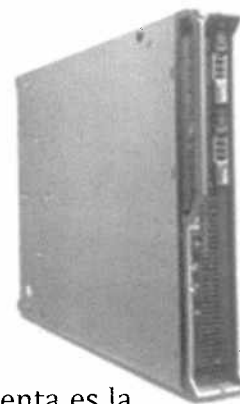
En este capítulo entregaremos ejemplos prácticos y específicos en los que se aplica la conceptualización, demostrando claramente los efectos por impuestos diferidos.

Para un mejor entendimiento, en cada caso particular se ha aislado el efecto de la corrección monetaria y el IVA crédito fiscal.

#### Caso N°1: Pasivos por impuestos diferidos.

La empresa Alfa Ltda. compra para su proceso productivo un servidor nuevo marca Dell, modelo Power Edge M910, el cual le permitirá mejorar sus rendimientos a un precio de \$10.000.000, el 01/01/2006.

Vida útil estimada según SII	6 años	*Anexo 1: tabla SII vida útil
Vida útil estimada según SII acelerada	2 años	
Vida útil estimada financiera	4 años	



Desde el punto de vista tributario uno de los beneficios que otorga la ley de la renta es la posibilidad de que todos los bienes que son componentes del activo fijo se puedan depreciar hasta un tercio de los años de vida útil indicados según tabla del Servicio de Impuestos Internos.( ver anexo N° 1)

La tabla del SII es utilizada como base de determinación de vida útil y no necesariamente lo que se aplicará desde el punto de vista financiero.

Según el tratamiento financiero y tributario el reconocimiento inicial es el siguiente:

Tratamiento financiero

Tratamiento tributario

01-01-2006	Debe	Haber	01-01-2006	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Equipos computacionales	10.000.000		Equipos computacionales	10.000.000	
Acreedores		10.000.000	Acreedores		10.000.000
Glosa: Compra activo fijo			Glosa: Compra activo fijo		
	10.000.000	10.000.000		10.000.000	10.000.000

Para el primer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2006	Debe	Haber	31-12-2006	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	2.500.000		Depreciación	5.000.000	
Depreciación acumulada		2.500.000	Depreciación acumulada		5.000.000
Glosa: Depreciación equipos			Glosa: Depreciación equipos		
	2.500.000	2.500.000		5.000.000	5.000.000

**Pregunta:** ¿En cuál de los dos tratamientos estaría pagando menos impuesto?

En el tributario, porque se reconoce \$2.500.000 más en gasto por depreciación que no considera IFRS.

Esto implica que la ganancia financiera es mayor que la base tributaria, por la utilización de la franquicia tributaria de la depreciación acelerada.

Dada una ganancia financiera de \$20.000.000.- ¿Cuánto sería la base imponible tributaria?

**Desarrollo:**

	\$
Ganancia financiera	20.000.000.-
Agregados RLI Depreciación financiera	2.500.000.-
Deducciones a la RLI Depreciación tributaria	(5.000.000).-
Determinación de la base imponible tributaria	17.500.000.-

Al utilizar el beneficio tributario se reconoce un mayor gasto de \$2.500.000.- que se traduce en un pasivo por efecto de la postergación del pago del impuesto.

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	20.000.000	17%	3.400.000
Base imponible tributaria	17.500.000	17%	2.975.000
Impuestos diferidos	2.500.000		425.000

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el primer año sería la siguiente:

_____ 31-12-2006 _____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	3.400.000	
Impuesto diferido		425.000
Impuesto por pagar		2.975.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____
	3.400.000	3.400.000

La NIC N° 12 dice que hay que reconocer un pasivo por impuestos diferidos por las diferencias que se producen sobre los impuestos a las ganancias a pagar en ejercicios futuros porque ocurre que en relación al primer año la empresa está pagando \$425.000 de menos. O de otra forma, corresponde al mayor gasto de \$2.500.000.- a una tasa del 17%.

Para el segundo año tenemos por depreciación lo siguiente:

_____ 31-12-2007 _____	Debe	Haber	_____ 31-12-2007 _____	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	2.500.000		Depreciación	5.000.000	
Depreciación acumulada		2.500.000	Depreciación acumulada		5.000.000
Glosa: Depreciación equipos	_____	_____	Glosa: Depreciación equipos	_____	_____
	2.500.000	2.500.000		5.000.000	5.000.000

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	15.000.000	17%	2.550.000
Base imponible tributaria	12.500.000	17%	2.125.000
Impuestos diferidos	2.500.000		425.000

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el segundo año sería la siguiente:

_____ 31-12-2007 _____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	2.550.000	
Impuesto diferido		425.000
Impuesto por pagar		2.125.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____
	2.500.000	2.500.000

Para el tercer año tenemos por depreciación lo siguiente:

_____ 31-12-2008 _____	Debe	Haber	
	\$	\$	
Depreciación	2.500.000		
Depreciación acumulada		2.500.000	No hay depreciación
Glosa: Depreciación equipos	_____	_____	
	2.500.000	2.500.000	

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	25.000.000	17%	4.250.000
Base imponible tributaria	27.500.000	17%	4.675.000
Impuestos diferidos	(2.500.000)		(425.000)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el tercer año sería la siguiente:

_____ 31-12-2008 _____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	4.250.000	
Impuesto diferido	425.000	
Impuesto por pagar		4.675.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____
	4.675.000	4.675.000

En este año la depreciación tributaria es \$0, ya que el activo tributario se depreció completamente. El beneficio tributario se termina y la base tributaria aumenta.

