

XIII Asamblea General de ALAFEC

Buenos Aires, Argentina
del 9 al 12 de Octubre de 2012



**“ALCANCES DE LA APLICACIÓN DE LA NIC
12 EN ARGENTINA Y CHILE”**



**XIII ASAMBLEA GENERAL DE ALAFEC
09 AL 12 DE OCTUBRE 2012
BUENOS AIRES, ARGENTINA**



“ALCANCES DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN ARGENTINA Y CHILE”

Área Temática:

**Contabilidad: información para la toma de decisiones
Contabilidad Financiera**

Investigadores¹:

Valeria G. Perez

Universidad Nacional del Litoral de Santa Fe, Argentina

Contadora Pública Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, Argentina. Maestranda de la Maestría en Docencia Universitaria de la Facultad de Humanidades y Ciencias de la Universidad Nacional del Litoral

Email: vperez@fce.unl.edu.ar

Domicilio: Moreno 2557, Santa Fe, Provincia de Santa Fe, Argentina, CP 3000.-

Germán R. Pinto Perry

Universidad de Santiago, Chile

Contador Público y Auditor, Licenciado en Contabilidad y Auditoría, Postulado en Legislación Tributaria y Magister en Planificación y Gestión Tributaria de la Universidad de Santiago de Chile. Alumno del Programa de Doctorado en Ciencias de la Administración - USACH

Email: germa.pinto@usach.cl

Domicilio: Avda. Libertador Bernardo O'Higgins 3363, Estación Central, Santiago de Chile
Fono: 56-2-718 0730; 56-9-97462374

¹ Los investigadores realizan esta investigación, en virtud del convenio de intercambio académico y cultural que ambas casas de estudios han firmado en el año 2011.

Resumen

El principio contable de devengado obliga a las entidades a considerar en el resultado del periodo todos aquellos conceptos que afectan la situación económica y financiera, sin importar si estos conceptos están respaldados por la erogación o sobrevalorando el hecho de realizarlos en obediencia de alguna disposición que no respete los criterios contables. Esto sucede con el resultado afecto a tributos que está normado por disposiciones legales que difieren de los principios de Contabilidad. Estas discrepancias son tratadas contablemente a través de procedimiento llamado “impuesto diferido” en donde concilian aquellas discrepancias que tienen una compensación en el tiempo de acuerdo a las normas legales tributarias y el tratamiento regado para la Contabilidad.

Esta investigación tiene por objetivos el conocer este principio de devengado como criterio rector del tratamiento contable, como también busca conocer cómo es tratado en la NIC 12 aplicable en Chile y en la RT 17 aplicable en Argentina. Por otro lado, analiza el tratamiento dado a conceptos relevantes que la NIC 12 destaca como las pérdidas tributarias, el good will y el bad will. Finalmente pretende conocer cuáles son las diferencias temporarias más frecuentes en las empresas chilenas que aplican el cuerpo normativo denominado NIIF-NIC y su eficiencia en la revelación de información.

Los resultados obtenidos acusan una gran cantidad de conceptos que son ajustados, siendo 207 en impuesto diferido en activo y 152 en pasivos, de acuerdo al estudio que se realizó a 29 sociedades anónimas abiertas chilenas, según los datos revelados en los estados contables intermedios preparados al 31 de marzo de 2012.

La investigación, de tipo descriptiva, adoptó una metodología cuantitativa al considerar una realidad externa al sujeto investigativo, la cual es descubierta según un procedimiento objetivo. Lo primero que se hizo con este enfoque fue descubrir los criterios doctrinarios que sustentan este tratamiento; posteriormente se analizaron cómo están recogidos en la NIC 12 y finalmente se analizó la información revelada en notas a los estados contables de las empresas señaladas.

Aspectos Metodológicos

Planteamiento del Tema

El impuesto diferido es un tratamiento contable que pretende evidenciar el efecto del gasto tributario en las entidades, según el momento en que se hacen efectivos la afectación de los ingresos y deducción de los gastos o costos, haciendo una consolidación entre los criterios impositivos y los principios contables. Para normar este tratamiento existen distintas normas contables como la Resolución Técnica N°17 (RT 17) aplicable en Argentina y la Norma Internacional de Contabilidad N°12 (NIC 12) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) norma que se aplica en Chile a través de la Norma Información Contable Chile N°12 emitida por el Colegio de Contadores de Chile A.G.

En el caso particular de la NIC 12, se recoge la abstracción de la doctrina que emana de Europa y presenta una serie de criterios que asume, son aplicables para las diferencias entre la legislación tributaria del país en donde se aplica. Ahí resulta interesante analizar qué tipo de conceptos dan nacimiento a este tratamiento, con el objeto de validar su aplicación y beneficio para información que revela la Contabilidad.

El tema a investigar, entonces, es el estudio del alcance de los criterios contables contenidos en la NIC 12 en Chile y Argentina.

Preguntas de Investigación

Nuestra investigación se centra en una pregunta básica: ¿Qué aplicación tiene la NIC 12 en la realidad de las empresas argentinas y chilenas, de acuerdo a las diferencias temporarias? A su vez, también distinguimos otras preguntas específicas como:

¿Qué principios contables sustentan la normalización realizada por la NIC12? Y ¿Qué conceptos son reflejados en los impuestos diferidos?

Metodología a Utilizar y Alcance de la Investigación

Nuestra investigación es descriptiva y adoptará una metodología cuantitativa para conocer las características del tratamiento del impuesto diferido contenido en:

- La doctrina argentina
- La normativa argentina
- La normativa chilena

Luego se realizará una comparación de los criterios generales que la NIC 12 señala en relación con la legislación chilena.

Finalmente se analizará la información entregada por 29 sociedades anónimas chilenas en sus estados contables intermedios preparados al 31 de marzo del 2012. Estas empresas fueron seleccionadas en forma aleatoria del listado de acciones con presencia bursátil² que la Bolsa de Santiago preparó el día 20 de junio del presente año.

Este estudio es cuantitativo porque asume que la realidad es externa del investigador, no siendo cualitativa al no estar influenciada por el sujeto que la conoce (Fernández & Díaz, 2002); (Calero, 2000).

El estudio de las 29 sociedades anónimas se realizó analizando la nota de los estados contables referente al impuesto diferido según el formato que la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) ha normado para tales efectos.

Nuestra investigación tuvo un alcance teórico en los autores a que recurrimos y que están señalados en la bibliografía de este documento, debido a la cercanía y prestigio de sus obras. Las 29 empresas seleccionadas fueron elegidas aleatoriamente y aprovechando el acceso que se tiene a su información contable a través de la página web de la Bolsa de Comercio de Santiago de Chile.

Objetivos de la Investigación

Se buscan los siguientes objetivos.

1. Conocer los principios contables que fundamentan el tratamiento contable denominado “impuesto diferido”
2. Conocer cómo se ha normado este tratamiento en la NIC 12 y en la RT 17 argentina.

