

CONTABILIDAD EN EL DERECHO  
TRIBUTARIO CHILENO<sup>5050</sup>

*Sergio Endress Gómez*<sup>5051</sup>

RESUMEN

Expone y explica la adopción de las normas internacionales de contabilidad e información financiera por Chile, y los órganos reguladores implicados.

Identifica las relaciones entre la contabilidad y el Derecho Tributario Chileno, identifica el principio de supletoriedad obligatoria de la contabilidad y, en general, explica las relaciones entre la contabilidad y el impuesto a la renta, especialmente, respecto del impuesto de las empresas.

---

<sup>5050</sup> La presente colaboración consideró, en forma importante, los siguientes artículos realizados por el autor con anterioridad: 1º) “Términos técnicos en el derecho tributario chileno: El impuesto a la renta y las reglas de interpretación del Código Civil.”, publicado en “Sesquicentenario del Código Civil de Andrés Bello”, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Editorial Lexis Nexis, 2005. Revisado a noviembre de 2008, con pequeñas modificaciones, publicado en la Revista Tributaria e de Finanzas Publicas, Nº 83, Novembro-dezembro 2008, Editora Dos Tribunais, São Paulo, Brasil, páginas 308 a 316; 2º) “La fuerza probatoria de la contabilidad fidedigna en la jurisprudencia.”, publicado en la Revista de la Asociación de Abogados de Chile, Año XXIII, Nº 34, diciembre de 2005, páginas 21 a 23; 3º) “Efectos tributarios de las NIIF en Chile”, Ponencia presentada en las Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Guayaquil, Ecuador, octubre de 2009, en la red: [www.iedt.org.ec](http://www.iedt.org.ec) y publicada en la Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría, Editorial Legis, Julio-Septiembre de 2010, Bogotá, Colombia, Nº 43, páginas 93 a 110; 4º) “La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano”, en *FORO Revista de Derecho*, No. 15, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2011, pp. 5-19 y 5º) “Legalidad, reserva de ley y normas internacionales de contabilidad: relaciones y reflexiones sobre certeza y participación.”, texto publicado en “Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario”, Estudios en Honor a Andrea Amatucci, libro en homenaje a Andrea Amatucci, en el cual participé además como parte del Comité Científico, Editorial Temis S.A., Bogotá, Nápoles, 2011, en el volumen III, pp. 267 a 283.

<sup>5051</sup> Abogado, Magíster en Derecho por la Universidad de Chile. Profesor asistente de la Facultad de Derecho de la U. de Chile. Sus comentarios a [sendress@eioabogados.cl](mailto:sendress@eioabogados.cl)

## *1. Generalidades*

La disciplina contable, desde el Medievo, descansa en prácticas, usos y costumbres de los comerciantes y de los técnicos de la contabilidad. En Chile, la formulación de los principios de contabilidad y de las prácticas contables ha sido establecida por el Colegio de Contadores. En los últimos lustros sin embargo, los países han adoptado principios y prácticas contables establecidas internacionalmente, más concretamente en Europa, conocidas hoy como los Principios Internacionales de Contabilidad, que representan un consenso técnico de los países desarrollados, sobre los principios y prácticas que cumplen en mejor forma la finalidad de la contabilidad. La elaboración de estos parámetros se encuentra radicada hoy en un organismo, sito en Londres, denominado “Foundation IFRS”, como describiremos más adelante.

En Chile, estos principios financieros internacionales han sido adoptados plenamente por el Colegio de Contadores Chileno.<sup>5052</sup>

## *2. Organismo contable internacional: Fundación “IFRS”*

La constitución<sup>5053</sup> de la Fundación fue aprobada por el Consejo para los estándares contables internacionales (IFRS, por sus siglas en inglés) en marzo de 2000, y por los miembros de la reunión del mismo organismo en reunión en Edimburgo, el 24 de mayo de 2000.<sup>5054</sup>

---

<sup>5052</sup> Para su aplicación en Chile, véase mi artículo “Convergencia chilena hacia las NIIF: estado actual y efectos en materia tributaria”, publicado en la Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, N° 43, Julio-Septiembre de 2010, páginas 93-110. Cabe discusión sobre los alcances de la habilitación legal exigida por el artículo 19, N° 21 de la Constitución Política del Estado.

<sup>5053</sup> En adelante simplemente la “Constitución”.

<sup>5054</sup> Conforme al sitio en la red, consultado con fecha 30.09.2010.: <http://www.ifrs.org/The+organisation/Governance+and+accountability/Constitution/Constitution.htm>

La administración de la organización recae principalmente en un cuerpo de 22 “trustees”,<sup>5055</sup> seis provenientes de Asia y Oceanía, seis de Europa, seis de Norteamérica y cuatro de otras regiones del globo.<sup>5056-5057</sup>

Los “trustees” responsables de esta Fundación deben:

a) Desarrollar el conjunto de estándares de información financiera internacional, con alta calidad, inteligibilidad, ejecutables y aceptados globalmente a través de su órgano el Estándares Contables Internacionales (IASB, por su sigla en inglés);

b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de dichos estándares;

---

<sup>5055</sup> IASC Foundation® Press Release 15 February 2010: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/33BA013A-82F0-4CBB-A3E8-068081ED8945/0/PRTrusteesconclusions.pdf>

<sup>5056</sup> Véase: <http://www.ifrs.org/The+organisation/Members+of+the+IASB/Members+of+the+IASB.htm>

<sup>5057</sup> Según la Constitución del IFRS, revisada a marzo de 2010, que en su número 6, determina las calidades y origen de los trustees: International Accounting Standards, Committee Foundation\*, Revised Constitution, March 2010, \*Trustees: 6 All Trustees shall be required to show a firm commitment to the IFRS Foundation and the IASB as a high quality global standard-setter, to be financially knowledgeable, and to have an ability to meet the time commitment. Each Trustee shall have an understanding of, and be sensitive to, the challenges associated with the adoption and application of high quality global accounting standards developed for use in the world’s capital markets and by other users. The mix of Trustees shall broadly reflect the world’s capital markets and diversity of geographical and professional backgrounds. The Trustees shall be required to commit themselves formally to acting in the public interest in all matters.

