

# Impuesto Diferidos bajo IFRS: Principales factores determinantes según normativa tributaria chilena.

**Cristian E. Maldonado Olivares**

Contador Auditor, Universidad de Concepción

Ingeniero Civil Industrial, Universidad del Bío Bío

Magister en Dirección y Gestión Tributaria, UAI

Magister en Finanzas, UDD

Socio Consultoría Tributaria e IFRS - Financial & Tax Advisory Consultores

Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario y del Colegio de Contadores A.G.

Perito Contable/Financiero/Tributario Corte Apelaciones Concepción/Santiago.

- Tratamientos IFRS – NIC 12
- Esquema determinación de Impuesto Diferido.
- Tratamiento Tributario
- Tratamiento IFRS ~ Tributario
- Algunos temas Tributarios a considerar en la Modernización Tributaria.
- Ejercicios determinación de impuesto diferido.

# Tratamientos IFRS – NIC 12

## NIC 12

### Objetivo:

- El objetivo de esta norma es prescribir el **tratamiento contable del impuesto a las ganancias**. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las **consecuencias actuales y futuras**.

### Párrafo 6:

- El gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias **comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido**.

### Párrafo 12:

- El impuesto corriente, correspondiente al **periodo presente y a los anteriores**, debe ser reconocido como un **pasivo** en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, **excede el importe a pagar por esos periodos**, el exceso debe ser reconocido como un **activo**.

# Esquema determinación de Impuestos Diferidos

## Impuesto diferido

Impuesto por pagar (Imponible) o por recuperar (Deducible) en períodos futuros como resultado de transacciones anteriores.

## Activos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con las **diferencias temporarias deducibles**; la compensación de **pérdidas** obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y la compensación de **créditos no utilizados** procedentes de periodos anteriores.

## Pasivos por impuestos diferidos

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

# Impuesto Diferido

Diferencias temporarias (imponibles o deducibles)

Residuo entre el valor contable de los activos, pasivos y sus bases tributarias – si la entidad espera que el tema afectará a las futuras ganancias sujetas al impuesto.

## Base Tributaria

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

Algunas partidas tienen base tributaria aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera.

# Gastos Art.31 ~ Ley sobre Impuesto a la Renta

9º.- Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos.

Cuando con motivo de la fusión de sociedades, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, la diferencia que se produzca deberá:

- Distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza.
- Se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos.
- De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un activo intangible.

# Diferencia Temporaria

- Pueden surgir en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo. Ej.: Existencias, Propiedades, Plantas y Equipos, etc.
- Pueden surgir cuando un evento no se reconoce como activo o pasivo pero ese evento sí tiene una base tributaria. Ej.: GOPM, Fusiones, etc.
- Pueden surgir después del reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado en un período y en la ganancia tributaria en otro período. Ej.: Arrendamientos.
- Pueden surgir cuando la base tributaria del activo o pasivo cambia, pero estos nunca afectarán el importe en libros. Ej.: Ampliación del límite urbano (Ley Caval) Tributario y valorizados IFRS al costo.

# Reconocimientos

- Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.
- Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro.
- Un activo por impuestos diferidos para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

# Reconocimientos

- Se reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos diferidos como gasto por el impuesto a las ganancias en resultados.
- Se medirá un activo o pasivo por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Ej.: Modernización Tributaria para el 2020?
- No se clasificará ningún activo (o pasivo) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.
- Se generan los pasivos y activos por impuestos diferidos conforme al siguiente análisis contable:

## AID / PID

<b>Partida Financiera</b>	<b>&gt; Ó &lt;</b>	<b>Partida Tributaria</b>	<b>Diferencia temporaria</b>	<b>AID/PI D</b>
Activo Financiero	>	Activo tributario	Imponible	PID
Activo Financiero	<	Activo tributario	Deducible	AID
Pasivo Financiero	>	Pasivo tributario	Deducible	AID
Pasivo Financiero	<	Pasivo tributario	Imponible	PID

# Diferencias Temporarias Imponibles

- Provisión de indemnización por años de servicios registrada a valor corriente para efectos tributarios y a valor actual para efectos contables
- Depreciaciones aceleradas
- Gastos de fabricación deducidos tributariamente
- Otros.

# Diferencias Temporarias Deducibles

- Activos intangibles amortizados contablemente y no tributariamente.
- Provisión contable de vacaciones
- Provisión contable para cuentas incobrables
- Ingresos anticipados contablemente que constituyen ingresos tributarios
- Provisión de obsolescencia de existencias y activo fijo
- Otros.