² Una acción tiene “presencia bursátil” cuando tiene presencia ajustada superior a 25%. La presencia ajustada es el porcentaje de días de cotización en bolsa en donde el título tuvo transacciones iguales o superiores a 1.000 unidades de fomento, unos 45.400 dólares aproximadamente, sobre un lapso de 180 días. Este es un índice que evidencia la liquidez del título. Fuente: www.bolsadesantiago.cl consultado el día 27 de junio de 2012, basado en la normativa de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) en su Norma de Carácter General N° 327 de 17 de enero de 2012.

3. Determinar cuál es el tratamiento tributario de las pérdidas tributarias, del good will y bad will según la legislación chilena, y su discrepancia con el tratamiento contable que ameritan su revelación a través del impuesto diferido.
4. Conocer las diferencias temporarias de mayor frecuencia en las empresas chilenas que aplican el cuerpo normativo denominado NIIF-NIC.
5. Evaluar la eficiencia de la información revelada y normada en Chile

Marco Teórico y Normativo

Aspectos Doctrinarios del Impuesto Diferido

Al estudiar el denominado “Método del Impuesto Diferido” nos encontramos con el desarrollo de conceptos doctrinarios abstractos, que son tratados por autores como Hauque y Di Russo (2001) y Zgaib (2004), de los cuales nos surgen las siguientes preguntas:

- ¿Qué principios contables se aplican en este método?
- ¿La aplicación del mismo genera información contable útil destinada a terceros?
- ¿A qué tributos puede aplicarse esta metodología de compatibilizar las diferencias generadas por la información contable y la información fiscal?
- ¿Cómo afecta el principio de lo devengado en la aplicación de este método?

Las respuestas a estas consultas se convierten en la doctrina que es fuente para la emisión de normas profesionales. Estos análisis pregonan la aplicación del *Principio de lo Devengado*, con el que se considera que “*los resultados deben contabilizarse en los períodos en que ese generan, sin entrar a considerar si han afectado los fondos del ente*” (Fowler Newton; 2004, pag 330); para ello, debe identificarse el *hecho económico generador* en el periodo al cual corresponde o compete cada resultado. Por lo que, el resultado arrojado en el ejercicio económico representa la realidad económica de la entidad, contemplando las normas contables profesionales que parten de la definición de un modelo contable.

Por otro lado, las normas contables legales – fiscales³, buscan el objetivo de revelar la capacidad contributiva de la entidad, a través de su renta, así como del análisis de los resultados proviene de transacciones con terceros, es decir, cuando la operación gravada queda perfeccionada desde el punto de vista legislativo, empleando los criterios establecidos por la normativa fiscal, la que varía con los principios aplicados por las normas contables profesionales.

Casos como⁴

- Las ganancias impositivas no reconocidas contablemente – presunción de ciertas rentas.
- Los gastos reconocidos impositivamente, pero no así en el resultado contable – ciertas actividades productivas bajo leyes de promoción de inversiones
- Las ganancias reconocidas contablemente y que no estén sujetas a gravamen de renta – ciertos reintegros por exportaciones
- Los gastos contables que no son deducibles impositivamente – ciertas previsiones contables, o por topes para su deducción.

En ciertos casos generados por la temporalidad en los reconocimientos de los resultados, entre el contable y el fiscal, la normativa fiscal se aparta del criterio de *lo devengado* aceptado por la Contabilidad, difiriendo el devengamiento o permitiendo la aplicación del criterio de *lo percibido* en algunas situaciones.

En relación al Impuesto a las Ganancias (en Argentina) o a la Renta (en Chile), que es el emblemático para el análisis del Método del Impuesto Diferido, de la aplicación de las normas contables legales – fiscales se obtiene un resultado impositivo que difiere al

³ Esta mención a las “normas contables legales-fiscales” tienen aplicación en Argentina y no completamente en Chile, ya que pese a existir artículos que indiquen cómo se determinan el resultado contable o cómo se tienen que contabilizar algunas transacciones, no son directrices para el ejercicio profesional. Así lo ha interpretado el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) en diversos pronunciamientos. Oficio N° 987 de 13 de marzo de 2001.

⁴ Esquema extraído de documento “Método del Impuesto Diferido” publicado por Auditoria Group” en www.auditoriagroup.com.ar Accedido el 15 de junio de 2012. Agradecemos el aporte en la formalización de conceptos profesionales que hace esta empresa.

obtenido por la aplicación de las normas contables profesionales, generando la divergencia entre el resultado contable y el impositivo. Estas discrepancias en los criterios contables e impositivos, surgen por distintas razones, las cuales pueden clasificarse en dos grandes causas:

- Las **diferencias permanentes o definitivas**: Son aquellas que, debido a situaciones que generan resultados – positivos o negativos- solo contables o solo fiscales, no se reversarán en el futuro, las que no deberían alterar el monto del Impuesto como gravamen del periodo pues, a pesar de las diferencias de criterios de las normas contables y legales-fiscales, estas diferencias no generan perjuicios ni beneficios en los ejercicios futuros.
- Las **diferencias temporarias o temporales**: Son las diferencias causadas por las transacciones que afectan en periodos diferentes la Contabilidad y la situación fiscal de la entidad. Por ello sus efectos se reversarán en el futuro, de lo contrario estas diferencias generarían beneficios o perjuicios en los ejercicios futuros.
Como consecuencia de estas diferencias, y, con el fin de respetar la aplicación del principio de lo devengado en la Contabilidad de la entidad, se deberá atribuir al ejercicio el impuesto que surja de la aplicación de la alícuota en función del resultado impositivo neto los efectos de estas diferencias temporarias.

De los análisis de diferencias temporarias, se observan los realizados por Hauque y Di Russo (p 3):

- Ingresos reconocidos contablemente en el ejercicio informado, y gravados impositivamente en otro/s ejercicio/s
- Ingresos gravados impositivamente en el ejercicio informado y reconocidos contablemente en otro/s ejercicio/s
- Gastos o pérdidas reconocidos contablemente en el ejercicio informado, y deducibles impositivamente en otro/s ejercicio/s
- Gastos o pérdidas deducibles impositivamente en el ejercicio informado y reconocidos contablemente en otro/s ejercicio/s

A fin de conciliar estas diferencias, se utiliza el método del impuesto diferido que realiza la conjunción aceptable por la doctrina contable para informar en los informes contables, respetando el principio de lo devengado, el cargo a los resultados del impuesto del ejercicio modificado por las existencias de estas diferencias que luego se reversan.

La aplicación del método da lugar al reconocimiento contable de activos y pasivos, que podrían referirse como siguen:

- **Las diferencias temporarias gravables o imponibles**, son las generadoras de pasivos por impuestos diferidos, que surgen cuando la ganancia contable es mayor – o - la pérdida contable menor, que la ganancia imponible según la ley fiscal, o, la pérdida a los fines fiscales sea menor. Darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el valor de los activos o pasivos que surge por la información contable se recupere o se liquide, respectivamente.
- **Las diferencias temporarias deducibles**, son las generadoras de activos por impuestos diferidos, surgen cuando la ganancia contable es menor, o, la pérdida contable es mayor en valores absolutos, que la ganancia imponible según la ley fiscal, o, la pérdida a los fines fiscales sea mayor. Darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la ganancia imponible o la pérdida fiscal en ejercicios futuros cuando el valor de los activos o pasivos se recupere o se liquide, respectivamente.