In order to ensure a broad international basis, there shall be: (a) six Trustees appointed from the Asia/Oceania region; (b) six Trustees appointed from Europe; (c) six Trustees appointed from North America; (d) one Trustee appointed from Africa; (e) one Trustee appointed from South America; and (f) two Trustees appointed from any. La distribución geográfica de los miembros es la siguiente: North America: Samuel DiPiazza, Scott Evans, Robert Glauber (Vice-Chair), Harvey Goldschmid, Paul Tellier y David Sidwell; Europa: Tommaso Padoa-Schioppa, Italy (Chairman), Clemens Börsig, Germany, Oscar Fanjul, Spain; Alicja Kornasiewicz, Poland; Sir Bryan Nicholson, UK; Yves-Thibault de Silguy, France; Antonio Vegezzi, Switzerland; Asia/Oceania: Marvin Cheung, People’s Republic of China; Tsuguoki (Aki) Fujinuma, Japan (Vice-Chair); Liu Zhongli, People’s Republic of China; Jeffrey Lucy, Australia V Mohandas Pai, India; y Noriaki Shimazaki, Japan; South America: Pedro Malan, Brazil y Africa: Jeff van Rooyen, South Africa. Son parte 14 países, hoy, EEUU (cinco miembros), Canadá, Japón (dos miembros), China (dos miembros), España, India, Brasil, Australia, Reino Unido, Francia, Alemania, Polonia y Suiza. <http://www.ifrs.org/The+organisation/Trustees/Trustees.htm>, IASC Foundation® Press Release 15 February 2010 y también: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/33BA013A-82F0-4CBB-A3E8-068081ED8945/0/PRTrusteesconclusions.pdf>.

c) Considerar las necesidades financieras de las economías emergentes y de pequeñas y medianas entidades y,

d) Lograr la convergencia de los estándares nacionales del Reino Unido y de los IFRSs (sic) hacia las soluciones de mayor calidad.

Al interior de la Fundación, se encuentra el Consejo de Estándares Contables Internacionales de 15 miembros,<sup>5058</sup> y el Consejo de interpretación (IFRIC por su sigla en inglés) de 14 participantes, todos nombrados por los “trustees”. Las interpretaciones de este último organismo deben ser ratificadas por el IASB, para ser obligatorias. La independencia y enfoque técnico del IFRS es reivindicado por el actual Presidente de los Trustees al indicar que “The IASB is not acting under the direction of national bodies. It is structurally committed to the international profile of its activity. So it is not a negotiating body between national systems.”<sup>5059</sup>

La necesidad de publicidad y participación ha sido un objetivo de la Fundación IFRS, demostrado en que las reuniones de este organismo se realizan públicamente, y el proceso de fijar los estándares se realiza a través de un proceso “abierto y transparente”, por medio de la discusión de documentos, la exposición de borradores para su comentario público y la recepción de comentarios de terceros, todo ello, según la información en la red del organismo.

La importancia de las responsabilidades del organismo para con terceros (*accountability*), se refleja en la revisión periódica de sus estatutos, la necesidad de la consulta pública en la fijación de los estándares, la publicidad de sus reuniones y su relación con las autoridades del Mercado de Capitales gubernamental de los países centrales.<sup>5060</sup>

---

<sup>5058</sup> Que serán dieciséis miembros en el año 2012. La Constitución, en su artículo 24, nos indica: IASB 24 The IASB shall comprise fourteen members, increasing to sixteen members at a date no later than 1 July 2012. The members of the IASB are appointed by the Trustees under section 15(a). Up to three members may be part-time members (the expression ‘part-time’ meaning that the members concerned commit most of their time in paid employment to the IFRS Foundation) and shall meet appropriate guidelines of independence established by the Trustees. The remaining members shall be full-time members (the expression ‘full-time’ meaning that the members concerned commit all of their time in paid employment to the IFRS Foundation).

<sup>5059</sup> Interview with Trustee Chairman Tommaso Padoa-Schioppa: Robert Bruce interviews Tommaso Padoa-Schioppa, appointed as Chairman of the Trustees in July 2010.

<sup>5060</sup> The Monitoring Board está compuesto por :”The members of the Monitoring Board are, at this moment, the Emerging Markets and Technical Committees of the

### 3. Órganos Competentes y adopción de las NIIF en Chile

Respecto de la adopción en Chile de las normas internacionales, es necesario considerar la existencia de dos órganos vinculados al tema.

Existen dos organismos con responsabilidad en la introducción en Chile de estas normas, el primero de carácter público, denominado “Superintendencia de Valores y Seguros”<sup>5061</sup> y el segundo de carácter privado, integrado por los profesionales del área contable denominado “Colegio de Contadores de Chile”.<sup>5062</sup>

---

International Organization of Securities Commissions (IOSCO), the European Commission, the Financial Services Agency of Japan (JFSA), and US Securities and Exchange Commission (SEC). The Basel Committee on Banking Supervision participates in the Monitoring Board as an observer.” La Constitución, a marzo de 2010, señala: The Monitoring Board: (art) 18 A Monitoring Board will provide a formal link between the Trustees and public authorities. This relationship seeks to replicate, on an international basis, the link between accounting standard-setters and those public authorities that have generally overseen accounting standard-setters. A Memorandum of Understanding will be agreed between the Monitoring Board and the Trustees describing the interaction of the Monitoring Board with the Trustees. Y en artículo 21, indica “Initially, the Monitoring Board shall comprise:(a) the responsible member of the European Commission; (b) the chair of the IOSCO Emerging Markets Committee; (c) the chair of the IOSCO Technical Committee (or vice-chair or designated securities commission chair in cases where either the chair of an EU securities regulator, commissioner of the Japan Financial Services Agency or chair of the US Securities and Exchange Commission is the chair of the IOSCO Technical Committee);”(d) the commissioner of the Japan Financial Services Agency; (e) the chair of the US Securities and Exchange Commission; and (f) as an observer, the chair of the Basel Committee on Banking Supervision. Véase también: Press Release, 2 december 2007: IASB tops global rankings for stakeholder participation: - Identified as ‘high performer’ for transparency and evaluation.

<sup>5061</sup> En adelante, la “Superintendencia” o “SVS”, regulada por el Decreto Ley N° 3.538 de 23.12.1980. En su artículo 4°, letra e) Fijar las normas para la confección y presentación de las memorias, balances, estados de situación y demás estados financieros de los sujetos fiscalizados y determinar los principios conforme a los cuales deberán llevar su contabilidad. En ausencia de un principio contable nacional para un caso específico, la entidad fiscalizada deberá consultar previamente a la Superintendencia y se estará a las normas generales que ésta determine.” El inciso siguiente establecer la facultad de ordenar la corrección o modificación de partidas contable determinadas.

<sup>5062</sup> La ley N° 13.011 publicada el 29.09.1958 (y nuevamente el 27.11.1958), crea el “Colegio de Contadores”, en su artículo 1°: “Créase una institución con personalidad jurídica denominada “Colegio de Contadores”, que se regirá por las disposiciones de la

El Colegio de Contadores de Chile A.G., posee la facultad de “dictar normas relativas al ejercicio profesional.”<sup>5063</sup>, con base en la cual se han dictado normas de contabilidad.<sup>5064</sup> La comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio, ha dictado desde noviembre de 1971, ochenta y tres boletines técnicos relativas a normas de contabilidad. El Boletín Técnico N° 1, aprobado el 9 de enero de 1973, contiene los principios contables de aceptación general y las Normas Contables Generales aplicables en Chile.