# Reconocimiento

**Estado de Resultados:** Todos los casos, excepto:

**Patrimonio:** Si corresponde a una partida de  
Patrimonio o Combinaciones de Negocios.

- Revalorización de Propiedades, Plantas y equipos y Activos Intangibles (NIC 16 y NIC 38).
- Valor razonable con cambio en otro Resultado Integral (IFRS 9), si se designa así en su reconocimiento inicial.
- Ajustes al saldo inicial de las ganancias no distribuidas (NIC 8 / IFRS 1).
- Diferencias de de moneda extranjera en la conversión de una moneda extranjera (NIC 21).

# Pérdidas y Créditos Tributarios no utilizados

Debe reconocerse un Activo por Impuesto Diferido, siempre que se puedan compensar, con ganancias Tributarias de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos Tributarios no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias Tributarias futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos Tributarios no utilizados.

# Etapas para calculo del Impuesto Diferido

- Determinar las **diferencias** entre las **bases tributarias** y los montos en libros según **IFRS**.
- Determinar cuáles de ellas son diferencias futuras sujetas a impuesto (**imponibles**) y cuáles son diferencias futuras **deducibles**.
- Multiplicarlas por la **tasa vigente** de impuestos que se espera que aplique al momento de ser Imponible o Deducible.
- Determinar si se contabiliza un impuesto diferido al estado de resultados o el patrimonio.
- Determinar si debe reconocerse un **activo de impuesto diferido** y hasta qué punto, y cuales son **pasivo de impuesto diferido**.

# IFRS relacionados con Activos (IFRS Full/IFRS Pyme)

## Activos

- MC – Sección 2 al 6
- NIC 1/NIC 34 ~ Sección 2 al 6, 8 y 22
- NIC 2 – Sección 13 y 27
- NIC 7 – Sección 7
- NIC 12 – Sección 29
- NIC 16 – Sección 17
- NIC 17/NIIF 16 – Sección 20
- NIC 19/ NIC 26 – Sección 28
- NIC 20 – Sección 24
- NIC 21 – Sección 30
- NIC 23 – Sección 25
- NIC 27/ NIIF 10 – Sección 9

## Activos

- NIC 28 – Sección 14
- NIC 36 – Sección 27
- NIC 38 – Sección 18
- NIC 40 – Sección 16
- NIC 41 – Sección 34
- NIIF 1 – Sección 35
- NIIF 3 – Sección 19
- NIIF 5 – No hay.
- NIIF 6 – Sección 34
- NIIF 9/NIC 32 – Sección 11 y 12
- NIIF 11 – Sección 15
- NIIF 15 – Sección 23
- CINIIF 1 – No hay.

- **Activo:** Es un recurso controlado por la empresa como resultado de hechos pasados, del cual la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- Activos Corrientes y No corrientes.
- “Activos Fijos”:
  - NIC 16: Propiedades, Plantas y Equipos; Medición Posterior Costo o Revalorizado
  - NIC 17/NIIF 16: Arrendamientos; de corto Plazo o bajo valor.
  - NIC 23: Costos por Préstamos, Activos Aptos, Capitalización.
  - NIC 36: Deterioro del valor de los activos, Indicadores Internos y Externos, Valor de Uso v/s Valor Razonable.
  - NIC 40: Propiedades de Inversión; Medición Posterior Costo o Revalorizado
  - NIC 41: Agricultura; Valor Razonable – costo de venta o Costo
  - NIIF 1: Adopción por primera vez NIIF; Costo atribuido.
  - NIIF 5: Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas; menor de su valor en libros o su valor razonable menos los costos de venta.

# Tratamiento Tributario

## Tratamientos Tributarios

- Activos (\*): Corresponde a todos los bienes y derechos que posee una empresa, susceptibles de ser valorados en dinero, tales como bienes raíces, automóviles, derechos de marcas, patentes, cuentas por cobrar, entre otros.
- Activos Monetarios y Activos no Monetarios(\*\*).
- Activo Realizable y Activo Fijo o Inmovilizado (\*\*).
- Manual de Cuentas del Sistema de Contabilidad Completa para Mipyme.

(\*)Diccionario Contable sii: [http://www.sii.cl/diccionario\\_tributario/dicc\\_a.htm](http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm)

(\*\*) Circular 100 de 1975.

## Renta Líquida Imponible

• Resultado del ejercicio \$

Según Balance.

+ Agregados (Ingresos) \$

~ Deducciones (Costos/  
Gastos/Otros) \$

---

= Renta líquida imponible

## Determinación RLI

- (+) ingresos Brutos
- (~) Costo directo
- (=) Renta Bruta
- (~) Gastos necesarios
- (=) Renta Liquida
- (+/~ ) Ajustes C.M
- (+) Agregados
- (~) Deducciones
- (=) Renta Liquida Imponible

# Reformas Tributarias: Ley N° 20.780 y N° 20.899

- Elementos a Rescatar de las Reformas Tributarias:
- Renta:
  - Régimen Atribuido – Art. 14 Letra A) LIR.
  - Régimen Parcialmente Integrado – Art. 14 Letra B) LIR.
  - Régimen Pyme – Artículo 14 Ter Letra A).

