

CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA E IMPUESTOS DIFERIDOS INTRODUCCIÓN

1. Las disposiciones del presente Boletín Técnico derogan todas las normas contables sobre impuesto a la renta e impuestos diferidos establecidas en los Boletines Técnicos números 7,18, 20, 25, 26, 29, 30, 40, 41. Asimismo, este Boletín Técnico deroga las normas contables sobre la presentación y el registro de beneficios tributarios por utilización de pérdidas tributarias, establecidas en el párrafo 8 y siguiente del Boletín Técnico 14.

2. De acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta, la mayoría de los hechos registrados en los estados financieros de un ejercicio se incluyen en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta y en el correspondiente pasivo. Sin embargo, existen otros hechos que tienen las siguientes características:

2a. Hechos registrados en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta, se incluyen en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta y en el correspondiente pasivo a pagar de un ejercicio diferente.

2b. Hechos registrados en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta, nunca se incluirán en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta ni en el correspondiente pasivo a pagar.

3. Los hechos mencionados en el punto 2a. generan diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos al cierre de un ejercicio y originan activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que afectan el gasto tributario por impuesto a la renta y el correspondiente pasivo a pagar en un ejercicio tributario distinto al de su registro contable. Estas diferencias se denominan diferencias temporarias.

4 Los hechos mencionados en el punto 2b generan diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos al cierre de un ejercicio pero no originan activos ni pasivos por impuestos diferidos, ya que nunca afectaron el gasto tributario por impuesto a la renta ni el correspondiente pasivo a pagar. Estas diferencias se denominan diferencias permanentes.

5. Además, respecto de las pérdidas tributarias que una empresa genere en un ejercicio, la legislación sobre impuesto a la renta establece que dichas pérdidas tributarias se deben imputar en primer lugar contra utilidades tributarias generadas en años anteriores, lo cual puede dar origen a un beneficio tributario por la recuperación de impuestos a la renta pagados en años anteriores. En segundo lugar, dichas pérdidas tributarias deben ser imputadas contra utilidades tributarias futuras sin límite de expiración, lo cual también puede dar origen a un beneficio tributario, correspondiente al impuesto a la renta que no se cancelará en años futuros por el aprovechamiento de las señaladas pérdidas tributarias.

6. El presente Boletín Técnico establece las normas para la contabilización y revelación del gasto tributario por impuesto a la renta que es cancelado en el corto plazo y las consecuencias tributarias de:

6ª Ingresos, gastos, utilidades o pérdidas que son incluidas en determinación del gasto tributario y en el correspondiente pasivo a pagar en un año anterior o posterior al cual éstos son reconocidos en los estados financieros.

6b Beneficios tributarios por la generación de pérdidas tributarias.

6c Otros eventos que crean diferencias entre la base tributaria de activos y pasivos y su base contable para su inclusión en los estados financieros.

6d Impuestos diferidos y beneficios tributarios no reconocidos en años anteriores, de acuerdo con las normas establecidas en Boletines Técnicos anteriores.

OBJETIVOS Y PRINCIPIOS BÁSICOS

7. En el presente Boletín Técnico los objetivos del impuesto a la renta se establecen en términos del balance general, como sigue:

7ª Reconocer el monto del impuesto a la renta a pagar o a recuperar proveniente del ejercicio corriente

7b. Reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos correspondientes a las consecuencias tributarias futuras de hechos ya reconocidos en los estados financieros.

8. Para la implementación de los objetivos antes señalados, los siguientes principios básicos son aplicados en la contabilización del impuesto a la renta a la fecha de los estados financieros:

8ª. Se reconoce un pasivo o activo por impuestos, por la estimación de los impuestos a pagar o a recuperar por el año corriente.

8b. Se reconoce un pasivo o activo por impuestos diferidos por la estimación futura de los efectos tributarios atribuibles a diferencias temporarias. Además, se reconoce un activo por impuestos diferidos por el beneficio tributario presente o futuro de pérdidas tributarias. Asimismo, se reconoce el correspondiente impuesto diferido originado por otros eventos que crean diferencias entre la base tributaria de activos y pasivos y su base contable para su inclusión en los estados financieros.