En Chile, las sociedades anónimas que cotizan en la Bolsa de Valores y otras entidades que emiten valores de oferta pública están sometidas a la supervigilancia de la Superintendencia de Valores y Seguros.<sup>5065</sup> Para las sociedades anónimas, la ley señala que “Los asientos contables de la sociedad se efectuarán en registros permanentes, de acuerdo a las leyes aplicables, debiendo llevarse éstos de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general.”<sup>5066</sup>

De acuerdo al artículo 4° de su ley orgánica, la Superintendencia le corresponde como atribución general “letra e) Fijar las normas para la confección y presentación de las memorias, balances, estados de situación y demás estados financieros de los sujetos fiscalizados y determinar los principios conforme a los cuales deberán llevar su contabilidad. En ausencia de un principio contable nacional para un caso específico, la entidad

---

presente ley.” Y señala en su artículo 13. “Son atribuciones del Consejo General:” en su letra b), establece: “Velar por el progreso, prestigio y prerrogativas de la profesión y por su regular y correcto ejercicio; mantener la disciplina profesional; prestar protección a los contadores, imponer preceptos de ética profesional y perseguir el ejercicio ilegal de la profesión;” y letra g), “Dictar normas relativas al ejercicio profesional”.

<sup>5063</sup> Ley N° 13.011 de 27.11.1958, norma que crea con personalidad jurídica el “Colegio de Contadores” y que en su artículo 13, regula las atribuciones del Consejo General, del cual se transcribió la letra g. Hoy tiene el carácter de una asociación gremial conforme al Decreto Ley N° 2.757 de 29 de Junio de 1979.

<sup>5064</sup> Legalmente, considerando la actual regulación de asociaciones gremiales contenida en el D.L. N° 2.757, de 1979, podría considerarse que dichas normas son solamente legalmente obligatorias para los afiliados a dicha organización.

<sup>5065</sup> La Ley N° 18.045 de 22 de octubre de 1981, regula el Mercado de Valores.

<sup>5066</sup> Art. 73 de la Ley N° 18.046, de 22 de octubre de 1981, Ley sobre Sociedades Anónimas

fiscalizada deberá consultar previamente a la Superintendencia y se estará a las normas generales que ésta determine.”<sup>5067-5068</sup>

En el área del Derecho Tributario, el Servicio de Impuestos Internos, encargado de la fiscalización y aplicación de los impuestos internos<sup>5069</sup>, posee la potestad interpretativa de las normas tributarias, sin carácter obligatorio para los contribuyentes. Consideramos que el organismo fiscal no se encuentra facultado para dictar normas contables, por regla general.<sup>5070</sup>

El Colegio de Contadores aprobó el “Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros”, emitido por la IASB, y su prólogo, con fecha 18 de abril de 2006, estableciendo su aplicación obligatoria para los estados financieros de los ejercicios que se inician a contar del 1 de enero de 2009.<sup>5071</sup>

---

<sup>5067</sup> Artículo 4º del Decreto Ley N° 3.538 de 23 de diciembre de 1980, agregado por el N° 2 del artículo 142 de la Ley N° 18.046 de 22 de octubre de 1981. La norma legal le permite incluso ordenar la corrección del valor de una partida contable, quedando a salvo la reclamación ante la Corte de Apelaciones de tal orden.

<sup>5068</sup> Norma análoga a la existente para la Superintendencia de Bancos, según el artículo 15. “El Superintendente fijará normas de carácter general para la presentación de balances y otros estados financieros de las instituciones fiscalizadas y la forma en que deberán llevar su contabilidad, debiendo velar por que la aplicación de tales normas permita reflejar la real situación de la empresa.

Dentro de sus facultades, el Superintendente podrá ordenar que se rectifique o corrija el valor en que se encuentran contabilizadas las inversiones de las instituciones fiscalizadas cuando establezca que dicho valor no corresponde al real. De las resoluciones que se dicten en virtud de este inciso podrá reclamarse dentro de 10 días desde que sean comunicadas, aplicándose en lo demás el procedimiento establecido en el artículo 22. Con todo, para los fines de la aplicación del sistema de corrección monetaria de la Ley de Impuesto a la Renta se estará a las pautas de valorización indicadas en el artículo 41 de la mencionada ley; sin embargo, el Director del Servicio de Impuestos Internos podrá establecer que se esté al valor que haya determinado el Superintendente.” D.F.L. N° 3, 26 de noviembre de 1997 decreto con fuerza de ley N° 252, de 1960, y de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras contenida en el decreto ley N° 1.097, de 1975.

<sup>5069</sup> Según el artículo 1º, de su ley orgánica, D.F.L. N° 7, de 30.09.1980.

<sup>5070</sup> Considerando los artículos 16, 17, 18, 19, 20 66, 68, 69 y 88 del Código Tributario y 68 de la Ley de Impuesto a la Renta. Oficio N° 4.558 de 27.11.2008, citado por Juan Cantillana Castillo, Impuestos Diferidos, página 11, Editorial Lexis Nexis, página 2004.

<sup>5071</sup> Documento identificado simplemente por su título, sin referencia a Boletín alguno.

Posteriormente, conforme al Boletín Técnico N° 79,<sup>5072</sup> sobre “Convergencia de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera”, estableció que las NIIF podrán ser aplicadas opcionalmente a contar de 1 de enero de 2009, quedando su aplicación obligatoria sujeta a definición posterior. La decisión del Consejo del Colegio de Contadores fue la “adopción integral de las correspondientes normas internacionales de información financiera oficiales en inglés, emitidas por el IASB, corresponden a la versión actualizada de las mismas al 30 de septiembre de 2007, incluyendo los respectivos documentos interpretativos emitidos bajo la denominación de SIC y/o IFRIC.”<sup>5073</sup> Y agrega que “Las modificaciones o nuevas normas que emita el IASB con posterioridad a dicha fecha, darán origen a complementos al presente Boletín Técnico.” Las normas se aplicarán refiriéndose a ellas como “NIIFCH”, “NICCH”, “SICH”, “CINIIFCH” según los casos, expresándose con el agregado final “CH” que se trata de las normas chilenas de cada tópico y manteniendo la numeración de los textos originales.

También establece el Boletín ya citado, que “La versión chilena de las NIIF recoge integralmente el cuerpo normativo principal de cada norma original, manteniendo rigurosamente su contenido de fondo, sin ningún tipo de adaptación, desviación ni excepción técnica pero, como regla general, no se ha estimado necesario traducir las correspondientes introducciones, las bases para conclusión, las opiniones discrepantes ni las guías de aplicación que, en algunos casos, incluye la versión original en inglés.”