# Diferencias de Patrimonios

## Definición de Patrimonio Financiero

**BT N<sup>a</sup> 1:** Diferencia entre Activo y Pasivo.

**BT N<sup>a</sup> 13:**

- ✧ Capital
- ✧ Reservas y
- ✧ Utilidades Retenidas.

**F22, Recuadro N<sup>o</sup> 4, Código 843:** “Es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos”, ambos conforme a la información proporcionada en el Balance a la fecha de determinación del resultado tributario.

- ✧ Capital
- ✧ Rev. Capital propio
- ✧ Resultados
- ✧ Cuenta Particular u obligada.

**IFRS Completas, Marco Conceptual (MC 49):** “Es la parte residual de los Activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos”.

**IFRS Pyme, Sección 2.15:** “Es la parte residual de los Activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos”.

**Circular 66 y 67 año 2015:** El Patrimonio Neto Financiero (PNF) deberá determinarse de acuerdo a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios, según lo dispuesto en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario.

## Definición de Patrimonio Tributario (Capital Propio)

**LIR: Artículo N<sup>a</sup> 41,** Se entender por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores INTO (\*) y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas.

**(\*) INTO: intangibles, nominales, transitorios y de orden.**

**F22, Recuadro N<sup>o</sup> 4, Código 843:** “Es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos”.

**IFRS Completas, Marco Conceptual (MC 49):** “Es la parte residual de los Activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos”.

**IFRS Pyme, Sección 2.15:** “Es la parte residual de los Activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos”.

- Código Tributario (Artículo 16 y siguientes).
- Ley Sobre Impuesto a la Renta (artículo 29 al 33).
- Circular 53/1990 (Orden de imputación Devolución de Capital).
- Oficio N° 987, del 13.03.2001 (Práctica Contable Adecuada)
- Oficio 296/2006 (Sii en respuesta a consulta IFRS).
- Circular 10/2015 (Orden de imputación Devolución de Capital RT).
- ~~Circular 66 y 67/2015 (Registros Tributarios en Regímenes Tributarios).~~
- Circular 49/2016 (Orden de imputación Devolución de Capital RT).
- Declaraciones Juradas 1847, 1923 y 1926 (Valorización Financiera vs Tributaria; IFRS).

# Temas Contables en Código Tributario

Artículo 16. CT “En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.”

Artículo 17. CT “Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.”

Artículo 23. CT “Las personas naturales sujetas al impuesto a que se refieren los números 3º, 4º y 5º del artículo 20º de la Ley de la Renta, cuyos capitales destinados a su negocio o actividades no excedan de dos unidades tributarias anuales, y cuyas rentas anuales no sobrepasen a juicio exclusivo de la Dirección Regional de una unidad tributaria anual, podrán ser liberados de la obligación de llevar libros de contabilidad completa. No podrán acogerse a este beneficio los contribuyentes que se dediquen a la minería, los agentes de aduana y los corredores de propiedades.”

Art 132. CT “No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.” Por Ley 20.322.

Artículo 31 N° 3 LIR “Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible”.

## Oficio N° 987, del 13.03.2001

2.- Respecto de su consulta cabe expresar, que los contribuyentes en general están facultados para contabilizar los ingresos y gastos que perciban bajo los principios y normas contables de general aceptación impartidas por los organismos colegiados competentes que tienen las facultades para ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 16 del Código Tributario, en cuanto establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.

3.- En consecuencia, al resultado contable que establezca el balance, determinado éste en conformidad con las normas contables de general aceptación, para los fines tributarios se le deben efectuar los ajustes tributarios necesarios para determinar la renta líquida imponible de Primera Categoría en conformidad a las disposiciones contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.

## Oficio N° 296 2006

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de la Renta que declaran su renta efectiva mediante una contabilidad completa, determinan sus estados financieros de acuerdo a los Principios Contables Generalmente Aceptados en Chile, regulados por el Colegio de Contadores A.G. y por las Superintendencias del ramo.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de la Renta que declaran su renta efectiva mediante una contabilidad completa, determinan sus estados financieros de acuerdo a los Principios Contables Generalmente Aceptados en Chile, regulados por el Colegio de Contadores A.G. y por las Superintendencias del ramo.

Ahora bien, como dichos principios contables no son compatibles con las disposiciones o normas tributarias, atendido a que ambos campos o ámbitos (contable-tributario) otorgan tratamientos diferentes a determinadas partidas, originándose con ello las denominadas diferencias permanentes y temporales, tales contribuyentes para los efectos de determinar la base imponible sobre la cual cumplen con sus obligaciones tributarias, deben efectuar al resultado financiero que arroje el balance los ajustes necesarios con el objeto de calcular el resultado tributario que ordena determinar la Ley de la Renta para la aplicación del impuesto de Primera Categoría que les afecta.