Analizando estas diferencias, dado los reconocimientos activos o pasivos que por este método se determinan, y contemplando luego la reversión de esas diferencias, concordamos con la observación realizada por los profesores Leila Di Russo y Sergio Hauque en el sentido de que *“el criterio contable en que se inspira este método, es el principio de lo devengado. El criterio básico a respetar es reconocer la variación patrimonial que importa el tributo o el gasto o la pérdida en sentido lato en el período en que se hayan producido los hechos sustanciales que lo generaron”* (p 4).

En este sentido, los criterios adoptados por las normas contables confluyen a reconocer los resultados de una entidad en el ejercicio económico que le competan. Mientras que, hasta mediados del siglo pasado, las convenciones doctrinarias contemplaban la existencia de los resultados provenientes solamente de las transacciones con terceros, es decir, cuando la operación que la origina queda perfeccionada desde el punto de vista legislativo, actualmente, tanto a nivel doctrinario como de normas contables profesionales y legales-fiscales (RT, NIIF, leyes fiscales) se analizan otros conceptos, como valor razonable y el rechazo al deterioro o a considerar parte del valor de los activos el costo amortizado, tal como ocurre en la legislación chilena, entre otros conceptos.

Las normas contables profesionales argentinas

Actualmente, el tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias a través del método del impuesto diferido está contemplado en la Resolución Técnica (R.T.) N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E) en su punto 5.19.6. Sin embargo, y mediante la estructura institucional existente en Argentina, las normas contables profesionales serán adecuadas a las normas internacionales de información financiera. Por ello, la F.A.C.P.C.E. ha emitido las R.T. N° 26, y la R.T. N° 29 que la modifica, a fin de realizar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), las que serán de aplicación:

- Obligatoria para las entidades bajo control de la Comisión Nacional de Valores (CNV);
- Opcional para el resto de las entidades, así como la aplicación de las NIIF para las PyMES

En tanto que, para entidades que elaboran sus estados contables conforme a las normas contables profesionales argentinas (NCPA), para cuestiones no previstas en las mismas, resultan de aplicación supletoria las NIIF.

La vigencia para la adopción de las NIIF es a partir de los ejercicios iniciados al 01 de enero de este año 2012. Por consiguiente, la aplicación de las NIC 12, será aplicada

obligatoriamente para ciertas entidades, opcionalmente para otras o supletoriamente para cuestiones no previstas en las NCPA. Por su parte, la RT 17 contempla que el cargo por el impuesto a las ganancias deberá realizarse a través del método diferido. Así, en su sección 5.19.6.3.1 manifiesta que, cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos, se reconocerán activos o pasivos por impuesto diferidos (con dos excepciones). Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados. Las excepciones (es decir cuando una diferencia temporaria no origina activos o pasivos por impuestos diferidos) son:

1. Cuando la diferencia tiene que ver con un valor llave que no es deducible impositivamente.
2. Cuando la diferencia tiene que ver con el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - a. No una combinación de negocios
 - b. A la fecha de la transacción no afecta al resultado contable ni el impositivo.

En tanto, para la medición de los pasivos o créditos originados por la aplicación del método, se realizara de acuerdo a los criterios establecidos por la Resolución Técnica 17 para “otros pasivos y otros créditos en moneda” (sección 5.3 y 5.15), esto es por su valor nominal o por su valor descontado, en siguientes los términos: si el ente estuviera en condiciones financieras de cancelarla anticipadamente la deuda y hechos anteriores o posteriores a la fecha de cierre de los estados contables revelaran su conducta o modalidad operativa en ese sentido, la medición contable del pasivo se efectuará al valor descontado de la deuda, calculado con la tasa que el acreedor aceptaría para recibir su pago anticipado.

La NIC 12 adopta al igual que las NCPA el método de la deuda. Y, al igual que lo hace la FACPCE, las diferencias originadas por el ajuste por inflación son consideradas transitorias. Sin embargo, para la medición de los activos y pasivos generados por la aplicación del método se aplica su valor nominal.

Respecto a los Activos contabilizados por su valor razonable, la NIC 12, en su párrafo 20, refiere a aquellos “que sean objeto de revaluación”, y, en función de la recientemente

emitida RT N° 31, la contemplación de la revaluación opcional de los activos fijos está vigente para los ejercicios económicos desde el 01 de enero de este año 2012. En tanto, la norma contable legal-fiscal no contempla esta herramienta. En esta situación, nos encontramos frente a una diferencia temporaria, y en función del tratamiento contable que se aplica a ese mayor valor del activo fijo es la acreditación de una cuenta cuya denominación será “saldo por revaluación” componente del Patrimonio Neto, el tratamiento del método del impuesto diferido se imputaría contra dicha cuenta (NIC 12 párrafo 64).

Aspectos Aplicables a la Realidad Chilena, de la NIC 12

En Chile, esta normativa tiene vigencia según el plan de convergencia que el Colegio de Contadores de Chile A.G. a contar del 1 de enero de 2009, según consta en el Anexo B 7 Titulado NIF Chile N°12, del Boletín Técnico 79 que incorporó este paquete normativo en el ejercicio profesional chileno. Sin embargo, ante las distintas fechas que la Superintendencia de Valores y Seguros ha señalado como fecha de incorporación, esta entrada en vigencia en enero de 2009 quedó postergada y solo se aplica en forma voluntaria. Eso sí, se ha establecido que en enero de 2013 la aplicación será completa.

Análisis de los Objetivos de la NIC 12 según la realidad Chilena

Los dos objetivos señalados en la norma son:

“El principal tema en discusión al contabilizar los impuestos a la renta es cómo tratar las consecuencias tributarias actuales y futuras de:

- a) la recuperación (liquidación) futura del valor libros de los activos (pasivos) que se reconocen en el balance general de una entidad;*
- b) las transacciones y otros hechos del período en curso que se reconocen en los estados financieros de una entidad.”*

Estos objetivos son atendibles a la realidad chilena, pues esta legislación tributaria concibe un resultado afecto a imposición fiscal que es distinto al contable. Lo importante de estas diferencias, es que el imperativo tributario está contenido en una ley de la República que

ordena realizar ciertos ajustes como el de corrección monetaria, aspecto que no es exigido por la normativa contable.

También se aplican estos objetivos porque en la liquidación o recuperación de activos o pasivos según sus valores contables, puede haber diferencias en su valor tributario, como también en la contabilización de determinadas transacciones y que ameritan reflejar estos efectos en los estados contables.

Análisis del tratamiento del “good will” o “bad will”

La NIC 12 destaca como principales o más relevantes, ciertas diferencias temporarias como el *good will* y de el *bad will* asumiendo que en las legislaciones tributarias de los países no se aceptan las deducciones y efectos en resultados que sí están normadas en la NIC de combinación de negocios.