En relación a la vigencia de estas normas, el punto 12, del apartado II, referido al “Alcance”, señala que “las normas establecidas en el mismo (Boletín N° 79 que adopta las NIIF<sup>5074</sup>) serán aplicables como un cuerpo íntegro e indivisible sólo para las entidades que opten por aplicar anticipadamente este boletín para la preparación de sus estados financieros.”<sup>5075</sup> Para estas entidades, una vez adoptada las nuevas normas contables en su integridad, se entenderán derogadas los anteriores principios contables

<sup>5072</sup> El Boletín se aprobó en sesión ordinaria de enero de 2008.

<sup>5073</sup> Punto 04, del apartado I, del Boletín.

<sup>5074</sup> Para el texto actualizado, consúltese el Boletín N° 83, con las normas actualizadas a diciembre de 2011.

<sup>5075</sup> Entre paréntesis nuestro.

aplicados y tampoco podrá volver a aplicarlos en el futuro. Las NIIF podrán aplicarse parcialmente solamente en aquellos casos de entidades sujetas a las anteriores normas de contabilidad vigentes, cuando no exista un Boletín Técnico que cubra un determinado tratamiento.

Como se observa, el Colegio de Contadores de Chile decidió adoptar íntegramente las normas técnicas internacionales y, para las empresas que se sometían a ellas, establece que dicha opción era facultativa antes del primero de enero del año 2013, pero total e irreversible. Finalmente, el Colegio de Contadores, indica en su boletín N° 83 que “Considerando la necesidad de establecer un período de transición, las normas contenidas en el presente Boletín Técnico podrán ser aplicadas opcionalmente a contar de los estados financieros que cubran períodos que comiencen desde el 1 de enero de 2009, *siendo su aplicación general y obligatoria a partir del 1 de enero del 2013.*”<sup>5076</sup>

Por su parte, la Superintendencia de Valores y Seguros señalaba, ya en octubre de 2006,<sup>5077</sup> que adquirió el compromiso de impulsar la convergencia con las NIIF con el Banco Mundial, “con el fin de que las entidades emisoras de valores de oferta pública apliquen la nueva normativa a partir del 1 de enero de 2009.”<sup>5078</sup> Este organismo, con fecha 28 de diciembre de 2007,<sup>5079</sup> estableció que dicha obligación era aplicable a las empresas cuyas acciones tengan una presencia bursátil ajustada igual o superior al 25%, en los últimos 180 días hábiles, o a las que deban constituir un Comité de Directores (Circular N° 1.526/2001). Los demás emisores de valores con

---

<sup>5076</sup> La negrita ha sido agregada por nosotros. Como indica Mauricio Cuevas, Director IFRS de Deloitte, en el sitio en la web de la firma, “con la publicación de estos boletines todas las compañías en Chile, ya sean reguladas, o no reguladas, deberán aplicar y presentar sus estados financieros bajo IFRS, uniformemente desde 2013”.

<sup>5077</sup> Oficio Circular N° 368, de 16 de octubre de 2006, emitido por la SVS.

<sup>5078</sup> Para conocer el grado de avance y evaluar sus efectos, la Superintendencia creó un cuestionario obligatorio para sus administrados por oficio circular N° 384 6 de febrero de 2007, emitido por la SVS.

<sup>5079</sup> Oficio Circular N° 427 de 28 de diciembre de 2007. Con fecha el oficio circular N° 457 de 20 de junio de 2008, solicitó una “estimación preliminar sobre los efectos de dichos cambios provocarán en los estados financieros.” para ser presentada a la autoridad hasta el 30 de septiembre de 2008 o en determinados casos, hasta el 31 de marzo del 2009.

oferta pública (acciones o títulos de deuda)<sup>5080</sup> y las sociedades securitizadoras, debían adoptar las NIIF a partir de enero de 2010. Las entidades acogidas a circular N° 198 y otras sociedades del registro de no emisoras, debían adoptar las nuevas normas a partir de enero de 2011. Las compañías de seguro estaban exceptuadas de esta regulación.

La SVS se refiere a las normas contables internacionales aplicables en Chile como “IFRS impartidas por IASB”.<sup>5081</sup>

Toda entidad podía acogerse voluntariamente a las nuevas normas contables, a contar de enero de 2009, comunicándolo a la autoridad y a la Bolsa de Valores, oportunamente.<sup>5082</sup> Actualmente son 162 sociedades las que aplican IFRS al 31 de diciembre de 2011, según listado en el sitio web de la SVS y en el año 2006 eran sólo 127.<sup>5083</sup>

Para las entidades sujetas a la Superintendencia de Valores y Seguros, el cumplimiento de las NIIF es obligatorio y la infracción de dicha obli-

<sup>5080</sup> Esto es, Administradoras de Fondos Mutuos, Fondos Mutuos, Fondos de Inversión, Fondos para la Vivienda, Fondos de Inversión de Capital Extranjero, Agentes de Valores, Corredores de Bolsa de Valores, Corredores de Bolsa de Productos, etc.

<sup>5081</sup> Por ejemplo, en Circular N° Circular N° 2022 DE 17.05.2011 que contiene las “Normas sobre forma, contenido y presentación de los estados financieros para todo el mercado asegurador bajo IFRS”.

<sup>5082</sup> Finalmente, en noviembre de 2008, la Superintendencia estableció que las sociedades anteriormente obligadas presentar sus estados financieros a contar de enero de 2009, “podrán efectuar una primera entrega bajo la nueva norma contable al 31 de diciembre de 2009, en lugar de hacerlo a partir del primer trimestre (del 2009) como se había establecido.”: Oficio Circular N° 485 de 19 de noviembre de 2008. Entre paréntesis nuestro. Según el diario El Mercurio: “El problema se gestó a partir de la última intervención pública del ex superintendente Alberto Etcheagaray en Icare, ocasión en la que el entonces regulador dijo que estos principios serán obligatorios sólo para las empresas que tengan más de 25% de presencia bursátil al 31 de diciembre de 2007 o que estén obligadas a constituir comité de directores. Esto es, menos de 140 firmas sobre un total de 450 sociedades anónimas abiertas.” (Con negrilla en el original), conforme a: “Diferencia entre SVS y auditores entraba normas”, Economía y Negocios, El Mercurio., del sitio: <http://www.ecas.cl/noticias/portada/IFRS>. Para otros autores “... las acciones realizadas por la SVS con el fin de estructurar el proceso de convergencia a IFRS de sus empresas fiscalizadas no están exentas de críticas. En primer lugar, la carencia de un proyecto integral que sirva de guía para la aplicación de las IFRS es uno de los puntos más débiles.” En el artículo “Una visión crítica al proceso de adopción de IFRS en Chile”, por Luis Alberto Jara S., Newsletter de la Facultad de Economía y Negocios de la U. de Chile, N° 23, septiembre 2008.

<sup>5083</sup> Existen entidades exceptuadas de determinadas obligaciones de información, según Circular N° 268 de 31 de diciembre de 2009, emitida por la SVS.

gación las expone a sanciones aplicables por esta misma autoridad.<sup>5084</sup> Como se indicó anteriormente, conforme los boletines N° 81, N° 82 y N° 83 emitidos por el Colegio de Contadores, desde el 1° de enero de 2013, es obligatoria la aplicación de las NIICH por todas las empresas y organismos.