Para el cuarto año tenemos por depreciación lo siguiente:

_____ 31-12-2009 _____	Debe	Haber	
	\$	\$	
Depreciación	2.500.000		
Depreciación acumulada		2.500.000	No hay depreciación
Glosa: Depreciación equipos	_____	_____	
	2.500.000	2.500.000	

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	30.000.000	17%	5.100.000
Base imponible tributaria	32.500.000	17%	5.525.000
Impuestos diferidos	(2.500.000)		(425.000)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el cuarto año sería la siguiente:

_____ 31-12-2009 _____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	5.100.000	
Impuesto diferido	425.000	
Impuesto por pagar		5.525.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____
	5.525.000	5.525.000



En este año; al igual, que el año tres, no se deprecia el activo tributario, pero los resultados reconocidos por depreciación en ambos tratamientos se igualan, por lo que las diferencias en resultados son las mismas. Esto se demostrará en el siguiente cuadro:

	Tratamiento Financiero			Tratamiento Tributario	
	Valor libros	Depreciación		Valor libros	Depreciación
	\$	\$		\$	\$
Año 1	10.000.000	2.500.000		10.000.000	5.000.000
Año 2	7.500.000	2.500.000		5.000.000	5.000.000
Año 3	5.000.000	2.500.000			
Año 4	2.500.000	2.500.000			
<b>Total</b>		<u>10.000.000</u>			<u>10.000.000</u>

## Caso N°2: Activos por impuestos diferidos.

La empresa Beta S.A. decide instalar una plataforma petrolera el 1 de enero de 2006, en la XII Región de Magallanes cuyo costo es de \$250.000.000. y se espera que esté operativa a manera de ejemplo 4 años con un método de depreciación lineal. Para cumplir con las exigencias medio ambientales la empresa estima que el costo por desmantelamientos será de \$15.000.000 y reposición del medio ambiente de \$10.000.000.-



Determinación del costo inicial	\$
Costo	230.000.000.-
Gasto de Puesta en Marcha	<u>20.000.000.-</u>
Costo según IFRS NIC N° 16	250.000.000.-
Desmantelamiento	15.000.000.-
Reposición medio ambiental	<u>10.000.000.-</u>
Costo del Activo Fijo	275.000.000.- (CINIIF N° 1)

Según el tratamiento financiero y tributario el reconocimiento inicial es el siguiente:

### Tratamiento financiero

### Tratamiento tributario

___01-01-2006___	Debe	Haber	___01-01-2006___	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Plataforma petrolera	275.000.000		Plataforma petrolera	250.000.000	
Acreedores		250.000.000	Acreedores		250.000.000
Provisión desmantelamiento		15.000.000			
Provisión reposición ambiente		10.000.000			
Glosa: Compra activo fijo	_____	_____	Glosa: Compra activo fijo	_____	_____
	275.000.000	275.000.000		250.000.000	250.000.000

Para el primer año tenemos por depreciación lo siguiente

___31-12-2006___	Debe	Haber	___31-12-2006___	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	68.750.000		Depreciación	62.500.000	
Depreciación acumulada		68.750.000	Depreciación acumulada		62.500.000
Glosa: Depreciación plataforma petrolera	_____	_____	Glosa: Depreciación plataforma petrolera	_____	_____
	68.750.000	68.750.000		62.500.000	62.500.000

Pregunta: ¿En cuál de los dos Tratamientos estaría pagando menos impuesto?

En el financiero, porque se reconoce \$6.250.000.- más en gasto por depreciación que no se considera tributariamente.

Esto implica que la base tributaria es mayor que la ganancia financiera, por las provisiones mencionadas.

Dada una ganancia financiera de \$200.000.000.- ¿Cuánto sería la base imponible tributaria?

	\$
Ganancia Financiera	200.000.000.-
Agregados a la RLI Depreciación financiera	68.750.000.-
Deducciones a la RLI Depreciación tributaria	(62.500.000).-
Determinación de la base imponible tributaria	206.250.000.-

Financieramente se reconoce un mayor gasto de \$6.250.000.- que se traduce en un activo por impuestos diferidos que al término de la vida útil se compensará.

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	200.000.000	17%	34.000.000
Base imponible tributaria	206.250.000	17%	35.062.500
Impuestos diferidos	(6.250.000)		(1.062.500)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el primer año sería la siguiente:

_____ 31-12-2006 _____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	34.000.000	
Impuesto diferido	1.062.500	
Impuesto por pagar		35.062.500
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____
	35.062.500	35.062.500

La NIC N° 12 dice que hay que reconocer un activo por impuestos diferidos por las diferencias que se producen sobre los impuestos a las ganancias a pagar en ejercicios futuros porque ocurre que en relación al primer año la empresa está pagando \$1.062.500.- de más. O de otra forma corresponde, a un menor gasto de \$6.250.000.-, a una tasa del 17%.

Para el segundo año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2007	Debe	Haber	31-12-2007	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	68.750.000		Depreciación	62.500.000	
Depreciación acumulada		68.750.000	Depreciación acumulada		62.500.000
Glosa: Depreciación plataforma petrolera			Glosa: Depreciación plataforma petrolera		
	68.750.000	68.750.000		62.500.000	62.500.000

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	250.000.000	17%	42.500.000
Base imponible tributaria	256.250.000	17%	43.562.000
Impuestos diferidos	(6.250.000)		(1.062.500)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el segundo año sería la siguiente:

31-12-2007	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	42.500.000	
Impuesto diferido	1.062.500	
Impuesto por pagar		43.562.500
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	43.562.500	43.562.500

Para el tercer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2008	Debe	Haber	31-12-2008	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	68.750.000		Depreciación	62.500.000	
Depreciación acumulada		68.750.000	Depreciación acumulada		62.500.000
Glosa: Depreciación plataforma petrolera			Glosa: Depreciación plataforma petrolera		
	68.750.000	68.750.000		62.500.000	62.500.000

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	300.000.000	17%	51.000.000
Base imponible tributaria	306.250.000	17%	52.062.500
Impuestos diferidos	(6.250.000)		(1.062.500)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el tercer año sería la siguiente:

31-12-2008	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	51.000.000	
Impuesto diferido	1.062.500	
Impuesto por pagar		52.062.500
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	52.062.500	52.062.500

Para el cuarto año tenemos por depreciación lo siguiente:

<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber	<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	68.750.000		Depreciación	62.500.000	
Depreciación acumulada		68.750.000	Depreciación acumulada		62.500.000
Glosa: Depreciación plataforma petrolera			Glosa: Depreciación plataforma petrolera		
	68.750.000	68.750.000		62.500.000	62.500.000

	<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber
		\$	\$
No hay	Gastos por desmantelamiento	15.000.000	
	Gastos por reposición ambiente	10.000.000	
	Acreedores		25.000.000
	Glosa: Reconoce gastos por		
	Desmantelamiento y medio ambiente	25.000.000	25.000.000

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	350.000.000	17%	59.500.000
Base imponible tributaria	331.250.000	17%	56.312.500
Impuestos diferidos	18.750.000		3.187.500

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido al cuarto año sería la siguiente:

<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	59.500.000	
Impuesto diferido		3.187.500
Impuesto por pagar		56.312.500
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	59.500.000	59.500.000

En este año, termina la vida útil del activo financiero y tributario, pero los resultados reconocidos por ambos tratamientos se igualan por lo que las diferencias en resultados son las mismas. Esto se demostrará en el siguiente cuadro:

	Tratamiento Financiero		Valor Libro	Tratamiento Tributario		Total
	Valor libros	Depreciación		Depreciación	Gastos término	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
ño 1	275.000.000	68.750.000	250.000.000	62.500.000		62.500.000
ño 2	206.250.000	68.750.000	187.500.000	62.500.000		62.500.000
ño 3	137.500.000	68.750.000	125.000.000	62.500.000		62.500.000
ño 4	68.750.000	68.750.000	62.500.000	62.500.000	25.000.000	87.500.000
total		275.000.000		250.000.000	25.000.000	275.000.000

Caso N° 3: Aplicación impuestos diferidos, considerando Corrección Monetaria.

Para un mejor entendimiento se considerará solamente el efecto de la corrección monetaria.

La empresa Gama Limitada compra un camión el 01-01-2007 para distribuir sus existencias, a un precio de \$12.000.000.- el cual se depreciará de manera lineal durante 3 años.

Los porcentajes de corrección monetaria que utilizaremos serán: (datos obtenidos de la tabla del SII anexo N° 2)



Factor actualización 2007	7,30%
Factor actualización 2008	8,90%
Factor actualización 2009	0%

Según el tratamiento financiero y tributario el reconocimiento inicial es el siguiente:

01-01-2007	Debe	Haber	01-01-2007	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Vehículos	12.000.000		Vehículos	12.000.000	
Acreeedores		12.000.000	Acreeedores		12.000.000
Glosa: Compra activo fijo			Glosa: Compra activo fijo		
	12.000.000	12.000.000		12.000.000	12.000.000

Para el primer año la corrección monetaria y depreciación será:

	01-01-2007	Debe	Haber
		\$	\$
	Vehículos	876.000	
No se corrige bajo IFRS	Corrección Monetaria		876.000
	Glosa: Por Corrección Monetaria		
		876.000	876.000

31-12-2007	Debe	Haber	31-12-2007	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	4.000.000		Depreciación	4.290.000	
Depreciación acumulada		4.000.000	Depreciación acumulada		4.290.000
Glosa: Depreciación vehículo			Glosa: Depreciación vehículo		
	4.000.000	4.000.000		4.290.000	4.290.000



Pregunta: ¿En cuál de los dos tratamientos estaría pagando menos impuesto?

En el financiero, porque no se reconoce una diferencia por depreciación de \$292.000.- y un abono por corrección monetaria de \$876.000 que no se considera financieramente.

Esto implica que la base tributaria es mayor que la ganancia financiera, por los efectos antes mencionados.

Dada una ganancia financiera de \$17.000.000.- ¿Cuánto sería la base imponible tributaria?

Ganancia financiera	\$	17.000.000.-
Agregados a la RLI		
Depreciación financiera		4.000.000.-
Deducciones a la RLI		
Depreciación tributaria		(4.292.000).-
Corrección monetaria		876.000.-
Determinación de la base imponible tributaria		17.584.000.-

Al determinar la corrección monetaria y la depreciación se reconoce un mayor gasto de \$584.000.- que se traduce en un crédito fiscal que en un futuro se compensará.

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	17.000.000	17%	2.890.000
Base imponible tributaria	17.584.000	17%	2.989.280
Impuestos diferidos	(584.000)		(99.280)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el primer año sería la siguiente:

<u>31-12-2007</u>	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	2.890.000	
Impuesto diferido	99.280	
Impuesto por pagar		2.989.280
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	2.989.280	2.989.280

La NIC N° 12 determina que hay que reconocer un activo por impuestos diferidos por las diferencias que se producen sobre los impuestos a las ganancias a pagar en ejercicios futuros porque ocurre que en relación al primer año la empresa está pagando \$99.280.- de más. O de otra forma corresponde a un menor gasto de \$584.000.- a una tasa del 17%.

Para el segundo año la corrección monetaria y depreciación será:

	<u>31-12-2008</u>	Debe	Haber
		\$	\$
	Vehículos	1.145.964	
No se corrige bajo IFRS	Depreciación acumulada		381.988
	Corrección Monetaria		763.976
	Glosa: Depreciación vehículo		
		1.145.964	1.145.964

<u>31-12-2008</u>	Debe	Haber	<u>31-12-2008</u>	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	4.000.000		Depreciación	4.673.988	
Depreciación acumulada		4.000.000	Depreciación acumulada		4.673.988
Glosa: Depreciación vehículo			Glosa: Depreciación vehículo		
	4.000.000	4.000.000		4.673.988	4.673.988

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	15.000.000	17%	2.550.000
Base imponible tributaria	15.584.000	17%	2.649.280
Impuestos diferidos	(584.000)		(99.280)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el segundo año sería la siguiente:

_____ 31-12-2008 _____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	2.550.000	
Impuesto diferido	99.280	
Impuesto por pagar		2.649.280
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____
	2.649.280	2.649.280

Para el tercer año la corrección monetaria y depreciación será:

No se corrige bajo IFRS	No hubo corrección monetaria Porque el factor fue negativo
-------------------------	---

_____ 31-12-2009 _____	Debe	Haber	_____ 31-12-2009 _____	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	4.000.000		Depreciación	4.673.988	
Depreciación acumulada		4.000.000	Depreciación acumulada		4.673.988
Glosa: Depreciación vehículo	_____	_____	Glosa: Depreciación vehículo	_____	_____
	4.000.000	4.000.000		4.673.988	4.673.988

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	22.000.000	17%	3.740.000
Base imponible tributaria	21.326.000	17%	3.625.422
Impuestos diferidos	673.988		114.578

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el tercer año sería la siguiente:

_____ 31-12-2009 _____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	3.740.000	
Impuesto diferido		114.578
Impuesto por pagar		3.625.422
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____

En este año termina la vida útil del activo financiero y los resultados reconocidos por depreciación con un criterio financiero y tributario se igualan por lo que las diferencias en resultados son las mismas. Esto se demostrará en el siguiente cuadro:

	Tratamiento Financiero		Valor Libro	Tratamiento Tributario		Total
	Valor libros	Depreciación		Depreciación	Corrección Monetaria	
	\$	\$		\$	\$	
Año 1	12.000.000	4.000.000	12.000.000	4.292.000	876.000	3.416.000
Año 2	8.000.000	4.000.000	8.584.000	4.673.988	763.976	3.910.012
Año 3	4.000.000	4.000.000	4.673.988	4.673.988		4.673.988
Total		12.000.000		13.639.976	1.639.976	12.000.000

**Caso N° 4: Método de la revalorización.**

La empresa Epta S.A. compra el 01-01-2006 un Galpón en \$ 28.000.000.-, con una vida útil de 4 años (a modo de ejemplo).

Según el tratamiento financiero y tributario el reconocimiento inicial es el siguiente:

**Tratamiento Financiero**

**Tratamiento Tributario**

01-01-2006	Debe	Haber	01-01-2006	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Galpón	28.000.000		Galpón	28.000.000	
Acreedores		28.000.000	Acreedores		28.000.000
Glosa: Compra activo fijo			Glosa: Compra activo fijo		
	28.000.000	28.000.000		28.000.000	28.000.000

Para el primer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2006	Debe	Haber	31-12-2006	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	7.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		7.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	7.000.000	7.000.000		7.000.000	7.000.000

Para el segundo año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2007	Debe	Haber	31-12-2007	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	7.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		7.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	7.000.000	7.000.000		7.000.000	7.000.000

Al 31-12-2007 se contrata a un tasador el cual tasa el Galpón en un valor de \$ 16.000.000.

El valor del activo según ambos métodos es:

Según IFRS se denomina el valor del activo como "Valor de Libros", y en el ámbito tributario se conoce como "Valor Neto del Activo Fijo"

	Valores de libros	Valor Neto
Determinación	\$	\$
Galpón	28.000.000	28.000.000
Depreciación acumulada	(14.000.000)	(14.000.000)
Valor libro	14.000.000	14.000.000
Tasación	16.000.000	
Revalorización	2.000.000	

Dado lo anterior la contabilización por revalorización sería la siguiente:

31-12-2007	Debe	Haber	
	\$	\$	
Galpón	2.000.000		No hay
Superávit de revalorización (Otros resultados integrales)		2.000.000	
Glosa: Revalorización Galpón	2.000.000	2.000.000	

Para el tercer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2008	Debe	Haber	31-12-2008	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	8.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		8.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	8.000.000	8.000.000		7.000.000	7.000.000

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta a las bases imponibles tendríamos que pagar como impuesto a la renta, que son:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Resultados Integrales	30.000.000	17%	5.100.000
Base imponible tributaria	31.000.000	17%	5.270.000

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el tercer año sería la siguiente:

<u>31-12-2008</u>	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	5.100.000	
Impuesto diferido	170.000	
Impuesto por pagar		5.270.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	<u>5.270.000</u>	<u>5.270.000</u>

Para el cuarto año tenemos por depreciación lo siguiente:

<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber	<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	8.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		8.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	<u>8.000.000</u>	<u>8.000.000</u>		<u>7.000.000</u>	<u>7.000.000</u>

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Resultados Integrales	35.000.000	17%	5.950.000
Base imponible tributaria	36.000.000	17%	6.120.000
Impuestos diferidos	(1.000.000)		(170.000)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el cuarto año sería la siguiente:

<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	5.950.000	
Impuesto diferido	170.000	
Impuesto por pagar		6.120.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	<u>6.120.000</u>	<u>6.120.000</u>

Por lo tanto queda demostrado que NO existen diferencias temporales por el método de revalorización por impuesto diferido ya que éstas no se revierten en los períodos futuros lo que genera una diferencia permanente, por lo tanto no correspondería contabilizar impuestos diferidos en el caso anteriormente expuesto. Esto se demostrará en el siguiente cuadro:

	Tratamiento Financiero		Tratamiento Tributario	
	Valor libros	Depreciación	Valor libros	Depreciación
	\$	\$	\$	\$
Año 1	28,000,000	7,000,000	28,000,000	7,000,000
Año 2	23,000,000	7,000,000	21,000,000	7,000,000
Año 3	16,000,000	8,000,000	14,000,000	7,000,000
Año 4	8,000,000	8,000,000	7,000,000	7,000,000
		<u>30.000.000</u>		<u>28.000.000</u>

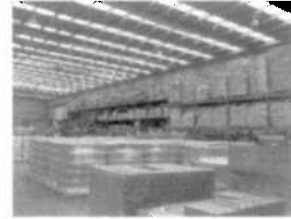


**Caso N°5: Método revalorización con deterioro de valor.**

La empresa Epta S.A. compra el 01-01-2006 un Galpón en \$ 28.000.000.-, con una vida útil de 4 años (a modo de ejemplo).