El caso chileno en esta materia está sufriendo interesantes cambios, pues el proyecto de reforma tributaria que está siendo debatida en el Congreso Nacional Chileno (a junio de 2012) establece normas precisas sobre esta materia. En efecto, hay dos modificaciones a los artículos 15 y al número 9 del artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta (LIR)

Tratamiento tributario del good will

El proyecto de reforma tributaria establece que al realizar una fusión, incluyéndose dentro de este concepto la reunión del 100% de acciones o derechos sociales y cuando el valor de la adquisición de la empresa absorbida es mayor que el capital propio tributario, se genera una diferencia que es procedente distribuir entre los activos no monetarios que son recibidos por la empresa absorbente y que provienen de la compañía absorbida. Si de haber aún una diferencia, se considera un gasto diferido que se amortiza en 10 años.

El ajuste del valor de los activos no monetarios se hace hasta igualar el valor “tributario” de estos, al valor de mercado.

Tratamiento tributario del bad will

El mismo proyecto de norma legal establece que al pagar menos por un patrimonio tributario mayor, se genera una suma que también es procedente ajustar en los activos no monetarios hasta igualar su valor tributario con el valor de mercado. Si aún genera una

diferencia que no es posible distribuir, se considera un ingreso diferido que se amortiza en 10 años.

Tratamiento según la NIC 12 para generar diferencias temporarias

La NIC 12 establece que existen diferencias cuando las legislaciones que *“no permiten reducciones del valor de libros del ‘goodwill’ como un gasto deducible al determinar la renta líquida imponible”* (párrafo 21). Esto genera diferencias temporarias porque la base tributaria (monto asignado a dicho activo o pasivo para efectos tributarios) es cero, es decir, no tiene valor tributario porque no se acepta su imputación al resultado.

La situación es distinta en el caso chileno, pues es procedente en un mayor número de casos que el good will o bad will sea ajustado contra el valor de los activos igualándolos a su valor de mercado. Si ese valor de mercado es igual al valor justo por el cual se absorben los activos y pasivos de la empresa que fue fusionada, no habría diferencia y, por ende, no habría diferencia temporaria. En cambio, si del prorrateo surge una suma que no puede ser distribuida o no hay activos monetarios, el intangible no es amortizable en las mismas condiciones entre el tratamiento tributario y el contable. En este caso sí habría una diferencia temporaria por estos activos y estos pasivos diferidos.

Sobre lo mismo, la norma tributaria establece que los activos y pasivos diferidos generados por una fusión imperfecta de empresas (Pinto Perry, 2005) (fusión impropia como lo señala el legislador), deben ser reajustados periódicamente según la variación del IPC en cada año, en circunstancias que la NIC 29 establece que no es procedente que en Chile haya ajuste por inflación.

Análisis del tratamiento de las pérdidas y créditos tributarios no utilizados.

Estos conceptos también son aspectos destacados en la NIC 12.

Consideramos que estos lineamientos solo son aplicables en las pérdidas tributarias, ya que no hay créditos tributarios en la legislación tributaria chilena que permitan el tratamiento contable que se señala.

Según el artículo 31 número 3 de la LIR, cuando un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa tiene un detrimento patrimonial producto de que sus gastos tributarios son mayores que los ingresos tributarios, se encuentra en situación de una

pérdida tributaria, la cual debe ser imputada a las utilidades acumuladas que tiene la empresa de ejercicios anteriores. Si de esta imputación aún surge un saldo negativo (aún tiene pérdida) el monto arrojado se arrastra al periodo siguientes actualizado por la variación del IPC por el ejercicio completo. Esta imputación se hace hacia el futuro sin periodo de extinción.

La pérdida se imputa a las utilidades tributarias acumuladas que están registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) en el cual se anotan las RLI que año a año son generadas y que están esperando ser retirados o distribuidos a los dueños de las entidades. También se anotan en este registro las utilidades que provienen de otras empresas de las cuales se recibieron participaciones (sociedades de personas) o dividendos (sociedades anónimas).

El hecho de imputar las pérdidas a las utilidades (al FUT) genera la pérdida del carácter de crédito contra el Impuesto Global Complementario o Adicional⁵, que tenía la utilidad que esperaba ser retirada, pero como ahora se destinó a absorber la pérdida, el impuesto de Primera Categoría que pagó en su oportunidad no tendrá el carácter de crédito. Ante esta situación, el legislador ha dispuesto que sea devuelto a la empresa que realizó la imputación.

Análisis contable de la pérdida tributaria según NIC 12

El hecho que la legislación tributaria establezca que una pérdida pueda generar un flujo a favor del contribuyente (cuando el impuesto de Primera Categoría que pagó la utilidad es devuelto porque no será ocupado como crédito contra los impuestos personales) es un antecedente para valorar esta partida como un activo, amén del hecho que permitirá no pagar impuestos en ejercicios futuros.

Independientemente de lo anterior, que en nuestra opinión es un hecho que no considera la norma contable, la NIC 12 señala que se reconoce impuesto diferido cuando hay pérdida tributaria, *“hasta la medida que sea probable que haya renta líquida imponible disponible*

⁵ El Impuesto Global Complementario es el tributo que afecta a las personas naturales con domicilio y residencia en Chile por el conjunto de rentas que perciban y, en algunos casos, devenguen. Los retiros y dividendos están en este grupo. El Impuesto Adicional es el tributo que afecta a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, sin importar si es persona natural (física) o jurídica (moral).

contra la cual se pueda utilizar las pérdidas tributarias” (párrafo 34). En otras palabras, solo se reconoce impuesto diferido por pérdidas tributarias cuando tenga la certeza de que en el futuro existirán utilidades tributarias que permitan su imputación.

Dada las disposiciones tributarias chilenas vigentes, esa posibilidad puede venir de dos fuentes:

- a) De la posibilidad que la entidad genere suficientes ingresos brutos que deriven en una utilidad, y
- b) De la posibilidad que la entidad perciba participaciones de sociedades de personas o dividendos de sociedades anónimas en suficiente cantidad que permitan su absorción completa, es decir, que tenga FUT futuro y suficiente.

Es importante señalar que una sociedad de inversiones, cuyos ingresos están constituidos exclusivamente por ingresos de otras sociedades (retiros y dividendos), puede estar en condición de pérdida tributaria en cada año, pero no de arrastre, ya que en cada periodo genera un resultado negativo al rebajar de la utilidad contable, los dividendos o retiros recibidos. Esto arroja una pérdida que es absorbida por el FUT, el cual está constituido exclusivamente por las utilidades de otras entidades.

En nuestra opinión, este hecho (imputación de pérdidas y generación de devolución de impuestos) no está claramente considerado en los criterios de la NIC 12, pues para considerar la contabilización de impuesto diferido por pérdidas valora los siguientes criterios.