El Colegio de Contadores A.G. ha establecido la obligatoriedad de las NIIF a partir del año 2013. No existen sanciones definidas para el incumplimiento de las NIIF por entidades no supervisadas por la SVS, sin perjuicio de que, en el ámbito tributario, sean aplicables las NIIF para determinar la contabilidad en materia fidedigna.

#### 4. MARCO LEGAL PARA LA APLICACIÓN DE LAS NIIF EN CHILE

##### *4.1. La contabilidad en el Derecho Chileno*

Existen normas que regulan la vinculación de la contabilidad con el Derecho Comercial y con el Derecho Tributario, normas estas últimas en que centraremos nuestros comentarios.

---

<sup>5084</sup> “En este sentido, dichas empresas actualmente elaboran sus estados financieros de acuerdo a los Boletines Técnicos (BT) emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. (CONTACH). Hasta hoy, dicha institución mantiene en calidad de borrador el documento (BT 79) que introduce en nuestra normativa contable las IFRS para las empresas no fiscalizadas. Para este tipo de entidades económicas la fecha de inicio corresponde a la indicada en el borrador del BT 79, esto es, voluntariamente el 01 de enero de 2009, quedando pendiente la fecha definitiva para su exigencia obligatoria. Lo anterior es una medida alternativa para dar cumplimiento a los compromisos asumidos frente al Banco Interamericano de Desarrollo (BID), principalmente relacionados a las fechas acordadas para llevar a cabo el proyecto de convergencia a IFRS por el CONTACH (2004 a 2008). Lamentablemente el organismo profesional no ha sabido aprovechar las oportunidades que ofrece el cambio normativo, principalmente por no orientar sus esfuerzos en potenciar la institución y la figura del nuevo profesional requerido por las IFRS.” (negritas en el original), en el artículo “Una visión crítica al proceso de adopción de IFRS en Chile”, por Luis Alberto Jara S., Newsletter de la Facultad de Economía y Negocios de la U. de Chile, N° 23, septiembre 2008.

El Derecho Tributario chileno comprende el Código Tributario,<sup>5085</sup> la Ley de Impuesto a la Renta<sup>5086</sup> y la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios,<sup>5087</sup> así como otros cuerpos legales tributarios.

#### 4.2. Contabilidad y derecho tributario

El Código Tributario<sup>5088</sup> regula la influencia de la contabilidad en la determinación del resultado de la empresa. El artículo 16 establece las bases contables del impuesto, cuando señala, resumidamente:

a) Los contribuyentes obligados a contabilidad deben ajustarse a prácticas contables que reflejen claramente el movimiento y resultado del negocio;

b) El sistema contable aplicado debe ser generalmente reconocido y reflejar adecuadamente sus ingresos o renta tributable.

c) Los ingresos y rentas tributables se determinan según el sistema contable del contribuyente, salvo norma legal en contrario;

d) El monto de un ingreso o de cualquier rubro de la renta debe ser contabilizado en el año de su devengo, sin perjuicio de las normas sobre imputación de ellas;

e) El monto de toda deducción o rebaja deberá ser deducido en el año que corresponda, de acuerdo al sistema contable del contribuyente;

f) El contribuyente puede usar diferentes sistemas de contabilidad, para cada negocio, comercio o industria que posea;

g) No puede el contribuyente cambiar su sistema de contabilidad, sin aprobación de la autoridad tributaria de la jurisdicción;<sup>5089</sup>

Para el SII, el sistema contable es “el conjunto de elementos materiales que permiten el registro, acumulación y entrega de información de hechos económicos realizados por la empresa, como son los libros de contabilidad, registros y comprobantes, y el conjunto de principios, normas y procedimientos para efectuar dicho registro, acumulación y entrega de información,

<sup>5085</sup> D.L. N° 830 de 31 de diciembre de 1974, en adelante Código Tributario.

<sup>5086</sup> D.L. 824 de 31 de diciembre de 1974, en adelante Ley de Impuesto a la Renta o “LIR”.

<sup>5087</sup> D.L. N° 825 de 31 de diciembre de 1974.

<sup>5088</sup> Decreto Ley N° 830 de 31 de diciembre de 1974.

<sup>5089</sup> Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

como son los sistemas jornalizador, centralizador, de Diarios Múltiples, Tabular, transcriptivos (Ruff), mecanizados, etc.”<sup>5090</sup>

Consideramos que el sistema contable es el registro e interpretación coherente de los hechos económicos de un ente determinado, con el objeto de informar clara, oportuna e integralmente de sus efectos, fundado en principios y convenciones de la técnica, así como en el cumplimiento de exigencias formales supeditadas a estos principios y convenciones, todo lo cual se encuentra regularmente contenido en soportes físicos o digitales, tales como los libros de contabilidad y su documentación sustentatoria.

El atributo más relevante de la contabilidad para efectos tributarios, es su carácter fidedigno. La contabilidad fidedigna es “aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones o existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar, excepto aquellas que la ley autorice omitir su anotación”.<sup>5091</sup> En nuestra opinión, la contabilidad fidedigna es aquella que recoge las operaciones económicas del contribuyente, en forma clara, precisa y completa, fundada en el cumplimiento de los principios y convenciones contables, así como de las exigencias documentales y formales establecidas en la ley. La ley exige que la contabilidad debe reflejar el movimiento y resultado del negocio, con lo que alude al requisito de fondo y esencial de la contabilidad. Para lograr este cometido, el registro contable debe realizarse cumpliendo las normas y convenciones de la técnica contable. Por otro lado, las exigencias de lenguaje, moneda, periodo de los registros, o aquellas referidas a las enmendaduras, errores, foliación, timbraje, etc.. buscan asegurar este resultado. Pero en definitiva, todas las exigencias formales están supeditadas a la finalidad de fondo expresada en la realidad económica del negocio.

La contabilidad fidedigna es una prueba que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra obligado a considerar para acreditar la verdad de las declaraciones del contribuyente, o la naturaleza de los antecedentes y

---

<sup>5090</sup> Circular del SII, N° 12-87, capítulo IV, punto 4.1.3. apartado b.1.1. página 125.

<sup>5091</sup> Circular N° 68/1997 del SII, página 120, citado por Sergio Endress G, “Las inversiones en materia tributaria”, Segunda edición, Editorial Conosur, Santiago de Chile, 1998, página 73, nota 132.

monto de las operaciones que sirven de base para determinar un impuesto, de acuerdo al artículo 21 del Código Tributario.<sup>5092</sup>

#### *4.2.1. Contabilidad y las NIIF en el Impuesto a la Renta*

En el Impuesto a la Renta, las siguientes son las principales normas sobre el tema:

1. Art. 2, N°s. 1, 2 y 3 que definen renta, renta devengada y renta percibida.
2. Artículos 29 a 33, contenidos en el párrafo 3° “De la base imponible”, del título II, referido al Impuesto de Primera Categoría.
3. Artículos 41 y 41 bis, del párrafo 5°, referidos a “la corrección monetaria de los activos y pasivos”.