# DJ 1847 IFRS

**balance de 8 Columnas**

Débitos	Créditos	Saldo Deudor	Saldo Acreedor	Activo	Pasivo	Pérdidas	Ganancias	Código Cuenta Recuadro Nº2 F22	Valor Tributario
C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C28	C29
DOMICILIO POSTAL				COMUNA					
RUT				TELÉFONO					

Nombre cuenta	Id. cuenta según clasificador de cuentas	Valor financiero		Valor tributario
		Activo	Pasivo	
Banco	1.01.01.00	2.000.000		2.000.000
Clientes	1.01.01.00	36.000.000		40.000.000
Cuenta Particular Socio	1.03.05.00	6.000.000		0
Estimación Deudores Incobrables	1.01.20.00		3.000.000	0
Proveedores	2.01.11.00		5.000.000	-5.000.000
Cuentas por Pagar	2.01.10.00		1.500.000	-1.500.000
Provisión Vacaciones	2.01.51.00		3.800.000	0
Provisión Impuesto Renta	2.01.60.00		4.200.000	0
Capital	2.03.01.00		5.000.000	0
Utilidades Acumuladas	2.03.06.00		18.000.000	0

Columna “Valor Tributario”: Este campo solo debe ser llenado respecto de las cuentas de Activo o Pasivo, para registrar su valorización según las normas tributarias vigentes.

Respecto a los pasivos a valor tributario, éstos deben ser ingresados con signo negativo. En el caso que no exista diferencia entre la valorización financiera y tributaria de un activo o pasivo, de todas formas debe ser llenado este campo (según Ejemplo 1, la cuenta Banco presenta valores financieros y tributarios idénticos).

La presente Declaración Jurada debe ser presentada por los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A) del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Renta Atribuida), informando los conceptos, partidas o cantidades que conforman la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, según las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Asimismo, deberán presentar esta declaración, los contribuyentes que realicen término de giro, por la renta que determinen de acuerdo a lo dispuesto en el N°1 del artículo 38 bis de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

**Partida 4: Otros Ingresos Percibidos o Devengados:** Anotar en este campo el resto de los ingresos brutos percibidos o devengados según balance y registros contables que haya obtenido el contribuyente durante el ejercicio comercial correspondiente y que por su naturaleza no pudieron ser registrados en los campos 1, 2 y 3 anteriores.

**Partida 7: Depreciación Financiera del Ejercicio:** En este campo se anota el monto de la depreciación financiera de los bienes físicos del activo inmovilizado utilizados en la explotación del giro, no considerada como costo directo, y que el contribuyente determinó, contabilizó y rebajó como gasto de los ingresos brutos de su actividad de acuerdo a las normas contables y financieras. Por lo tanto, en este campo también debe anotarse la depreciación financiera por los bienes adquiridos mediante sistema leasing.

**Partida 14: Gastos por Impuesto Renta e Impuesto Diferido:** En este campo anote el monto total del Gasto por Impuesto de Primera Categoría y el monto total del Gasto por Impuesto Diferido que ha sido contabilizado con cargo a los resultados del ejercicio; todo ello de acuerdo a las normas contables vigentes.

**Partida 20: Depreciación Financiera del ejercicio:** Registre en este campo mediante su agregado a la Renta Líquida, el mismo valor anotado en el campo N° 7 anterior.

**Partida 21: Rentas tributables no reconocidas financieramente:** En este campo se deben anotar todas aquellas rentas o ingresos que deben ser incorporados en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, las cuales no han sido reconocidas financieramente producto de la aplicación de las normas financieras vigentes. A modo de ejemplo, se mencionan los siguientes: (i) los ingresos provenientes por bienes entregados en leasing, los cuales financieramente no se reconocen como tales, por cuanto se reconoce como ingreso financiero las diferencias de cambios y los intereses, pero tributariamente el ingreso tributario corresponde al total de la cuota; (ii) los ingresos por ventas de existencias, los cuales según la normativa financiera vigente no se deben reconocer como tales cuando el riesgo no ha sido transferido, situación que desde el punto de vista tributario es distinta por cuanto la renta ya se encuentra devengada; (iii) ingresos diferidos, los cuales según las normas financieras vigentes se reconocen a lo largo del o los periodos en que dure el contrato, valor que desde el punto de vista tributario es renta en el ejercicio de su devengamiento; (iv) ingresos por valor de mercado de instrumentos derivados registrados contablemente en cuentas patrimoniales, los cuales desde el punto de vista tributario son ingresos tributarios en la medida que se encuentren regidos por Ley N° 20.544; (v) Ingresos que tributariamente se gravan en forma anticipada y financieramente en la fecha de su devengamiento.