- a) Si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias tributables (futuros ingresos tributables) que puedan ser imputados a la pérdida
- b) Si es probable que haya RLI antes que “venza” la pérdida. En Chile las pérdidas no prescriben. Es más, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha señalado (Oficio 393 de 04.02.2005) que la prescripción de seis años como máximo que contempla el Código Tributario como prescripción tributaria no limita la fiscalización y, por ende, la variación de su cuantía (Goldenberg, 2008). Esto es importante porque no sería aplicable este criterio en Chile. Por otro lado, que una entidad no tenga la perspectiva de una utilidad tributaria y, por ende, esté en situación de pérdida tributaria en forma constate, es un hecho que llama la atención del SII y es muy

probable que la entidad sea sujeto de fiscalización en forma contante, pues no es razonable que una empresa tenga rendimientos negativos por un periodo largo sin que quiebre.

- c) Que las pérdidas tributarias se generan por situaciones claramente identificables y que no se repetirán en el futuro. Esto es irrelevante en nuestra situación porque una entidad puede ser recurrente en la generación de resultados negativos, debido a que es, por ejemplo, una sociedad de inversiones, tal como ya se ilustró.
- d) Si la entidad puede realizar una “planificación tributaria” que revierta la situación patrimonial fiscal

Hay un antecedente que no señala la NIC 12, pero que nuestra realidad chilena sí la concibe y está dado en la fiscalización que el SII puede realizar. En efecto, una pérdida tributaria puede ser generada por la utilización de criterios que emanan de la LIR y que pueden ser cuestionados por el organismo fiscalizador, tal como podría ser el castigo en un solo periodo de una construcción en terreno ajeno (Oficio N° 1698 de 2010). En algunos oficios, el SII ha señalado que se puede realizar en uno, dos, tres, cuatro, cinco o seis años, siendo la elección del plazo una decisión del contribuyente (Oficio N°2557 de 1991). En cambio, en otros, ha señalado que se debe, obligatoriamente realizar en seis y en hasta lo que dure el contrato de arriendo que permitió que el arrendatario construya en terreno del arrendador (Oficio N° 3006 de 1996). En un caso tan particular como éste, la administración de la entidad debe ponderar si realmente tiene una pérdida tributaria que le generará un impuesto diferido, o si el SII puede impugnarla y rechazar su determinación.

Otras consideraciones en el tratamiento de las pérdidas tributarias según la NIC 12 y la LIR

A continuación mencionamos algunas diferencias menores en ambos tratamiento.

- a) **La LIR establece la aplicación de la corrección monetaria de los activos y pasivos no monetarios.** Esto genera una diferencia en el valor y costo de los activos y de los pasivos, pues por ley las RLI tienen que reflejar la variación del

poder adquisitivo, en cambio según la NIC 29, Chile no es un país hiperinflacionario y, por ende, no aplica corrección monetaria.

- b) **Aplicación de “tasa promedio” según el párrafo 49.** La NIC establece que en los casos que se apliquen diferentes tasas de impuestos “según los niveles de renta imponible”, se debe calcular el efecto en impuesto diferido con una tasa promedio del periodo. En Chile, el Impuesto a la Renta de Primera Categoría tiene el carácter de ser un tributo “real” y no “personal”, por lo que no distingue al sujeto si no que solo se le importa la generación del hecho gravado para aplicar la tributación, sin considerar al sujeto y, por ende, a su patrimonio. Es por ello que este párrafo no tiene aplicación en Chile.
- c) **Impuestos consolidados.** El párrafo 11 de la NIC 12 se refiere a la posibilidad de la existencia de impuestos consolidados. En Chile cada contribuyente es independiente y no hay un sustento legal para pensar que se pueda aplicar una tributación del grupo empresarial completo.
- d) **Mención a los créditos tributables.** La NIC 12 trata como sinónimos o como especies que tienen el mismo tratamiento cuando se trata de pérdidas tributarias y créditos tributarios. En nuestra legislación no hay créditos que se les pueda aplicar el mismo tratamiento que a los detrimentos patrimoniales.
- e) **Aplicación del valor justo.** La NIC 12 señala en su párrafo 20 la posible existencia de diferencias en los criterios de valorización de activos y de pasivos que contablemente se valorizan al valor justo. En Chile esto también ocurre en todas las consideraciones pues este criterio no cumple con los elementos del hecho gravado “renta” que es el objeto de tributación de la LIR. Existe la Ley N° 20.544 de octubre de 2011 que norma la tributación de los contratos derivados. En sus articulados señala que algunos de ellos se valorizan a su “valor justo”. Sin embargo, desconoce una serie de criterios que sí norma la NIC 32 y 39, como es el deterioro y el costo amortizado. Es por ello que podemos afirmar que aun cuando la legislación tributaria chilena hable de la valorización a “valor justo” es procedente contabilizar impuesto diferido porque su mención no es la que establece la normativa contable.

Análisis de las revelaciones de diferencias temporarias realizadas por sociedades anónimas chilenas.

Para analizar el tipo de diferencias más recurrentes en el mercado chileno, estudiamos la información revelada en la nota de impuestos diferidos que realizaron 29 sociedades anónimas abiertas chilenas fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile, según los estados intermedios presentados al 31 de marzo de 2012.

Este estudio arrojó 207 conceptos revelados por impuesto diferido de activo y 152 por impuesto diferido de pasivos.

Las diferencias contadas las hemos agrupados en 11 grupos que hemos vinculado a algunas normas de información financieras según el siguiente cuadro:

Concepto		Norma Vinculada
A	Activo fijo, activos biológicos, propiedad, planta y equipos, arrendamientos (leasing)	NIC 16, NIC 17, NIC 40, NIC 41, NIC 11,
B	Intangibles	NIC 38
C	Beneficios a empleados	NIIF 2, NIC 19, NIC 26
D	Instrumentos financieros	NIIF 7, NIC 32, NIC 39
E	Existencias e inventarios	NIC 2
F	Pérdidas y créditos tributarios	NIC 12
G	Combinación de negocios (tratamiento de good will o bad will)	NIIF 3
H	Ingresos	NIC 18
I	Deterioro	NIC 36
J	Obligaciones con el público (bonos)	NIC 23
K	Cuentas por cobrar (estimaciones o tratamiento contable de estas cuentas)	NIC 36
L	Otros, expresamente señalados como "otros activos" u "otros pasivos" y también partidas que no clasificaron en las otras categorías	NIC 20, NIC 21, NIC 29, NIC 37

De esta revisión hemos obtenido los siguientes valores en número de frecuencia de recurrencia en las menciones de las notas a los estados contables.

Respecto a los Ajuste por Impuesto Diferido de ACTIVO

Concepto		Norma Vinculada	Frecuencia	
			N°	%
A	Activo fijo, activos biológicos, propiedad, planta y equipos, arrendamientos (leasing)	NIC 16, NIC 17, NIC 40, NIC 41, NIC 11,	32	15%
B	Intangibles	NIC 38	18	9%
C	Beneficios a empleados	NIIF 2, NIC 19, NIC 26	18	9%
D	Instrumentos financieros	NIIF 7, NIC 32, NIC 39	12	6%
E	Existencias e inventarios	NIC 2	15	7%
F	Pérdidas y créditos tributarios	NIC 12	22	11%
G	Combinación de negocios (tratamiento de good will o bad will)	NIIF 3	1	0%
H	Ingresos	NIC 18	4	2%
I	Deterioro	NIC 36	4	2%
J	Obligaciones con el público (bonos)	NIC 23	2	1%
K	Cuentas por cobrar (estimaciones o tratamiento contable de estas cuentas)	NIC 36	14	7%
L	Otros, expresamente señalados como "otros activos" u "otros pasivos" y también partidas que no clasificaron en las otras categorías	NIC 20, NIC 21, NIC 29, NIC 37	65	31%

El detalle de cada grupo en particular se presenta en el Anexo N°1 de este trabajo.