A continuación analizaremos la aplicación en el Impuesto de la Empresa, de la contabilidad y las NIIF.

#### *4.2.2. Principio de la Obligatoriedad Supletoria de la Contabilidad*

El impuesto a la renta chileno, establecido por el Decreto Ley N° 824, de 31 de diciembre de 1974, regula como impuesto de la empresa, el denominado “Impuesto de Primera Categoría”. Este tributo afecta con tasa de un 18,5<sup>5093</sup> % a las empresas con predominio de capital, aplicándose sobre la base imponible anual, regulada en los artículos 29 a 33 del texto legal citado. Esta base imponible o renta líquida imponible, debe considerar los ingresos, costos y gastos del ente empresarial, y adicionalmente, ajustes referidos a la corrección monetaria y determinadas partidas reguladas. Nuestro Derecho establece que toda persona que deba acreditar su renta efectiva debe hacerlo, por regla general, mediante contabilidad completa y fidedigna.<sup>5094</sup>

---

<sup>5092</sup> Lamentablemente los Tribunales de Justicia han ignorado, en ocasiones, el tenor claro de la disposición. Véase nuestro artículo en la nota 1, acápite 2°.

<sup>5093</sup> Se estudia en el Congreso Nacional, un proyecto que la eleva la tasa a un 20 %, para el año 2012.

<sup>5094</sup> Inciso primero del artículo 17 del Código Tributario y artículo 68, inciso final de la LIR.

La LIR no define los conceptos de ingreso, costo ni gasto,<sup>5095</sup> por lo que es crucial determinar cuál será el estatuto supletorio que dará contenido a estos conceptos. Analizamos en su oportunidad la utilidad de las definiciones del Diccionario de la RAE para la noción del “ingreso”, y las normas del Código Civil respecto de los términos técnicos.<sup>5096</sup>

Por otra parte, en relación a la transición chilena y la influencia de las nuevas normas contables, por ejemplo en la definición de sus términos, cabe señalar que en Gran Bretaña se ha estimado que “...una significativa influencia en las relaciones entre contabilidad y tributación ha producido el advenimiento de las normas contables internacionales. Esta situación ha incentivado –u obligado– a muchas compañías a registrar sus resultados conforme a estas nuevas normas, provocando preocupación en ellas así como en las autoridades fiscales, al considerar el impacto de dichos cambios contables. Después de todo, la impresión general ha sido en cierto modo, que para muchas compañías, la aplicación de las IFRS acelerará el reconocimiento de utilidades.”<sup>5097</sup> En nuestro país, los profesionales del área financiera han indicado lo que sigue.

Se ha manifestado que, “Como se puede apreciar, la LIR (Ley de Impuesto a la Renta) es una norma jurídica que tiene cierta jerarquía y debe obedecer a todo el ejercicio del poder (soberanía) que está establecido. En cambio, las NIC son instrucciones que regulan el ejercicio de una profesión. En otras palabras, son la manifestación positiva de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pero que en ningún caso tienen el peso jurídico de una ley, amén del hecho que no tienen el carácter de las normas de Derecho Público.”<sup>5098</sup>

---

<sup>5095</sup> Pero sí los somete a requisitos y limitaciones.

<sup>5096</sup> Véase nota 1, N° 1.

<sup>5097</sup> John WHITING, *Tax and Accounting*, British Tax Review, N° 3, Editorial Sweet & Maxwell, 2006, página 267. Traducción nuestra. Véase también lo que nos dice Lamb, “(n) o obstante la formal independencia de importantes aspectos de cálculo en ambos regímenes, la efectiva interdependencia en la práctica, es una característica de la historia británica en el ámbito contable y tributario”, citado por Masayoshi Noguchi “*Interaction Between Tax and Accounting Practice: accounting for Stock-in-trade*”, en la revista *Accounting Business & Financial History*, Vol. 15, No. 1-34, March 2005, página 4. Traducción nuestra.

<sup>5098</sup> En el artículo “Naturaleza de las diferencias entre los criterios contenidos en las normas internacionales de contabilidad que se aplicarán en Chile a contar de enero de 2009 y los criterios tributarios.”, no publicado, Prof. Germán R. Pinto Perry, facilitado gentilmente por el autor.

Por otro lado, se ha indicado que “La respuesta categórica es que dichas modificaciones contables (contenidas en las NIIF) no deberán tener impacto en la forma en cómo se determinan los resultados tributarios para declarar el impuesto de 17% de las empresas chilenas que adopten estas normas o principios de contabilidad.”<sup>5099</sup> Y otro experto confirma este aserto respecto de la empresa, cuando señala “La respuesta simple que ha internalizado el mercado es que como no hay un cambio en la ley de la renta no habrá mayor pago de impuesto, pero esto no es necesariamente así en todos los casos. Ésta es una materia que se debe analizar caso a caso, ya que una primera visión, y que es compartida por las autoridades del SII, es que la renta líquida imponible, o la base sobre la cual pagan impuesto las empresas, no ha cambiado, pero si uno entra a ver los aspectos particulares de las empresas, puede ocurrir que si las utilidades financieras son mayores que las tributarias y éstas se reparten, a nivel de las personas se estaría pagando más impuesto que el que correspondería...”<sup>5100</sup>.

Finalmente, el SII ha indicado que “...la aplicación de las NIIF, se enmarcan en un ámbito estrictamente contable financiero que no modifican ni afectan las normas tributarias, por lo que los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, estarán obligados a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado financiero para determinar la utilidad tributaria sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas...”<sup>5101</sup>

Creemos que, efectivamente la tributación de la empresa no cambiará en aquellos aspectos regulados legalmente, pero si en aquellos en que los principios de contabilidad se aplican supletoriamente, y ello quizás ha llevado a estos autores, del ámbito contable, a generalizar esta apreciación al momento de evaluar los cambios que producirá la adopción de las NIIF.

---

<sup>5099</sup> Véase en “Efectos de las IFRS en el Impuesto a la Renta”, Germán Campos Kenneth, Socio de PWC en Chile, 5 de enero de 2006, que puede consultarse en [www.derechotributario.cl](http://www.derechotributario.cl)

<sup>5100</sup> Véase Juan Morales, socio de Ernst and Young, en entrevista de El Mercurio, 5 de septiembre de 2007, que puede consultarse en [www.derechotributario.cl](http://www.derechotributario.cl)

<sup>5101</sup> Oficio N° 293 de 26 de enero de 2006, dictado por el Director Nacional del SII, en ese entonces Juan Toro Rivera, por una consulta de la Superintendencia de Valores y Seguros. Lamentablemente el texto del oficio no se encuentra en el sitio web del SII a esta fecha: [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

De acuerdo a una interpretación sistemática, nos parece que es obligatorio aplicar las normas contables conforme al Código Tributario, para establecer la base imponible del impuesto de la empresa, debemos estar al sistema contable regularmente utilizado por el contribuyente, en todo aquello que no sea contra norma legal expresa diversa, como expondremos a continuación.