Según el tratamiento financiero y tributario el reconocimiento inicial es el siguiente:

NIC N° 16 "Reconocimiento inicial"



01-01-2006	Debe	Haber	01-01-2006	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Galpón	28.000.000		Galpón	28.000.000	
Acreeedores		28.000.000	Acreeedores		28.000.000
Glosa: Compra activo fijo			Glosa: Compra activo fijo		
	28.000.000	28.000.000		28.000.000	28.000.000

Para el primer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2006	Debe	Haber	31-12-2006	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	7.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		7.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	7.000.000	7.000.000		7.000.000	7.000.000

Para el segundo año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2007	Debe	Haber	31-12-2007	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	7.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		7.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	7.000.000	7.000.000		7.000.000	7.000.000

Al 31-12-2007 se contrata a un tasador el cual tasa el Galpón en un valor de \$ 12.000.000.  
El valor del activo según ambos métodos es:

Según IFRS se denomina el valor del activo como "Valor de Libros", y en el ámbito tributario se conoce como "Valor Neto del Activo Fijo"

Determinación	Valor de Libros	Valor Neto
	\$	\$
Galpón	28.000.000.-	28.000.000.-
Depreciación acumulada	(14.000.000).-	(14.000.000).-
Valor de Libros	14.000.000.-	14.000.000.-
Tasación	12.000.000.-	
Deterioro	(2.000.000).-	

Por deterioro de valor se contabilizará:

____ 31-12-2007 ____	Debe	Haber	
	\$	\$	
Deterioro de Valor	2.000.000		No hay
Galpón		2.000.000	
Glosa: Deterioro Galpón	2.000.000	2.000.000	

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia Financiera	20.000.000	17%	3.400.000
Base imponible tributaria	22.000.000	17%	3.740.000
Impuestos diferidos	(2.000.000)		(340.000)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el segundo año sería la siguiente:

____ 31-12-2007 ____	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	3.400.000	
Impuesto diferido	340.000	
Impuesto por pagar		3.740.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	3.740.000	3.740.000

Para el tercer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2008	Debe	Haber	31-12-2008	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	6.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		6.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	6.000.000	6.000.000		7.000.000	7.000.000

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia Financiera	30.000.000	17%	5.100.000
Base imponible tributaria	31.000.000	17%	5.270.000
Impuestos diferidos	(1.000.000)		(170.000)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el tercer año sería la siguiente:

31-12-2008	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	5.100.000	
Impuesto diferido	170.000	
Impuesto por pagar		5.270.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	5.270.000	5.270.000

Para el cuarto año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2009	Debe	Haber	31-12-2009	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	6.000.000		Depreciación	7.000.000	
Depreciación acumulada		6.000.000	Depreciación acumulada		7.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	6.000.000	6.000.000		7.000.000	7.000.000

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 17% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia Financiera	35.000.000	17%	5.950.000
Base imponible tributaria	34000.000	17%	5.780.000
Impuestos diferidos	1.000.000		170.000

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el cuarto año sería la siguiente:

____ 31-12-2009 ____		Debe	Haber
		\$	\$
Impuesto a la renta		5.950.000	
Impuesto diferido			170.000
Impuesto por pagar			5.780.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos			
		5.950.000	5.950.000

En este año termina la vida útil del activo y los resultados reconocidos por depreciación con un criterio financiero y tributario se igualan por lo que las diferencias en resultados son las mismas. Esto se demostrará en el siguiente cuadro:

	Tratamiento Financiero			Total	Tratamiento Tributario	
	Valor libros	Depreciación	Deterioro		Valor libros	Depreciación
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Año 1	28,000,000	7,000,000		7.000.000	28,000,000	7,000,000
Año 2	23,000,000	7,000,000		7.000.000	21,000,000	7,000,000
Año 3	16,000,000	6,000,000	2.000.000	8.000.000	14,000,000	7,000,000
Año 4	10,000,000	6,000,000		6.000.000	7,000,000	7,000,000
Tota		26.000.000	2.000.000	28.000.000		28.000.000

Por lo tanto queda demostrado que existen diferencias temporales por el método de revalorización, cuando existe una pérdida de valor, ya que éstas se revierten en los períodos futuros lo que genera una diferencia temporal, en consecuencia se deben contabilizar impuestos diferidos.

Caso N°6: Cambio de tasa de Impuesto a la Renta.

Para analizar el cambio de tasa en el impuesto a la renta, y explicar los efectos que se producen en el impuesto diferido utilizaremos el ejemplo de la empresa Alfa Ltda. (visto en el Caso N° 1).

Recordando:

La compra del servidor fue por \$10.000.000.- ; y su vida útil de 4 años y 2 años aceleradamente.

El valor del activo quedó contabilizado contra acreedores por \$10.000.000 tanto para el tratamiento financiero como tributario.

Para el primer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2006	Debe	Haber	31-12-2006	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	2.500.000		Depreciación	5.000.000	
Depreciación acumulada		2.500.000	Depreciación acumulada		5.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	2.500.000	2.500.000		5.000.000	5.000.000

Para el segundo año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2007	Debe	Haber	31-12-2007	Debe	Haber
	\$	\$		\$	\$
Depreciación	2.500.000		Depreciación	5.000.000	
Depreciación acumulada		2.500.000	Depreciación acumulada		5.000.000
Glosa: Depreciación galpón			Glosa: Depreciación galpón		
	2.500.000	2.500.000		5.000.000	5.000.000

Y por concepto de impuesto diferido se reconoció:

Año 2006 \$425.000.-

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	20.000.000	17%	3.400.000
Base imponible tributaria	17.500.000	17%	2.975.000
Impuestos diferidos	2.500.000		425.000

Año 2007 \$425.000.-

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	15.000.000	17%	2.550.000
Base imponible tributaria	12.500.000	17%	2.125.000
Impuestos diferidos	2.500.000		425.000

Para el año 2006 y 2007 consideramos una tasa de impuesto del 17%.

Para el año 3 tenemos un cambio de tasa y deberemos ajustar los impuestos diferidos reconocidos anteriormente de una tasa del 17% al 20%.