Respecto a Ajuste por Impuesto Diferido por Pasivo

Concepto		Norma Vinculada	Frecuencia	
			N°	%
A	Activo fijo, activos biológicos, propiedad, planta y equipos, arrendamientos (leasing)	NIC 16, NIC 17, NIC 40, NIC 41, NIC 11,	47	31%
B	Intangibles	NIC 38	12	8%
C	Beneficios a empleados	NIIF 2, NIC 19, NIC 26	11	7%
D	Instrumentos financieros	NIIF 7, NIC 32, NIC 39	7	5%
E	Existencias e inventarios	NIC 2	11	7%
F	Pérdidas y créditos tributarios	NIC 12	3	2%
H	Ingresos	NIC 18	2	1%

J	Obligaciones con el público (bonos)	NIC 23	4	3%
K	Cuentas por cobrar (estimaciones o tratamiento contable de estas cuentas)	NIC 36	1	0%
L	Otros, expresamente señalados como "otros activos" u "otros pasivos" y también partidas que no clasificaron en las otras categorías	NIC 20, NIC 21, NIC 29, NIC 37	54	36%
TOTALES			152	100%

El detalle de estas partidas se presenta en el Anexo N°2.

Análisis de los resultados de los impuestos diferidos en activos

Lo primero que se puede apreciar es el gran número de diferencias entre el tratamiento contable y el tributario que se generan entre las NIIF y la legislación tributaria chilena, existiendo sólo en las empresas que analizamos 207 diferencia, equivaliendo a un promedio de 7 diferencias por empresa. Este índice no nos dice mucho, pero solo nos permite entender la gran variedad de discrepancias.

Lo que sí es importante apreciar, es que el tratamiento del grupo de los activos fijos es el que más discrepancia tiene, evidenciando que este tratamiento tiene una diversidad muy clara.

Esto es evidente pues el tratamiento tributario chileno es muy simple:

- Ajuste por corrección monetaria, según el número 2 del artículo 41 de la LIR
- Depreciación lineal sin valor residual, según número 5 del artículo 31 de la LIR
- Ajuste por obsolescencia: solo se acepta aumentar al doble el cargo de depreciación que año tras año se aplica, según inciso cuarto del número 5 del artículo 31 de la LIR.
- Depreciación acelerada, reduciendo a un tercio los años de vida útil de cada bien según los parámetros que el SII ha fijado, según inciso segundo del número 5 del artículo 31 de la LIR.
- Valorización general: costo de adquisición más costos directos, según criterios general del artículo 30 de la LIR.

- Momento en que se aplica la corrección monetaria, solo una vez al año y solo a los bienes existentes al cierre del ejercicio, según consta en el inciso primero del artículo 41 de la LIR.
- Momento en que se aplica la depreciación, solo una vez al año y solo a los bienes existentes al cierre del ejercicio, según se desprende de la lectura del número 5 del artículo 31 de la LIR.
- Los contratos de arrendamientos o leasing financieros son considerados como arriendos ordinarios, sin aceptar considerar como activos los bienes recibidos en arriendos.

En cambio el tratamiento contable es diverso, considerando:

- Se reconocen como activos cuando es fiable que se pueden generar beneficios económicos y su costo se puede calcular de igual forma fiable.
- Se incluyen todos los costos necesarios para preparar el activo para uso, aplazando el plazo si hay intereses.
- Se valorizan posteriormente según el método del costo o según el método de revalorización
- Según el método del costo, se deprecian según los componentes del bien, los que pueden depreciarse en forma separada.
- Según el método de revalorización, se realizan tasaciones regulares ajustando patrimonio neto y en determinadas condiciones a resultados.
- Los activos biológicos se valorizan según el valor justo de ellos con efectos en resultados.
- Las propiedades de inversión que son inmuebles explotados, se valorizan considerando sus plusvalías
- Se pueden valorizar al costo o según su valor justo con efectos en resultados
- Los bienes adquiridos bajo la modalidad de leasing o arrendamientos son considerados como activos, para el arrendatario; y como una venta, para el arrendador.
- Los bienes arrendados se valorizan a valor justo o al costo.

Esta variedad de criterios es recurrente en toda empresa que tenga activos fijos, activos que son muy comunes en cada entidad y por eso su alta presencia en las notas a los estados contables.

También podemos apreciar que la corrección monetaria y la depreciación es, a su vez, uno de los conceptos que generan diferencias temporarias con mayor frecuencia, hecho lógico por el razón anterior (que todos los contribuyentes tienen activo fijo).

Otro grupo frecuente en las diferencias que estudiamos son las pérdidas tributarias y los créditos.

Tal como ya señalamos, las pérdidas tributarias tienen un tratamiento particular según la LIR y por ello ameritan general impuesto diferido, sin embargo, según la NIC 12, los detrimentos patrimoniales tributarios dan pábulo al impuesto diferido solo cuando hay garantías que en el futuro habrán utilidades suficientes para absorber esos resultados negativos. De esta forma, la existencia de una situación de esta naturaleza es suficiente para aplicar este tratamiento. Ahora bien, en el mismo tópico se tratan los “créditos tributarios” elementos que no existen en nuestra legislación que puedan ser sustento para aplicar lo señalado por la NIC 12.

Pese a lo anterior (que en Chile no hay créditos tributarios que generen impuesto diferido) se apreció que una empresa acusó ajuste por este concepto, causando nuestra más grande extrañeza, como también de algunos colegas.

Otro grupo que tiene una frecuencia importante es el denominado “otros”. Sin embargo, es difícil poder apreciar qué conceptos lo componen porque, asumimos, se aplicó un principio de significancia relativa en solo mencionarlos y no dar mayores antecedentes. Esta práctica fue muy recurrente en varias empresas estudiadas.

Análisis de los resultados de los impuestos diferidos en pasivos

La situación no dista del análisis de los activos, pues la mayor frecuencia está en los activos fijos (31%) y en Otros (36%). Sobre los últimos, se aplica el mismo comentario realizado para el caso de impuestos diferidos en activos.

Las otras partidas tienen una frecuencia muy similar a la observada con los activos, hecho que es lógico según el tratamiento de las diferencias temporarias.