En efecto, el Derecho Tributario recepta la contabilidad, tanto en sus principios como en sus técnicas, en el artículo 16 del Código Tributario, como estatuto supletorio para la determinación de los ingresos y gastos, y en último término, para la determinación de los incrementos de patrimonio del contribuyente. El balance de la empresa entonces permite identificar mejor el incremento de patrimonio y con ello, la capacidad contributiva de la misma.<sup>5102</sup>

La misma conclusión resulta de aplicar las normas de interpretación del Código de Bello, que ordenan que las palabras de toda ciencia o arte, se tomen en el sentido que les dan aquellos que la profesan,<sup>5103</sup> por lo que resulta evidente que las normas que determinan el resultado económico de la empresa, pertenecen a la técnica contable, y por tanto, resulta legalmente obligatorio. Concretamente, en el Impuesto a la Renta, conforme a la definición del hecho gravado como todo incremento de patrimonio,<sup>5104</sup> y el expreso mandato legal de considerar como ingresos y gastos los determinados por el sistema contable del contribuyente,<sup>5105</sup> resulta jurídicamente procedente deducir que las nociones de la técnica contable son las que deben obligatoriamente aplicarse para determinar este.

---

<sup>5102</sup> Fantozzi señala que “es el principio constitucional de la capacidad económica que impone el pago del impuesto según la capacidad contributiva de cada uno, el que requiere al legislador fiscal para que aproxime lo más posible las normas positivas a la capacidad económica abstracta, que para las empresas bien puede hacerse coincidir con la renta que se deriva del balance que da un imagen fiel de la misma empresa”, citado por V. Alberto GARCÍA MORENO, *La base imponible del impuesto sobre sociedades*, 1999, Madrid, Editorial Tecnos, página 171.

<sup>5103</sup> Artículo 21, del Código Civil. Hay que descartar que las palabras de la Ley de Impuesto a la Renta deben tomarse en un sentido natural y obvio, pues no se condice con la interpretación teleológica ni sistemática, como hemos probado a propósito del concepto de “ingreso”, en nuestro artículo “Términos Técnicos en el Derecho Tributario Chileno...”, nota 1.

<sup>5104</sup> Artículo 2, N° 1, del artículo 1° del D.L. N° 825 de 1974.

<sup>5105</sup> Artículo 16 del Código Tributario, D.L. N° 830 de 1974.

Por otro lado, la contabilidad es también una “costumbre mercantil”. En efecto, los comerciantes están obligados a llevar contabilidad y específicamente un libro diario; un libro mayor o de cuentas corrientes; un libro de balances<sup>5106</sup> y un libro copiador de cartas.<sup>5107</sup> La costumbre mercantil constituida por hechos uniformes, públicos, generalmente ejecutados en la República, y reiterados por un largo espacio de tiempo suple el silencio de ley y, además, sirve para determinar el sentido de palabras o frases técnicas del comercio y para interpretar actos y convenciones mercantiles.<sup>5108</sup>

En conclusión, como hemos dicho “nuestra legislación tributaria, si bien formalmente adscrita a la escuela anglosajona o de la independencia (entre el resultado financiero-contable y el tributario), está vinculada estrechamente a la contabilidad –sus principios y registros– para determinar el real efecto de las operaciones empresariales.”<sup>5109</sup>, por lo tanto, en todo aquello que no se encuentre regulado expresamente, será aplicable la contabilidad y por tanto, las NIIF una vez obligatorias.<sup>5110</sup> Podemos denominar a este concepto, como el *principio de la supletoriedad obligatoria de la contabilidad*.<sup>5111</sup>

---

<sup>5106</sup> Respecto de la actuación del contador en el balance: El artículo 100 del Código Tributario establece que el contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa y podrá ser castigado con la pena privativa de libertad de hasta 540 días de cárcel. La falsedad de la declaración de impuestos, del balance del contribuyente, o cualquier otra en que incurra el contador en su carácter de encargado de la contabilidad de un contribuyente se encuentra tipificado como un delito especial.

<sup>5107</sup> Art. 25 del Código de Comercio.

<sup>5108</sup> Artículos 4 y 6 del Código de Comercio.

<sup>5109</sup> Publicado en “Sesquicentenario del Código Civil de Andrés Bello”, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Editorial Lexis Nexis, 2005. Revisado a noviembre de 2008, con pequeñas modificaciones, publicado en la Revista Tributaria e de Finanzas Publicas, Nº 83, Novembro-dezembro 2008, Editora Dos Tribunais, Sao Paulo, Brasil, pagina 308 a 316.

<sup>5110</sup> Este tema deberá ser objeto de estudio ulterior, pero por ejemplo, podría citarse: la relación ingreso y gasto; reconocimiento de pasivos; los ingresos en subvenciones fiscales; combinación de empresas y el contrato de construcción no sobre suma alzada. Sobre el tema de la combinación de negocios, consúltese el excelente artículo de la abogada Isabel Veliz Nieto, “Costos en la fusión impropia: valorización contable en el Derecho Chileno y Comparado”, publicado en el Manual de Consultas Tributarias, Editorial Legalpublishing, Nº 376 de abril de 2009, páginas 15 a 30.

<sup>5111</sup> Tal como lo indicamos en nuestras conclusiones al artículo citado en la nota 1, “Efectos tributarios de las NIIF en Chile”, 1º Las NIIF influirán en la tributación de las empresas, en aplicación del principio de la supletoriedad obligatoria de la contabilidad

## 5. *Ajustes Tributarios por efecto de las NIIF*

### 5.1. *Normas tributarias que regulan los ajustes*

Tal como indicamos, la base imponible de la empresa se determina por la contabilidad, sujeta a las normas legales que establecen diferencias de trato para efectos tributarios. La aplicación de estas disposiciones tributarias dan origen a las diferencias temporales y permanentes entre el resultado financiero y tributario.<sup>5112</sup>

### 5.2. *Ajustes en ingresos y gastos*<sup>5113</sup>

Puesto que la regla general es que los ingresos y gastos se determinan conforme al sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente,<sup>5114</sup> la aplicación de las NIIF en principio definirán estas partidas, a falta de norma legal en contrario.