8c 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. 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. En el caso de filiales en el exterior la tasa aplicable es la vigente en la jurisdicción en que opera la respectiva filial, más la tasa de impuesto aplicable en Chile cuando las utilidades sean remesadas.

8d La medición de los activos por impuestos diferidos es reducida, si es necesario, por el importe de cualquier beneficio tributario que en base a la evidencia disponible se espera que no será realizado.

8e La valorización de los activos y pasivos por impuestos diferidos para su correspondiente contabilización, se determina a su valor de libros a la fecha de medición de los impuestos diferidos. Dicho valor de libros no debe ser descontado al valor presente.

9. Las excepciones a la aplicación de los objetivos y principios básicos son las siguientes:

9a. No se deberá contabilizar un activo o pasivo por impuesto diferido por diferencias relativas a la valoración de inversiones permanentes en otras empresas. Consecuentemente con su clasificación como inversiones permanentes en otras empresas, las diferencias entre el valor registrado de dichas inversiones de acuerdo con lo establecido en los Boletines Técnicos N°42 y N°51 y el valor tributario de las mismas debe considerarse como una diferencia permanente, a no ser que sea predecible que las diferencias reversarán en el futuro con un efecto tributario, en cuyo caso deberán ser consideradas diferencias temporarias.

9b No se deberá contabilizar un activo o pasivo por impuesto diferido por diferencias relativas a los activos y pasivos de inversiones en empresas relacionadas en el exterior, cuyos estados financieros, según el Boletín Técnico N°51, deban ser traducidos desde la moneda del país al peso chileno usando tasas históricas, cuando dichas diferencias sean originadas por cambios en la tasa de conversión o de indexación para fines tributarios de esos países.

DIFERENCIAS TEMPORARIAS Y PERMANENTES

10. Pueden existir dos tipos de diferencias entre el resultado contable del estado de resultados antes de impuesto a la renta y el resultado tributario (renta líquida imponible):

10a. Las que revierten en uno o más períodos futuros y que, para propósitos de la aplicación del presente Boletín Técnico, se denominan diferencias temporarias.

10b. Las que nunca revierten y que, para propósitos de la aplicación del presente Boletín Técnico, se denominan diferencias permanentes.

DIFERENCIAS TEMPORARIAS

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

12. Los activos y pasivos por impuestos diferidos, que resultan de estas diferencias temporarias, están basados en la suposición de que los activos y pasivos del balance general de una empresa se realizarán o se liquidarán por un importe igual a su valor de libros.

13. Una diferencia temporaria se origina, por ejemplo, por el uso de depreciación acelerada para fines tributarios y de depreciación sobre vida útil normal para fines contables. Esto crea una diferencia en el tiempo entre los resultados tributarios y contables, ya que el uso de la depreciación acelerada para fines tributarios reducirá el gasto por impuesto a la renta a pagar en los años en que se utilice dicho beneficio tributario, por la mayor depreciación considerada para efectos tributarios. Sin embargo, en los años siguientes la depreciación contable no será aceptada como gasto tributario, ya que fue utilizada como tal en forma anticipada. En este ejemplo se origina el diferimiento de un pasivo por impuesto a la renta.

DIFERENCIAS PERMANENTES

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

CATEGORÍAS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS

15. Se identifican las siguientes categorías principales de diferencias temporarias, que son causadas por hechos que resultan en diferencias entre el valor de libros de activos y pasivos y el valor que se les asigna al determinar el resultado tributario:

15^a. Ingresos o ganancias contabilizados en un ejercicio pero que son considerados como ingresos tributarios en un ejercicio posterior, los cuales dan origen a un activo contable y no tributario. Un ejemplo de esto son los activos contabilizados por servicios prestados y no facturados que no son ingreso tributario hasta la fecha en que se cobren o facturen.

15b. Gastos o pérdidas contabilizados en un ejercicio pero que son considerados como gasto tributario en un ejercicio posterior, los cuales dan origen a un pasivo contable y no tributario. Un ejemplo de esto es la provisión para garantías por productos vendidos contabilizada como pasivo de acuerdo a la estimación de gastos futuros por este concepto, pero que no es gasto tributario hasta que se incurra en los gastos de reparación o reposición pertinentes.