Conclusiones

Luego de realizar esta investigación, podemos concluir lo siguiente:

En primer lugar podemos concluir respecto a los objetivos planteados inicialmente. Al respecto podemos señalar que el principio de “Devengado” es el sustento doctrinario que da nacimiento y sentido al tratamiento contable del impuesto diferido, el cual tal como señala Fowler Newton los resultados tienen que reflejarse cuando afectan y no cuando se realizan las erogaciones. El caso del tributo a la renta es un ejemplo claro el cual afecta ganancias según los criterios que el legislador ha consagrado, pero la entidad tiene que considerar como tales solo cuando se han generado según los criterios contables. Igual caso de aplica para las pérdidas o gastos. De ahí entonces, considerar como diferencias temporarias aquellas que se solucionan con el tiempo o cuando se han realizado determinados requisitos. En cambio las permanentes, son irreconciliables y amerita su reflejo en resultados en forma definitiva cuando se constatan.

Es por ello que en virtud de este principio contable, es procedente la aplicación del tratamiento que hemos estudiado.

En segundo lugar, podemos concluir que la NIC 12 y la RT 17 aplican el principio de devengado para el gasto tributario señalando determinadas partidas generales que se deben ajustar. El caso de la NIC 12 se concentra en las pérdidas tributaras, good will, bad will y otras de menor importancia.

Sobre lo anterior, la NIC 12 se preocupa que se refleje en el impuesto diferido el tema del good will y bad will cuando hay combinación de negocios, hecho muy importante y trascendente por lo complejo de este tipo de transacciones. Por otro lado, por lo complicado de su tratamiento, las legislaciones han dedicado normas particulares que dan nacimiento a diferencias que la norma contable obliga a revelar. El caso chileno es un ejemplo en donde el legislador quiso asimilar sus criterios al parámetro contable, pero como éste es tan intrincado, todavía quedan diferencias que ameritan aplicar impuesto diferido.

Según el estudio que se realizó a las revelaciones de las sociedades anónimas chilenas, podemos concluir que los activos fijos son aquellos de mayor incidencia en el tema de las diferencias temporarias. Esto es evidente al constatarse un tratamiento particular en la LIR

el cual es menos sofisticado que el tratamiento establecido en la NIC 16 y otras vinculadas al este rubro. Esta discrepancia es pábulo de diferencias en un número alto de entidades, dado que los activos fijos son bienes recurrentes en las empresas. Es por ello que el factor de discrepancia entre los tratamientos y su recurrencia en los contribuyentes, lo convierten en una partida principal en el impuesto diferido.

Las pérdidas tributarias también son un elemento importante que se repiten en las revelaciones, pero esto está más restringido a las entidades que presentan este detrimento patrimonial.

Dada la gran cantidad de conceptos y la dispersión en los porcentajes, es posible afirmar que hay muchas discrepancias entre el criterio tributario chileno y el tratamiento contable consagrado en el cuerpo normativo NIIF-NIC aplicado en Chile.

Otro elemento que nos llama la atención, es la diversidad de nomenclatura que se ocupa para acusar las diferencias temporarias en las notas a los estados contables chilenos. Esto evidencia una diversidad de factores, tal como ya señalamos, pero también nos hace pensar y concluir si esta revelación es relevante para los tomadores de decisiones. Tal vez, al ser tan compleja, es pasada por altos y se concentran en otros aspectos. Esto no fue posible descubrir en nuestra investigación y quedará para otros trabajos futuros.

Bibliografía

1. Calero, Jorge Luis (2000) *“Investigación cualitativa y cuantitativa. Problemas no resueltos en los debates actuales”* Revista Cubana Endocrinol 2000; 11 (3); 192-8
2. Christiansen, John; Demski, Joel (2003) *“Accounting Theory, An Information Content Perspective”* Mc Graw-Hill. Estados Unidos de Norteamérica.
3. Colegio de Contadores de Chile A.G. (2008) Norma de Información Financiera-Chile N°12
4. Deloitte (2007) *“Guía Rápida de IFRS”* Publicación de oficina en Chile.
5. Di Russo, Leila Rosana; Hauque, Sergio Miguel (2001) *“Fundamentos económicos de la disciplina contable: nuevos enfoques para viejos temas”*. Editorial Santa Fe. Santa Fe, Argentina.
6. Fernández, Pita; Diaz, Pértegas (2002) *“Investigación Cuantitativa y Cualitativa”* Revista Cad Atem Primaria 2002; 9: 76-78.
7. Fowler Newton, Enrique (2004) *“Cuestiones contables fundamentales”* Editorial La Ley. Buenos Aires, Argentina.
8. Goldenberg, Juan Edgardo (2008) *“FUT y Prescripción”* Revista del Instituto Chileno de Derecho Tributario. “20 años de FUT” Santiago de Chile.
9. IASC Foundation (2007) *“IFRS, A briefing for chief executives, audit committees and boards of directors”*.
10. Pinto Perry, Germán R. (2005) *“Fusión de Empresas”* Editorial LexisNexis. Segunda Edición. Santiago de Chile.
11. Riahi-Belkaoui, Ahmed (2000) *“Accounting Theory”* Cuarta Edición. Business Press, Thomson Learnin. Estados Unidos de Norteamérica.
12. Servicio de Impuestos Internos (SII) oficios señalados en las referencias.
13. Superintendencia de Valores de Chile (SVS) Norma de Carácter General 327 de 2012
14. Zgaib, Alfredo (2004) *“Impuesto diferido: conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos”* Editorial La Ley. Buenos Aires, Argentina.

Anexo N°1

Detalle de las Diferencias Temporarias del Impuesto Diferido en Activo

Categoría: Activo Fijo y otros		Frecuencia	
		N°	%
A	Por activo fijo	4	2%
A	Por activos biológicos	2	1%
A	Por amortización y depreciación de activos	3	1%
A	Por bienes adquiridos en leasing financiero	4	2%
A	Por bienes vendidos en leasing financiero	2	1%
A	Por cuentas por pagar leasing	1	0%
A	Por diferencia por valorización de activos biológicos	2	1%
A	Por propiedad, platas y equipos	6	3%
A	Por propiedades de inversión	1	0%
A	Por variación CM y depreciación activos	7	3%
TOTALES		32	15%

Categoría: Intangibles		Frecuencia	
		N°	%
B	Por activos intangibles	8	4%
B	Por amortización de intangibles	1	0%
B	Por derechos de agua (intangibles?)	2	1%
B	Por gastos de organización y puesta en marcha	6	3%
B	Por intangibles, amortización	1	0%
TOTALES		18	9%

Categoría: Beneficios a Empleados		Frecuencia	
		N°	%
C	Por ajuste patrimonio por IPAS	1	0%
C	Por planes de beneficios a empleados	8	4%
C	Por vacaciones	6	3%
C	Por indemnización por años de servicios	3	1%
TOTALES		18	9%

Categoría: Instrumentos Financieros		Frecuencia	
		N°	%

D	Por activos financieros al valor razonable con cambios en resultado	1	0%
D	Por ajuste a valor de mercado de contratos de derivados	1	0%
D	Por contratos de cobertura	2	1%
D	Por instrumentos derivados y coberturas	2	1%
D	Por revalorizaciones de inst. financieros	6	3%
TOTALES		12	6%
Categoría: Existencias e Inventarios		Frecuencia	
		N°	%
E	Por existencias/inventarios	11	5%
E	Por gastos de fabricación	1	0%
E	Por gastos de fabricación	1	0%
E	Por provisión de existencias	0	0%
E	Por resultado tributario por tenencia de inventarios (Argentina)	2	1%
TOTALES		15	7%