**Partida 29: Otras Partidas:** En este campo anote cualquier otra partida que deba deducirse de la RLI y que no haya sido comprendida en los campos anteriores. En otras palabras, en dicho campo se registrarán las cantidades que, en virtud de las normas tributarias de la LIR, deban ser consideradas como una deducción de la renta líquida imponible, entre las cuales se encuentran, por ejemplo, los ajustes por diferencias determinadas por la conciliación de las normas financieras con las tributarias (temporales o transitorias).

Esta Declaración Jurada debe ser presentada por los contribuyentes que al 01 de enero del año comercial que declara se encuentren obligados a declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial del crédito en los impuestos finales.

## SECCIÓN C: AJUSTES AL PATRIMONIO FINANCIERO

N°	Id. Cod. Partida	Id. Plan de cuentas utilizado en registros contables	Nombre de la cuenta según registros contables	Monto ajuste IFRS 1 <sup>era</sup> aplicación a Patrimonio Financiero		Monto ajuste del ejercicio que afecta Patrimonio Financiero	
				Saldo deudor	Saldo acreedor	Saldo deudor	Saldo acreedor
C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14

## SECCIÓN C: AJUSTES AL PATRIMONIO FINANCIERO

Columna “Monto ajuste IFRS 1 era aplicación a Patrimonio Financiero”: Esta columna debe ser llenada sólo en el año en que se efectúa el ajuste por 1 era Aplicación, a excepción del año tributario 2014, en que la totalidad de los contribuyentes que se encuentren emitiendo sus estados financieros bajo IFRS, deberán llenar los datos de esta columna con el valor consignado en sus registros contables del año correspondiente a su adopción.

Columna “Monto ajuste del ejercicio que afecta Patrimonio Financiero”: Saldo Deudor y Acreedor.

# Normas curiosas que aplican Impuesto Diferido

- Créditos I&D.
- IDPCV
- Impuesto Diferido de pasar de 14 ter letra A) a 14 letra A) o Letra B)
- IDPC x retiros o DVD recibidos por 14 ter letra A)
- Desmantelamiento (Cierre de Faenas).
- Lay Arica y Parinacota
- Ley Austral.

# Tratamientos IFRS ~ Tributarios

Es necesario e imprescindible, conocer a cabalidad el tratamiento de las diferencias que se producen entre el tratamiento tributario definido, y el tratamiento financiero definido en las normas de IFRS Full.

Se deben considerar entre otros los siguientes elementos:

- Valor de costo que componen los activos;
- Revalorización, basada en el Valor Razonable de los Activos;
- Flujos Neto futuro de Efectivo a generar;
- Tasa de descuento basada en tasa de interés efectivo;
- Vidas útiles, Valores Residuales y Métodos de Depreciación;
- Identificación de factores que llevan al Deterioro; U.G.E.;
- Otras secciones/Normas no mencionadas que se puedan relacionar con los activos, que no mencionaremos, secciones NIIF 9, NIC 2, 21, 29 y 38, etc.
- Diferencias en el tratamiento tributario y financiero de cada uno de los activos inmovilizados y la representación bajo IFRS Full de las mismas;
- Etc.

## IFRS – Impuesto Diferido

- Tratamiento del Impuesto a las ganancias
  - NIC 12
- Impuesto corriente (tasa actual) + Impuesto Diferido (tasa futura)
- Impuesto Diferido: Genera Diferencia Temporarias (DT) de las diferencias entre el Balance v/s Base Fiscal.
- DT: Imponibles o Deducibles
- Imponibles: En el Futuro un mayor pago de impuestos.
- Deducibles: En el Futuro un menor pago de impuestos.
- Activo IFRS > Base Fiscal; Diferencia C Pasivo por Impuesto Diferido (PID)
- Activo IFRS < Base Fiscal; Diferencia Deducible; Activo por Impuesto diferido (AID)
- Pasivo IFRS > Base Fiscal; Diferencia Deducible; Activo por Impuesto diferido (AID)
- Pasivo IFRS < Base Fiscal; Diferencia Imponible; Pasivo por Impuesto diferido (PID)

# Tratamientos IFRS – Tributarios

IFRS		Tributario
Valor Costo Definido	<b>Existencias</b>	Valor Costo Alternativo
Costeo - Métodos		Costeo – Métodos rígidos
Deterioro - VNR		Faltantes
Reverso deterioro		No hay
GIF		Alternativo
No hay		Costo Reposición - Compra
NIC 2 Párrafos 9 - 33		Circular 03 – Art. 30 y 41