Para el tercer año tenemos por depreciación lo siguiente:

31-12-2008	Debe	Haber	
	\$	\$	
Depreciación	2.500.000		
Depreciación acumulada		2.500.000	No hay depreciación
Glosa: Depreciación galpón			
	2.500.000	2.500.000	

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 20% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	25.000.000	20%	5.000.000
Base imponible tributaria	27.500.000	20%	5.500.000
Impuestos diferidos	(2.500.000)		(500.000)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido en el tercer año sería la siguiente:

31-12-2008	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	5.000.000	
Impuesto diferido	500.000	
Impuesto por pagar		5.500.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos		
	5.500.000	5.500.000

Para lo anterior tenemos:

Base	Tasa	Impuesto diferido
2.500.000.-	17%	425.000.-
2.500.000.-	17%	425.000.-
		825.000.-

Base	Tasa	Impuesto diferido
2.500.000.-	20%	500.000.-
2.500.000.-	20%	500.000.-
		1.000.000.-

Diferencia cambio de tasa \$150.000.-

<u>31-12-2008</u>	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	150.000	
Impuesto diferido		150.000
Glosa: Contabiliza efecto en cambio de tasa por impuestos diferidos		
	150.000	150.000

Para el cuarto año tenemos por depreciación lo siguiente:

<u>31-12-2009</u>	Debe	Haber	
	\$	\$	
Depreciación	2.500.000		
Depreciación acumulada		2.500.000	No hay depreciación
Glosa: Depreciación galpón			
	2.500.000	2.500.000	

Si se siguen las reglas tributarias y se aplica la tasa del 20% de impuesto a la renta, tendríamos que pagar como impuesto a la renta lo siguiente:

	\$	Tasa Impositiva	\$
Ganancia financiera	30.000.000	20%	6.000.000
Base imponible tributaria	32.500.000	20%	6.500.000
Impuestos diferidos	(2.500.000)		(500.000)

Dado lo anterior la contabilización del impuesto a la renta y su impuesto diferido al cuarto año sería la siguiente:

31-12-2009	Debe	Haber
	\$	\$
Impuesto a la renta	6.000.000	
Impuesto diferido	500.000	
Impuesto por pagar		6.500.000
Glosa: Contabiliza impuesto a la renta e impuestos diferidos	_____	_____
	6.500.000	6.500.000

Una variación en la tasa del impuesto a la renta produce un ajuste a los impuestos diferidos reconocidos en los períodos anteriores, el que se contabiliza en el resultado del ejercicio en el período que se generó dicho cambio.

En el siguiente cuadro demostraremos como afectó el cambio de tasa en los impuestos diferidos a través del mayor esquemático de la cuenta impuesto diferido:

Impuesto Diferido		
Debe	Haber	
\$	\$	
	425.000	Año 2006
	425.000	Año 2007
	150.000	* Año 2007
Año 2008	500.000	
Año 2009	500.000	
1.000.000	1.000.000	

\*Efecto del cambio de tasa



## Conclusiones

Después de haber recorrido por el marco conceptual y su aplicación; a través, de los distintos ejemplos de reconocimiento inicial, beneficios tributarios, corrección monetaria, revalorización, cambio de tasa y provisiones. Hemos determinado que existen diferencias entre activos financieros y activos tributarios y no todas estas diferencias se revierten en el tiempo; por lo que, descubrimos cuáles de éstas generan impuestos diferidos y cuál es su tratamiento.

Para el caso del reconocimiento inicial; de acuerdo a la NIC N° 16 en el activo fijo, al acogerse al método de depreciación acelerada, existe una diferencia temporal, ya que, la ganancia financiera es mayor que la base fiscal o tributaria. Esta diferencia da lugar a un pasivo por impuesto diferido debido a que; en los primeros períodos se está pagando una menor carga de impuesto y en los períodos futuros el efecto es cero, ya que, no habrá esta diferencia porque termina la vida útil del activo financiero y los resultados reconocidos por depreciación con un criterio financiero y tributario se igualan por lo que las diferencias en resultado son las mismas. *(ver caso N° 1 página 35)*

También en el caso del reconocimiento inicial; de acuerdo a lo que indica la CINIIF N° 1, hay que estimar en el período cero los costos futuros relacionados al cierre de planta o desmantelamiento y también reconocer una provisión por reposición medio ambiental. Esta situación no se replica en el tratamiento tributario, y por consecuencia el costo inicial del activo fijo según IFRS es mayor que el costo inicial del activo fijo según tratamiento tributario. Al depreciar durante toda la vida útil del bien se reconoce un mayor gasto en el tratamiento financiero en comparación con el tratamiento tributario, dando por lo tanto, una diferencia temporal por impuesto diferido. Lo anterior amparado en que la base tributaria es mayor que la ganancia financiera, originando un activo por impuesto diferido. *(ver caso N° 2 página 41)*

Al final de los períodos a depreciar del activo financiero y tributario los resultados reconocidos por depreciación con un criterio financiero y tributario se igualan; por lo que, las diferencias en resultados son las mismas.

Otro efecto que se ha aislado del tratamiento y que requiere un detallado análisis, es el efecto de la corrección monetaria en el activo fijo.

Según lo que indica IFRS, la corrección monetaria no está considerada en esta normativa (a menos que se trate de economías hiperinflacionarias), en cambio, en el tratamiento tributario se corrige de acuerdo a la variación que haya experimentado el IPC, lo cual, da el valor por corrección. Posterior a esto, el monto corregido se deprecia por los años que tenga de vida útil el activo inmovilizado, produciéndose en cada método una diferencia por reconocimiento a gasto por concepto de depreciación mayor en el tratamiento tributario que en el financiero. Lo anterior explica que la base tributaria es mayor que la ganancia financiera, por los efectos antes mencionados, originándose en los períodos futuros diferencias temporales que dan contabilizaciones a activos por impuestos diferidos. En el último año de depreciación se revierte tal situación, dado que el efecto en resultado durante la totalidad de los años a depreciar se compensa. *(ver caso N° 3 página 47)*

Otro aspecto importante es el efecto en el método de la revalorización del activo inmovilizado, o según IFRS método de revalorización, también llamado “valor justo” según norma chilena o “valor razonable” según norma internacional.