Categoría: Pérdidas y Créditos Tributarios		Frecuencia	
		N°	%
F	Por pérdidas fiscales/trasladables	21	10%
F	Por créditos fiscales	1	0%
TOTALES		22	11%

Categoría: Combinación de Negocios		Frecuencia	
		N°	%
G	Por menor valor inversión tributaria	1	0%
TOTALES		1	0%

Categoría: Ingresos		Frecuencia	
		N°	%
H	Por ingresos anticipados	3	1%
H	Por ingresos diferidos	1	0%
TOTALES		4	2%

Categoría: Deterioro		Frecuencia	
		N°	%
I	Por deterioro	2	1%
I	Por deterioro (provisión) cuentas por cobrar	1	0%
I	Por deterioro (provisión) de inventario	1	0%
TOTALES		4	2%

Categoría: Obligaciones con el Público		Frecuencia	
		N°	%
J	Por obligaciones con el público (colocación de Bonos)	2	1%
TOTALES		2	1%

Categoría: Cuentas por Cobrar		Frecuencia	
		N°	%
K	Por deuda TESCO	1	0%
K	Por deudores incobrables	11	5%
K	Por relativo a cuentas por cobrar	2	1%
TOTALES		14	7%

Categoría: Otros		Frecuencia	
		N°	%
L	Por activos/Pasivos a costo amortizado	2	1%
L	Por acumulaciones (devengo)	5	2%
L	Por concesiones / derechos de pesca	2	1%
L	Por contratos de moneda extranjera	2	1%
L	Por contratos en moneda extranjera	1	0%
L	Por diferencias por pasivos devengados	1	0%
L	Por diferencias por valorización deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	1	0%
L	Por ingresos por ventas activados	1	0%
L	Por litigios	1	0%
L	Por otros	18	9%
L	Por provisión embalajes	6	3%
L	Por provisión obsolescencia	1	0%
L	Por provisión premio antigüedad	1	0%
L	Por provisiones	21	10%
L	Por transacción Tranque la Dehesa	1	0%
L	Por utilidad no realizada VSR	1	0%
TOTALES		65	31%

Anexo N°2

Detalle de las Diferencias Temporarias del Impuesto Diferido en Pasivo

Concepto		Norma Vinculada	Frecuencia	
			N°	%
A	Activo fijo, activos biológicos, propiedad, planta y equipos, arrendamientos (leasing)	NIC 16, NIC 17, NIC 40, NIC 41, NIC 11,	47	31%
B	Intangibles	NIC 38	12	8%
C	Beneficios a empleados	NIIF 2, NIC 19, NIC 26	11	7%
D	Instrumentos financieros	NIIF 7, NIC 32, NIC 39	7	5%
E	Existencias e inventarios	NIC 2	11	7%
F	Pérdidas y créditos tributarios	NIC 12	3	2%
H	Ingresos	NIC 18	2	1%
J	Obligaciones con el público (bonos)	NIC 23	4	3%
K	Cuentas por cobrar (estimaciones o tratamiento contable de estas cuentas)	NIC 36	1	0%
L	Otros, expresamente señalados como "otros activos" u "otros pasivos" y también partidas que no clasificaron en las otras categorías	NIC 20, NIC 21, NIC 29, NIC 37	54	36%
TOTALES			152	100%

El detalle de cada ítem es el siguiente:

Categoría: Activo Fijo y otros		Frecuencia	
		N°	%
A	Por activos biológicos	1	1%
A	Por activos fijos	4	3%
A	Por amortización y depreciación de activos	2	1%
A	Por bienes adquiridos en leasing financiero	4	3%
A	Por bienes vendidos en leasing financiero	2	1%
A	Por depreciación de activo fijo	11	7%
A	Por intereses diferidos por leasing	1	1%
A	Por propiedades de inversión	1	1%
A	Por propiedades, plantas y equipos	15	10%
A	Por remodelación de tiendas	1	1%

A	Por revaluación de propiedades, plantas y equipos	1	1%
A	Por terrenos	1	1%
A	Por valor justo activos biológicos	3	2%
TOTALES		47	31%

Categoría: Intangibles		Frecuencia	
		N°	%
B	Por amortización de software	1	1%
B	Por intangibles	10	7%
B	Por intangibles reconocidos por combinación de negocios	1	1%
TOTALES		12	8%

Categoría: Beneficios a Empleados		Frecuencia	
		N°	%
C	Por beneficios post-empleados	9	6%
C	Por indemnización por años de servicios	2	1%
TOTALES		11	7%

Categoría: Instrumentos Financieros		Frecuencia	
		N°	%
D	Por ajuste a valor de mercado contratos de derivados	1	1%
D	Por cargos diferidos, bonos y swap	1	1%
D	Por contratos de derivados	1	1%
D	Por valorización de instrumentos financieros	4	3%
TOTALES		7	5%

Categoría: Existencias e Inventarios		Frecuencia	
		N°	%
E	Por existencias/inventarios	8	5%
E	Por gastos de fabricación	3	2%
TOTALES		11	7%

Categoría: Pérdidas y Créditos Tributarios		Frecuencia	
		N°	%
F	Por pérdidas fiscales	3	2%
TOTALES		3	2%

Categoría: Ingresos		Frecuencia	
		N°	%
H	Por ingresos anticipados	2	1%

TOTALES		2	1%
----------------	--	----------	-----------

Categoría: Obligaciones con el Públicos		Frecuencia	
		N°	%
J	Por gastos emisión bonos	2	1%
J	Por obligaciones con el público (colocación de bonos)	2	1%
TOTALES		4	3%

Categoría: Cuentas por cobrar		Frecuencia	
		N°	%
K	Por deuda TESCO	1	1%
TOTALES		1	1%

Categoría: Otros		Frecuencia	
		N°	%
L	Por activos/pasivos a costo amortizado	1	1%
L	Por acumulaciones (devengos)	2	1%
L	Por acumulaciones (devengos)	2	1%
L	Por amortizaciones	2	1%
L	Por concesiones / derecho de pesca	2	1%
L	Por contratos de moneda extranjera	6	4%
L	Por contratos en moneda extranjera	1	1%
L	Por costos de adquisición diferidos	1	1%
L	Por diferencia de tasa impositiva	1	1%
L	Por diferencias de cambio	1	1%
L	Por garantías de envases y contenedores	1	1%
L	Por gastos anticipados	3	2%
L	Por gastos de operación agrícola	1	1%
L	Por incentivos fiscales	1	1%
L	Por otros	17	11%
L	Por préstamos y financiamiento	1	1%
L	Por provisiones	7	5%
L	Por reconocimiento de intereses capitalizables	1	1%
L	Por revalorizaciones de las cuotas del encaje que no han sido enajenadas	2	1%
L	Por valorización de activos a valor justo	1	1%
TOTALES		54	36%