15c. Ingresos o ganancias contabilizados en un ejercicio pero que fueron considerados como ingresos tributarios en un ejercicio anterior, los cuales dan origen a un pasivo contable y no tributario por el ingreso recibido anticipadamente en el ejercicio anterior. Un ejemplo de esto son los ingresos por servicios facturados y no prestados, que son ingreso tributario al momento de la facturación y un ingreso contable al momento de la prestación del servicio.

15d. Gastos o pérdidas contabilizados en un ejercicio pero que fueron considerados como gasto tributario en un ejercicio anterior, los cuales dan origen a un activo contable mayor que el activo tributario. Un ejemplo de esto es el uso de la depreciación acelerada de los bienes del activo fijo, ya que para efectos tributarios la depreciación se considera en un plazo menor de vida útil que para efectos contables.

16. Otras diferencias temporarias son las originadas por la valorización de inversiones, ya que contablemente pueden estar valorizadas a su valor de mercado cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en resultados, mientras que su valor tributario es el costo de adquisición corregido monetariamente, lo cual genera una diferencia temporaria

17. Además, las diferencias temporarias se pueden clasificar en diferencias temporarias imponibles y deducibles según el efecto futuro que tendrán en el pago de impuesto a la renta:

17^a. Las diferencias temporarias imponibles al revertirse en el futuro causarán un aumento en el pago de impuesto a la renta y originan pasivos por impuestos diferidos. Un ejemplo de este tipo de diferencia temporaria es el uso de la depreciación acelerada para fines tributarios y de depreciación normal para fines contables.

17b. Las diferencias temporarias deducibles al revertirse en el futuro causarán una reducción en el pago del impuesto a la renta y originan activos por impuestos diferidos. Un ejemplo de este tipo de diferencia temporaria es la provisión para cuentas incobrables, ya que no es aceptada como gasto hasta el castigo de la respectiva cuenta por cobrar.

En el Anexo A adjunto se presentan diversos ejemplos de diferencias permanentes, diferencias temporarias, su clasificación en imponibles y deducibles, y su efecto en la creación de un activo o pasivo por impuestos diferidos.

OTROS EVENTOS QUE CREAN DIFERENCIAS ENTRE LA BASE CONTABLE Y TRIBUTARIA

18. Otros eventos que crean diferencias entre la base tributaria de activos y su base contable es la valorización de activos a su valor de mercado, cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio. Debido a que el costo tributario de dichos activos es el costo de adquisición corregido monetariamente, se origina un efecto por impuesto que implica que el mencionado ajuste en patrimonio debe ser registrado neto de la contabilización de dicho impuesto. La contabilización de este impuesto significará reducir el señalado ajuste en patrimonio, pero no afectará el gasto por impuesto a la renta, ya que dicho ajuste en patrimonio es reversado a la fecha de realización de los activos.

En el Anexo A adjunto se presentan algunos ejemplos que crean diferencias entre la base tributaria de activos y su base contable, cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio, y su efecto en la creación de un activo o pasivo por impuesto diferido.

OPINIÓN

19. Con el objetivo de correlacionar el efecto tributario de las transacciones registradas en los estados financieros, se deberá contabilizar un activo o pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que han dado origen a un valor contable de los activos y pasivos distinto de su valor tributario. Además, se deberá contabilizar un activo por impuesto diferido correspondiente al beneficio tributario futuro por la existencia de pérdidas tributarias. Asimismo, se deberá contabilizar el correspondiente impuesto diferido originado por la valorización de activos a su valor de mercado, cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio.

20. El gasto o ingreso neto por impuesto diferido durante un año, corresponderá a la variación durante ese año en los activos y pasivos por impuestos diferidos generados por diferencias temporarias y pérdidas tributarias. El impuesto diferido originado por la valorización de activos a su valor de mercado, cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio, significará reducir el señalado ajuste en patrimonio pero no afectará el gasto por impuesto a la renta del año.