El proceso de la revalorización de activo fijo puede hacerse a través de una “tasación” realizada por un experto, lo cual, puede dar un mayor o menor valor. Es importante destacar para entendimiento del lector que una vez que se acoge a éste método, no puede volverse al método del costo histórico.

Al haber un mayor valor - o revalorización - por la tasación del experto, éste aumento afectará la cuenta de patrimonio, para estos casos se utilizará una nueva cuenta llamada “Otros Resultados Integrales”, la cual, no afectará la ganancia del ejercicio, pero sí afectará el resultado integral total.

Es importante destacar que este método es afectado por el tratamiento Financiero bajo IFRS y que no es aceptado por el tratamiento tributario.

Al final del período de depreciación en donde se termina la vida útil del activo y los resultados reconocidos por depreciación; con un criterio financiero y tributario no se igualan, por lo que las diferencias en resultados no son las mismas. Por lo tanto, queda demostrado que no existen diferencias temporales por el método de revalorización por impuesto diferido, ya que, éstas no se revierten en los períodos futuros lo que genera una diferencia permanente y no correspondería contabilizar impuestos diferidos en el caso anteriormente expuesto. *(ver caso N° 4 página 52)*

De acuerdo a la conclusión que se llega con la revalorización del activo fijo, en el caso que la tasación diera un valor menor al valor de libros, existentes a dicha fecha, se generaría una diferencia temporal, por lo tanto, correspondería contabilizar impuestos diferidos. Lo anterior se sustenta en que el deterioro de valor anticipa el gasto por depreciación.

Por último, cuando existe un cambio de tasa de impuestos a la renta, éstos dan origen a un ajuste a las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos. Dichos ajustes ocurren al comparar las bases tributarias y financieras con la tasa antigua versus la nueva, el efecto en impuestos diferidos queda reflejado en el mismo año donde ocurre dicho cambio, produciendo un ajuste en las cuentas de activos y pasivos con cargo o abono a la cuenta de resultado impuesto a la renta y el efecto no es retroactivo. *(ver caso N° 6 página 60)*

Si bien hemos analizado cada una de las diferencias antes descritas, esperamos que nuestra investigación no sólo le sirva al lector para aclarar sus dudas, en los puntos tratados; sino que permita, utilizando una herramienta simple, responder a cualquier problema futuro, y despierte su curiosidad en la investigación de la normativa financiera como la descubrimos nosotros a lo largo de nuestro trabajo.

## Anexos

Anexo N° 1: Tabla de vida útil de los bienes físicos del activo inmovilizado



NOMINA DE BIENES SEGUN ACTIVIDADES	NUEVA VIDA UTIL NORMAL	DEPRECIACION ACELERADA
<b>A.- <u>ACTIVOS GENERICOS</u></b>		
1) Construcciones con estructuras de acero, cubierta y entresijos de perfiles acero o losas hormigón armado.	80	26
2) Edificios, casas y otras construcciones, con muros de ladrillos o de hormigón, con cadenas, pilares y vigas hormigón armado, con o sin losas.	50	16
3) Edificios fábricas de material sólido albañilería de ladrillo, de concreto armado y estructura metálica.	40	13
4) Construcciones de adobe o madera en general.	30	10
5) Galpones de madera o estructura metálica.	20	6
6) Otras construcciones definitivas (ejemplos: caminos, puentes, túneles, vías férreas, etc.).	20	6
7) Construcciones provisionales.	10	3
8) Instalaciones en general (ejemplos: eléctricas, de oficina, etc.).	10	3
9) Camiones de uso general.	7	2
10) Camionetas y jeeps.	7	2
11) Automóviles	7	2

12) Microbuses, taxibuses, furgones y similares.	7	2
13) Motos en general.	7	2
14) Remolques, semirremolques y carros de arrastre.	7	2
15) Maquinarias y equipos en general.	15	5
16) Balanzas, hornos microondas, refrigeradores, conservadoras, vitrinas refrigeradas y cocinas.	9	3
17) Equipos de aire y cámaras de refrigeración.	10	3
18) Herramientas pesadas.	8	2
19) Herramientas livianas.	3	1
20) Letreros camineros y luminosos.	10	3
21) Útiles de oficina (ejemplos: máquina de escribir, fotocopidora, etc.).	3	1
22) Muebles y enseres.	7	2
23) Sistemas computacionales, computadores, periféricos, y similares (ejemplos: cajeros automáticos, cajas registradoras, etc.).	6	2
24) Estanques	10	3
25) Equipos médicos en general.	8	2
26) Equipos de vigilancia y detección y control de incendios, alarmas.	7	2
27) Envases en general.	6	2
28) Equipo de audio y video.	6	2
29) Material de audio y video.	5	1

**PORCENTAJES DE ACTUALIZACION CORRECCION MONETARIA  
(TERMINO DE GIRO )  
Año: 2007**

	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Capital Inicial	0,1	0,4	0,2	0,7	1,2	1,9	2,8	4,0	5,1	6,3	6,6	7,4
Enero		0,3	0,1	0,6	1,1	1,8	2,7	3,9	5,0	6,2	6,5	7,3
Febrero			-0,2	0,3	0,8	1,5	2,4	3,6	4,7	5,9	6,2	7,0
Marzo				0,4	1,0	1,6	2,6	3,7	4,9	6,1	6,4	7,2
Abril					0,6	1,2	2,1	3,3	4,4	5,6	5,9	6,7
Mayo						0,6	1,6	2,7	3,8	5,0	5,3	6,1
Junio							0,9	2,1	3,2	4,4	4,7	5,5
Julio								1,1	2,2	3,4	3,7	4,5
Agosto									1,1	2,2	2,5	3,3
Septiembre										1,1	1,4	2,2
Octubre											0,3	1,1
Noviembre												0,8
Diciembre												0,0

NOTA: Se hace presente, que de acuerdo a las disposiciones que rigen el sistema de corrección monetaria de la Ley de la Renta, cuando el porcentaje de reajuste da como resultado un valor negativo, dicho valor no debe considerarse, igualándose éste a un valor cero (0), normativa que rige tanto para los efectos de la aplicación de las normas sobre corrección monetaria para ejercicios o períodos finalizados al 31 de diciembre de cada año como para los términos de giro y demás situaciones de reajustabilidad que establece dicho texto legal.