# Tratamientos IFRS – Tributarios

IFRS		Tributario
Valor Costo Definido	<b>Propiedades, Plantas y Equipos</b>	Valor Costo Alternativo
Créditos - Efectos		Créditos - Efectos
Intereses		Alternativo
Medición Posterior		Costo y Revalorización puntual
Deterioro - VRecuperable		Inservibles
Valor Residual		No hay
Vida útil - Uso		SII
Métodos de Depreciación		Métodos Rígidos
Vehículos		Regulado
Inicio Deprec. - Disponible		Inicio Deprec. - Usado
AC no Disp. Venta		No hay
Desmantelamiento		Limitado a gasto.
NIC 16 – NIIF 5 – CINIIF 1		Circular 100 – Art. 31 y 41

# Impacto revalorización en mediciones posteriores.

- Primera Adopción
  - Por el impacto en Patrimonio.
- Patrimonio
  - Revalorización (+), a diferencia del deterioro.
- Resultado
  - Revalorización (~). Para evitarlo, uno podía estar bajo NIC 16 y elegir medición posterior bajo método del Costo, con el riesgo del Deterioro.
- Distribución del Costo y Depreciación Acumulada
  - Ajustando Revalorización.
- Eliminación Depreciación Acumulada
  - Alternativa de ajuste revalorización.

## Revalorización Positiva:

- ~ Si la Revalorización es  $>$  que el valor contable (Costo – Deprec. Acum. – Deterioro Acumul.)  $\Rightarrow$  Aumento del Patrimonio, registrado en cuenta “Superávit de Revaluación”.
- ~ Si la Revalorización  $>$  que el Valor Contable, es un reverso de años anteriores  $\Rightarrow$  Efecto en Resultado.

## Revalorización Negativa:

- ~ Si la Revalorización es  $<$  que el Valor Contable (Costo – Deprec. Acum. – Deterioro Acumul.)  $\Rightarrow$  Efecto en Resultado.
- ~ Si la Revalorización  $<$  que el Valor Contable, es un reverso de años anteriores  $\Rightarrow$  Disminución del Patrimonio, registrado en cuenta “Superávit de Revaluación”.

# Tratamientos IFRS – Tributarios

IFRS		Tributario
Valor Costo Definido (y desarrollos internos)	<b>Activos Intangibles</b>	Gasto - Excepciones
Intereses		Alternativo
Medición Posterior		Costo
Deterioro - VRecuperable		Inservibles
Valor Residual – M° Activo		No hay
Vida útil – Finita o Indefinida		No hay – enajenación – 6 años
Métodos de Depreciación		Sólo Tangibles.
Inicio Deprec. - Disponible		Inicio Deprec. - Usado
AC no Disp. Venta		No hay
NIC 38 – NIIF 5		Oficio 144 – Art. 31 y 41

# Tratamientos IFRS – Tributarios

IFRS		Tributario
Valor Costo Definido – Gasto; CxP	<b>Arrendamiento</b>	Cuota - Gasto
Medición Posterior		No hay
Deterioro - VRecuperable		No hay
Vida útil – Contrato		No hay
Métodos de Depreciación		No hay
Inicio Deprec. - Disponible		No hay
Intereses – Tasa efectiva		Incluida en cuota
Pago Cuota		Pago Cuota
CxC - Cuota		Valor Costo - Cuota
No Hay		Vida útil - SII
Intereses – Tasa efectiva		No hay.
No hay		Depreciación - Limitada
No Existe		Reajustabilidad
NIC 16 – NIIF 16 – NIIF 9		Art. 31

# Temas Tributarios a considerar en la Modernización Tributaria

## Gastos Art.31 ~ Ley sobre Impuesto a la Renta

4º.- Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras, de acuerdo a las instrucciones que impartan en conjunto la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y el Servicio de Impuestos Internos.

**Y ahora con la Modernización Tributaria?**

# Gastos Art.31 ~ Ley sobre Impuesto a la Renta

5° bis.~ Bienes nuevos o usados, contribuyentes con promedio anual de ingresos, 3 años, del giro  $\leq 25.000$  UF, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de un año.

Los contribuyentes que no registren operaciones que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 UF, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades.

Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Los contribuyentes  $> 25.000$  UF y  $< 100.000$  UF, podrán aplicar el régimen de depreciación a que se refiere el párrafo precedente, para bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. Resultado al menos  $\geq 1$  año.

**Y ahora con la Modernización Tributaria?**

## Gastos Art.31 ~ Ley sobre Impuesto a la Renta

6°.~ Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados, las gratificaciones legales y contractuales, y asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación.

Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los trabajadores se aceptarán como gastos cuando sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

**Y ahora con la Modernización Tributaria?**

## RLI Art.33 ~ Ley sobre Impuesto a la Renta

3°.- Los agregados a la renta líquida que procedan de acuerdo con las letras a), b), c), f) y g), del N° 1 reajustados.