21. Para la contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán usar bases uniformes, considerar los objetivos y principios básicos establecidos en los párrafos 7 al 9 y los establecido en los párrafos siguientes.

22. Por las diferencias permanentes que dan origen a un valor contable de los activos y pasivos distinto de su valor tributario, no se deberá contabilizar ningún activo o pasivo por impuestos diferidos, ya que son causadas por transacciones que son registradas en los estados financieros de un ejercicio y que nunca afectarán la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta ni el correspondiente pasivo a pagar.

DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS

23. La determinación de impuestos diferidos se debe efectuar para cada empresa que sea una entidad afecta al impuesto a la renta. La determinación de los impuestos diferidos incluye los siguientes pasos:

23a. Identificar los tipos y montos de diferencias temporarias e

identificar la naturaleza y monto de las pérdidas tributarias que implican

un beneficio tributario.

23b. Calcular el pasivo por impuesto diferido total para las diferencias temporarias imponibles aplicando la tasa de impuesto indicada en el párrafo 8c.

23c. Calcular el activo por impuesto diferido total para las diferencias temporarias deducibles aplicando la tasa de impuesto indicada en el párrafo 8c.

23d. Calcular el activo por impuesto diferido por la existencia de pérdidas tributarias que implican un beneficio tributario, ya sea por la aplicación de dicha pérdida a utilidades tributarias anteriores y/o futuras.

23e. Ajustar los activos por impuestos diferidos mediante una cuenta de provisión de valuación si, en base a la evidencia disponible, es probable que parte o todo el activo impuesto diferido no será realizado.

23f. Calcular el correspondiente impuesto diferido originado por la valorización de activos a su valor de mercado, cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio.

PROVISIÓN DE VALUACIÓN

24. La realización futura de los beneficios tributarios de diferencias temporarias deducibles o de pérdidas tributarias depende de la existencia de suficientes utilidades tributarias en el futuro. En consecuencia, toda la evidencia disponible, tanto positiva como negativa, debe ser considerada para determinar la necesidad de esta provisión de valuación, la cual puede consistir en información pasada o futura.

25. Los pasos a considerar para concluir sobre la necesidad de esta provisión de valuación, son los siguientes:

25^a. Determinar el importe del activo por impuesto diferido registrado para cada diferencia temporaria deducible y para las pérdidas tributarias.

25b. Determinar las fuentes de utilidades tributables futuras que estarán disponibles para la absorción de diferencias temporarias deducibles o beneficios por aplicación futura de pérdidas tributarias.

Para esto se considera:

I Las reversiones futuras de diferencias temporarias imponibles existentes.

I La estimación de utilidades tributarias futuras sin considerar el reverso de diferencias temporarias imponibles.

I La realización de un beneficio tributario por pérdidas tributarias mediante su aplicación a ejercicios pasados, lo cual dependerá si dicha aplicación se efectúa contra utilidades que cuenten con créditos tributarios por impuestos pagados en años anteriores.

I Las estrategias de planeamiento tributario futuro que podrían, si es necesario, ser implementadas para crear utilidades tributarias.

25.c Determinar, en base a toda la evidencia disponible, la probabilidad de realización del activo por impuesto diferido.

25d.Registrar el monto de la cuenta de provisión de valuación para los activos por impuestos diferidos.

En el Anexo B adjunto se presenta un caso con la determinación y medición de impuestos diferidos.

CAMBIOS EN LA PROVISIÓN DE VALUACIÓN Y EN LAS BASES TRIBUTARIAS

26. Los efectos de un cambio entre el saldo al inicio y el saldo al final del año en la provisión de valuación producto de una modificación en las circunstancias que causó un cambio en la probabilidad de realización de los activos por impuestos diferidos, deberá ser registrado en los resultados de la empresa bajo el rubro impuesto a la renta.

27. Los efectos de un cambio en la legislación tributaria, ya sea que modifique la condición tributaria de las diferencias temporarias o las tasas de impuestos, 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.

PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

28. Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben ser clasificados en el balance general en circulantes y a largo plazo, basados en la clasificación en el balance general del correspondiente activo o pasivo que dio origen a la diferencia temporaria.