**PORCENTAJES DE ACTUALIZACION CORRECCION MONETARIA  
(TERMINO DE GIRO )  
Año: 2008**

	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Capital Inicial	0,5	0,4	0,8	1,7	2,1	3,2	4,8	6,0	6,9	8,1	9,0	8,9
Enero		0,0	0,4	1,2	1,6	2,8	4,3	5,5	6,5	7,6	8,5	8,4
Febrero			0,4	1,2	1,6	2,8	4,3	5,5	6,5	7,6	8,6	8,4
Marzo				0,8	1,2	2,4	3,9	5,1	6,1	7,2	8,1	8,0
Abril					0,4	1,5	3,1	4,2	5,2	6,3	7,2	7,1
Mayo						1,2	2,7	3,8	4,8	5,9	6,8	6,7
Junio							1,5	2,6	3,6	4,7	5,6	5,5
Julio								1,1	2,1	3,2	4,1	3,9
Agosto									0,9	2,0	2,9	2,8
Septiembre										1,1	2,0	1,8
Octubre											0,9	0,7
Noviembre												-0,1
Diciembre												0,0

NOTA: Se hace presente, que de acuerdo a las disposiciones que rigen el sistema de corrección monetaria de la Ley de la Renta, cuando el porcentaje de reajuste da como resultado un valor negativo, dicho valor no debe considerarse, igualándose éste a un valor cero (0), normativa que rige tanto para los efectos de la aplicación de las normas sobre corrección monetaria para ejercicios o períodos finalizados al 31 de diciembre de cada año como para los términos de giro y demás situaciones de reajustabilidad que establece dicho texto legal.

**PORCENTAJES DE ACTUALIZACION CORRECCION MONETARIA  
(TERMINO DE GIRO )  
Año: 2009**

	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Capital Inicial	-1,2	-1,9	-2,3	-1,9	-2,1	-2,3	-2,0	-2,4	-2,8	-1,8	-1,8	-2,3
Enero		-0,8	-1,1	-0,7	-0,9	-1,1	-0,8	-1,2	-1,6	-0,6	-0,6	-1,1
Febrero			-0,4	0,0	-0,1	-0,4	0,0	-0,5	-0,8	0,1	0,1	-0,3
Marzo				0,4	0,2	0,0	0,3	-0,1	-0,5	0,5	0,5	0,0
Abril					-0,2	-0,4	-0,1	-0,5	-0,9	0,1	0,1	-0,3
Mayo						-0,3	0,1	-0,3	-0,7	0,3	0,3	-0,2
Junio							0,3	-0,1	-0,5	0,5	0,5	0,1
Julio								-0,4	-0,8	0,2	0,2	-0,3
Agosto									-0,4	0,6	0,6	0,2
Septiembre										1,0	1,0	0,5
Octubre											0,0	-0,5
Noviembre												-0,5
Diciembre												0,0

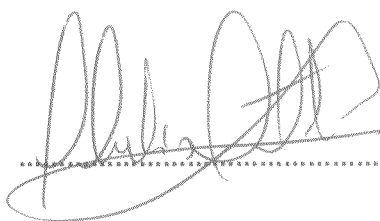
**NOTA:** Se hace presente, que de acuerdo a las disposiciones que rigen el sistema de corrección monetaria de la Ley de la Renta, cuando el porcentaje de reajuste da como resultado un valor negativo, dicho valor no debe considerarse, igualándose éste a un valor cero (0), normativa que rige tanto para los efectos de la aplicación de las normas sobre corrección monetaria para ejercicios o períodos finalizados al 31 de diciembre de cada año como para los términos de giro y demás situaciones de reajustabilidad que establece dicho texto legal.

## Bibliografía

1. Norma Internacional de Contabilidad N° 16, Propiedad, Planta y Equipos.
2. Norma Internacional de Contabilidad N° 12, Impuestos a las Ganancias.
3. Comité de Interpretación de Norma Internacional de Información Financiera N° 1.
4. NIIF vs PCGA en Chile (Conversión de PCGA a NIIF) autor Marcelo Valenzuela Acevedo, Editorial RIL.
5. IFRS – NIIF “Pasivos, Impuestos y Beneficios empleado), Tomo VII, autor Marcelo Valenzuela Acevedo, editorial Matri.
6. Libro “El activo fijo”, normativa financiera nacional e internacional y tributaria, autor Víctor Ruiz Rojas y Sandra Alvear Vega, Primera Edición Enero 2010, Editorial Legal Publishing Chile.
7. Libro “Una doctrina sobre IFRS” capítulos XV y XVII, autor Verónica Ruz Farías, impreso por RR Donnelley, año 2008
8. Páginas de Internet:  
[www.sii.cl](http://www.sii.cl)
9. Boletín Técnico N° 71 de Colegio de Contadores AG.



Profesor Guía:  
Claudio Olate Connell

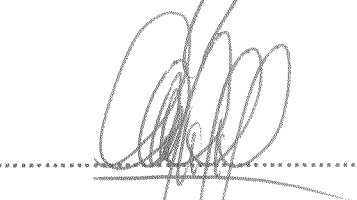


Integrantes:

María Angélica Bravo Pulgar



Sarai Canales Figueroa



Valeska Contreras Farfán



Claudio González García



Roberto Silva Ferreira