4°.- La renta líquida correspondiente a actividades clasificadas en esta categoría, que no se determine en base a los resultados de un balance general, reajustadas. Tratándose de rentas del artículo 20, N° 2, se considerará el último día del mes anterior al de su percepción.

5°.- No obstante lo dispuesto en la letra a) del número 2°.- de este artículo, y en el número 1°.- del artículo 39, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades a que se refiere la letra c) del número 2.- de la letra A) del mismo artículo, incrementadas.

**Y ahora con la Modernización Tributaria?**

## La más Importante: IFRS

- Presentación de los Estados Financieros bajo IFRS.
  - Que ocurre Hoy?
  - Es Obligatorio, pero muchos no lo entienden. Ver DJ 1923, 1926, 1847, oficios, circulares, la ley, etc.
- Que ocurre ahora con **la Modernización Tributaria?**
  - **Se debe presentar los saldos del Capital Propio Tributario y del Patrimonio Financiero a fin de año, o sea debe determinar saldos bajo IFRS.**

# Ejercicio determinación de Impuestos Diferidos

## Ejercicio con mediciones posteriores bajo costo

Ejemplo (muy sencillo, por tiempo): Se Arrienda una Maquinaria el 01/01/19 en \$ 5.000.000.- Neto anuales, en efectivo y vencido, con un contrato por 5 años, ampliable en 5 años más. La empresa la utilizara por 5 años y luego será devuelta, Tasa incremental 5%.

Tienen un resultado según balance antes de arriendos de \$ 1.000.000.

Regimen de la empresa es 14 A), Atribuido.  
Contabilizar y determinar RLI.

# Resolución Ejercicio con medición posterior bajo costo

Pasivos del arrendamiento				
Periodo	Cuota	Intereses	Amort.	Saldo Deuda
0				21.647.383
1	5.000.000	1.082.369	3.917.631	17.729.752
2	5.000.000	886.488	4.113.512	13.616.240
3	5.000.000	680.812	4.319.188	9.297.052
4	5.000.000	464.853	4.535.147	4.761.905
5	5.000.000	238.095	4.761.905	-

Impuestos Diferidos			
Periodo	Difer	ID	AID
0	-	-	-
1	411.846	102.962	102.962
2	627.811	156.953	53.991
3	638.100	159.525	2.572
4	432.430	108.108	-51.418
5	-	-	-108.108

Derecho de Uso del Activo				
Periodo		Saldo Inicial Activo	Depreciación anual	Saldo Final Activo
1	5.000.000	21.647.383	4.329.477	17.317.906
2	5.000.000	17.317.906	4.329.477	12.988.429
3	5.000.000	12.988.429	4.329.477	8.658.952
4	5.000.000	8.658.952	4.329.477	4.329.475
5	5.000.000	4.329.477	4.329.477	-

# Resolución Ejercicio con medición posterior bajo costo

al inicio

Derecho de uso	21.647.383	
	Pasivo de arrendamiento	21.647.383
año 1	Depreciación	4.329.477
	Derecho de Uso	4.329.477
	Gasto por Intereses	1.082.369
	Pasivo por arrendamiento	1.082.369
	Activo por Impuesto Diferido	102.962
	Impuesto Renta	102.962
	Pasivo por arrendamiento	5.000.000
	Caja	5.000.000

	<b>RLI año 1</b>
Res. Según Balance Antes de arriendo	1.000.000
Arriendos	-5.000.000
<b>Resultado s/Balance agregados:</b>	<b>-4.000.000</b>
Depreciación	4.329.477
Gasto por intereses	1.082.369
<b>deducciones</b>	
Impuesto renta	-102.962
<b>Renta Líquida Imponible</b>	<b>1.308.884</b>
Impuesto (25%)	327.221
Atribución	1.308.884
Crédito	327.221

## Ejercicio con mediciones posteriores bajo costo

Ejemplo (muy sencillo, por tiempo): Se Arrienda un piso de oficinas el 01/01/19 en \$ 100.000.- Neto anuales, en efectivo, con un contrato por 10 años, ampliable en 5 años más con cuotas de \$ 105.000.- anuales. La empresa la utilizara por 10 años y luego será devuelta, Tasa incremental 5%. El primer año lo cancela anticipado.

Costos directos iniciales del arrendatario \$ 40.000 pagado al arrendatario anterior por dejar las oficinas y una comisión al corredor de \$ 9.000.

El arrendatario realiza mejoras por \$ 10.000.

Tienen un resultado según balance antes de arriendos de \$ 1.000.000.

Regimen de la empresa es 14 A), Atribuido. Contabilizar y determinar RLI.