29. Cuando la diferencia temporaria causante del activo o pasivo por impuesto diferido no está asociada con una partida del balance general, la clasificación del impuesto diferido se basa en la expectativa de reversión de la diferencia temporaria.

PRIMER EJERCICIO DE APLICACIÓN DE ESTE BOLETÍN

30. Las normas contables sobre impuesto a la renta vigente con anterioridad a la aplicación de este Boletín, permitan que las diferencias temporarias cuyo reverso se compensaba por la creación de diferencias temporarias de igual naturaleza fueran solamente reveladas en notas a los estados financieros, sin contabilizar los correspondientes impuestos diferidos. Considerando lo antes señalado, las normas del presente Boletín Técnico serán aplicables sólo para las diferencias temporarias, los beneficios tributarios por pérdidas tributarias y los otros eventos que crean diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos, que se

originen a partir del primer ejercicio contable que se aplique este Boletín. Para estos efectos se deberá:

30a. Determinar al inicio del ejercicio todos los activos y pasivos por impuestos diferidos según se establece en el presente Boletín.

30b. Comparar los importes de dichos impuestos diferidos con el saldo registrado al inicio del ejercicio y determinar las diferencias entre ambos.

30c. Contabilizar las diferencias de impuestos diferidos determinadas en el punto anterior como sigue:

c.1 Cuando las diferencias determinadas en el punto anterior representen activos por impuestos diferidos, dichos activos serán contabilizados con abono a una cuenta de pasivo complementaria.

c.2 Cuando las diferencias determinadas en el punto anterior representen pasivos por impuestos diferidos, pasivos serán contabilizados con cargo a una cuenta de activo complementaria.

c.3 Las cuentas de activo y pasivo complementarias antes señaladas, serán amortizadas con cargo o abono, respectivamente, al gasto por impuesto a la renta del año, en un plazo promedio ponderado de reverso. Dicho plazo será calculado individualmente para las cuentas de activo y pasivo complementarias, en función del plazo estimado de reverso de las diferencias temporarias que dieron origen a los activos y pasivos por impuestos diferidos, excepto el pasivo complementario originado por el activo por impuestos diferidos por pérdidas tributarias, cuya amortización será en función de la utilización real de dichas pérdidas tributarias.

c.4 Las cuentas de activo o pasivo complementarias asociadas al pasivo o activo por impuestos diferidos, respectivamente, originados por la valorización de activos a valor de mercado cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio, serán amortizadas con cargo al pasivo por impuesto diferido o abono al activo por impuesto diferido, respectivamente, sin afectar el gasto por impuesto a la renta del año. Esta contabilización es debido a que dicho ajuste en patrimonio es reversado a la fecha de realización de los activos.

c.5 Las cuentas de activo y pasivo complementarias deberán ser presentadas en el balance general rebajando los correspondientes pasivos o activos por impuestos diferidos, respectivamente, que les dieron origen.

30.d Revelar en una nota a los estados financieros la aplicación del presente Boletín como un cambio en un principio de contabilidad en el primer ejercicio de su aplicación.

REVELACIONES EN NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

31. Se deberá revelar en una nota a los estados financieros lo siguiente:

31.a Los activos y pasivos por impuestos diferidos contabilizados

31.b Las cuentas de activo y pasivo complementarias contabilizadas de acuerdo con el punto 30c, y el plazo promedio ponderado utilizado para su reverso.

31c. El total de la provisión de valuación contabilizada por los activos por impuestos diferidos.

31d. El monto de cualquier activo o pasivo por impuesto diferido que no deba ser reconocido bajo las normas del presente Boletín.

31e La composición del gasto por impuesto a la renta segregando:

- Gasto o ingreso tributario corriente (provisión del año y la eventual diferencia entre el monto declarado y la provisión de impuesto de años anteriores)
- Efecto por activos o pasivos por impuestos diferidos y por la amortización de las cuentas de activo y pasivo complementarias contabilizadas de acuerdo con el punto 30c.
- Beneficio tributario por pérdidas tributarias
- Efectos en los activos o pasivos por impuestos diferidos por cambios en la provisión de valuación.