## Ejercicio con mediciones posteriores bajo costo

VA Considerando

Valor anual de \$ 100.000.

Tasa Incremental del 5% en un periodo de 10 años

Pasivo del Arrendamiento					
Año	Periodo	Cuota	Intereses	Amort.	Saldo Deuda
1	0				710.782
2	1	100.000	35.539	64.461	646.321
3	2	100.000	32.316	67.684	578.637
4	3	100.000	28.932	71.068	507.569
5	4	100.000	25.378	74.622	432.947
6	5	100.000	21.647	78.353	354.594
7	6	100.000	17.730	82.270	272.324
8	7	100.000	13.616	86.384	185.940
9	8	100.000	9.297	90.703	95.237
10	9	100.000	4.762	95.237	-

# Ejercicio con mediciones posteriores bajo costo

Derecho de Uso del Activo				
Periodo		Saldo Inicial Activo	Depreciación anual	Saldo Final Activo
1		850.782	85.078	765.704
2	100.000	765.704	85.078	680.626
3	100.000	680.626	85.078	595.548
4	100.000	595.548	85.078	510.470
5	100.000	510.470	85.078	425.392
6	100.000	425.392	85.078	340.314
7	100.000	340.314	85.078	255.236
8	100.000	255.236	85.078	170.158
9	100.000	170.158	85.078	85.080
10	100.000	85.078	85.078	-

Impuestos Diferidos			
Periodo	Difer	ID	PID
0	-140.000	-35.000	35.000
1	-119.383	-29.846	-5.154
2	-101.989	-25.497	-4.349
3	-87.979	-21.995	-3.503
4	-77.523	-19.381	-2.614
5	-70.798	-17.700	-1.681
6	-67.990	-16.998	-702
7	-69.296	-17.324	327
8	-74.921	-18.730	1.406
9	-85.078	-21.270	2.539
10	0	-	-21.270



# Ejercicio con mediciones posteriores bajo Revalorización

Ejemplo (muy Sencillo) El 01 de enero 2019, la empresa adquiere una Maquinaria de mejor tecnología, en oferta, con la que lograra una mayor productividad, la que tendrá que habilitar en las instalaciones de la planta industrial, por lo que incurrirá en los siguientes costos:

Valor de adquisición de la Maquinaria MM\$ 120, así como Fletes y Seguros de la maquinaria, para asegurar su llegada a la Planta MM\$ 10 y Honorarios Profesionales incurridos en la adecuada instalación MM\$ 23.

De acuerdo al fabricante la Vida útil de la Maquinaria es de 20 años, si se cumplen adecuadamente los planes de mantenimiento recomendados, pero la empresa por un tema calidad y renovación tecnológica, estima el uso en la Planta industrial en 12 años, estimando un valor de mercado de bien podría ser de MM\$ 40.

La maquinaria se encuentra instalada el mismo día, pero disponible para su uso y comenzada a utilizar el 01 de abril del 2019.

La Vida útil definida por el Servicio de Impuestos Internos, para depreciar este tipo de maquinarias, es de 10 años.

La empresa opta por la medición posterior bajo Revalorización, y al 31 de diciembre del 2019, el valor razonable que tiene esta Maquinaria es de MM\$ 140.

Contabilizar el impuesto diferido generado al 31 de diciembre 2019.

Obs.: No considera Corrección Monetaria del Activo Inmovilizado Tributario.

# Ejercicio con mediciones posteriores bajo Revalorización

Las diferencias que se presentan en este ejercicio son:

- ~ Valor de Costo IFRS vs Tributaria
- ~ Vida útil del bien IFRS vs Tributaria
- ~ Valor Residual IFRS
- ~ Reajustabilidad Tributaria
- ~ Revalorización IFRS
- ~ Depreciación IFRS vs Tributaria.

# Ejercicio con mediciones posteriores bajo Revalorización

CONCEPTOS	IFRS	TRIB.
VALOR ACTIVO INICIAL	132.000.000	120.000.000
VIDA UTIL	12	10
VALOR RESIDUAL	40.000.000	0
REAJUSTE (5%)		6.000.000
DEPRECIACION	5.750.000	9.450.000
NETO	126.250.000	116.550.000
REVALORIZACION	140.000.000	-
DIFERENCIA RESULTADO	-30.300.000	
DIFERENCIA PATRIMONIO	13.750.000	
TASA	25%	
<b>ID (RES Y ORI)</b>	<b>-7.575.000</b>	<b>3.437.500</b>

01-01-2019	Activo Impuesto diferido	7.000.000	
	Impuesto Renta (Res)		7.000.000
31-12-2019	Impuesto Renta (ORI)	3.437.500	
	Impuesto Renta (Res)		575.000
	Activo Impuesto diferido		2.862.500

*Gracias*

Cristian Maldonado O.

2019