Las normas tributarias internas no definen que debe considerarse ingreso, pero establecen un concepto amplio y comprensivo de las rentas que una

---

en la Ley de Impuesto a la Renta. Por ejemplo, las NIIF influirán en la tributación de los propietarios por las distribuciones de dividendos en las sociedades anónimas, cuando ella se realice por cantidades superiores a las utilidades tributables. 2º Las NIIF imponen principios y modalidades que implican la necesidad de información adicional y específica para controlar las diferencias financiero-tributarias en las empresas, la que asumirá la forma de nuevos registros, controles y procesos, algunos de ellos extracontables.

<sup>5112</sup> Véase “Diferencias entre Utilidad Financiera y Tributaria”, en el libro “Tributación del Propietario de Empresas”, Editorial Jurídica, Segunda Edición, 2005, páginas 92 y siguientes.

<sup>5113</sup> Respecto de su influencia en bonos a ejecutivos: “Según estudios de Deloitte, en Chile cerca del 86% de los ejecutivos recibe compensación variable. Para el cargo de gerente general estos bonos representan cerca del 28% de su sueldo total, mientras que para el resto de los ejecutivos alcanza alrededor del 22%. Los esquemas más comunes para determinar estos bonos se basan en un cierto nivel de Ebitda, utilidad final o indicadores de gestión (como los Key Performance Indicators o KPIs, basados en cifras contables). “Con la implementación de las nuevas normas IFRS, las empresas verán afectados sus parámetros de cálculo de remuneración variable, producto de cambios en el registro y medición de ciertos elementos de sus estados financieros y la presentación de los mismos”, explica Daniel Joignant, socio de Deloitte.”, según “Remuneraciones: Nuevas normas contables tendrán impacto en bonos diario El Mercurio, miércoles 16 de mayo de 2007.

<sup>5114</sup> Art. 16 del Código Tributario.

empresa debe considerar, excluyendo solamente las rentas en que predomine el esfuerzo personal por sobre el capital.<sup>5115</sup>

En relación al reconocimiento del ingreso, la ley exige que deba estar “percibido” o “devengado”. Estos conceptos poseen una definición legal diversa de la contable y por lo tanto, son de aplicación obligatoria en todo caso, en reemplazo de cualquier norma contable.

Por regla general no se aceptan el reconocimiento por grado de avance en la legislación chilena, salvo en cuanto ello se refleje en los cobros realizados.<sup>5116</sup>

En relación a los gastos tributarios, el Impuesto a la Renta contiene requisitos generales, algunas exigencias específicas para determinados gastos y prohibiciones. Dentro de estos requisitos generales pueden citarse:

- a) necesidad de un gasto para producir renta;
- b) el pago o adeudo de ellos;
- c) deducción en el ejercicio correspondiente;
- d) acreditación y justificación fehaciente.

En este ámbito, la ley chilena entonces presenta al menos dos diferencias con la regulación contable, las que subsistirán en el nuevo escenario:

- a) considera costo solamente el “costo directo de los bienes y servicios”, excluyendo así los gastos o costos indirectos de fabricación;
- b) reconoce como gasto únicamente el pagado o adeudado y no el estimado<sup>5117</sup>.

Como se observa, no es posible aceptar como gasto tributario aquel que no se encuentre adeudado o pagado, con lo cual se excluye el reconocimiento de gastos por provisiones, tanto en el actual escenario cuanto en el vigente con las NIIF, mientras la norma legal no se modifique.

### 5.3. Corrección Monetaria

En la LIR, estos montos se actualizan conforme diferentes parámetros, ya sea la desvalorización monetaria, el valor de reposición, el tipo de cambio

---

<sup>5115</sup> Y excluyendo también las rentas exentas o las denominadas “cantidades no constitutivas de renta”.

<sup>5116</sup> Art. 29 LIR. Eventualmente, en aplicación del artículo 15, LIR, el SII podría autorizar un método de este tipo. La regulación del IAS 18 no presentaría cambios radicales en relación a la norma contable aplicable hoy día, contenida en el Boletín Técnico 70.

<sup>5117</sup> A excepción de los bancos. Pero la depreciación no es pagada ni adeudada.

de la moneda de la adquisición, etc... y puesto que las normas legales aplicables no han cambiado, la aplicación de las NIIF no traerá modificaciones en esta materia. La corrección monetaria es obligatoria en Chile no obstante la baja inflación, lo que contraría la regulación de las NIIF,<sup>5118</sup> por lo que se requerirá mayor control y la realización de los ajustes pertinentes en la Renta Líquida Imponible. Se ha propuesto la eliminación de las normas legales que obligan a esta corrección monetaria, atendida las dificultades que impondrá al contribuyente.<sup>5119</sup>

Respecto de la moneda funcional, la ley establece que solamente puede llevarse la contabilidad en pesos, y el cambio de moneda requiere autorización del SII.<sup>5120</sup> De acuerdo a la ley, la contabilidad de llevarse en moneda nacional (pesos chilenos) y solamente el Servicio de Impuestos Internos puede autorizar un cambio a otra moneda, de esta manera la aplicación de una moneda funcional decidida por las NIIF no determinará la contabilidad del contribuyente, en tanto no se autorice por la autoridad.

#### *5.4. Ajustes en activos y pasivos*

##### *5.4.1. El valor de los activos, pasivos y valor justo*

De acuerdo al Impuesto a la Renta, los activos realizables se registran, por regla general, deduciendo el “costo directo” de los bienes y servicios necesarios para producir la renta.<sup>5121</sup> Las demás erogaciones, cumplidos exigentes requisitos legales son gasto, por lo que nuevamente existe una diferencia con la IAS 2 que posibilita la activación de los costos indirectos.

---

<sup>5118</sup> IAS 29.

<sup>5119</sup> En nota de prensa de Carlos Muñoz Saravia, socio de Deloitte, “Con normas contables de IFRS: Corrección monetaria ya no será necesaria” en [www.derechotributario.cl](http://www.derechotributario.cl)

<sup>5120</sup> Art. 18 del Código Tributario. Consúltese también Resolución N° 62 de 14 de mayo de 2008, emitida por el SII que permite el cambio de la moneda funcional. Creemos que la empresa puede tener una sola contabilidad, sin perjuicio de los registros adicionales que le permitan controlar en mejor forma su gestión financiero o tributaria.

<sup>5121</sup> Artículo 29 de la LIR. Optativamente pueden formar parte del costo los fastos de seguros y fletes hasta las bodegas del adquirente. El SII ha interpretado que también es posible “activar” los intereses por la adquisición del bien.

En tal sentido, tributariamente si se activarán las diferencias de cambio, la corrección monetaria y el costo de financiamiento, al contrario de lo que sucede por aplicación de la IAS 2.

Para la corrección monetaria, la ley contiene normas específicas para la valoración del costo de las mercaderías, utilizando el costo de reposición por regla general. Para el flujo de existencias, la ley otorga la opción de LIFO o Promedio Ponderado, a elección del contribuyente.

No existen otras normas generales sobre costo para la empresa.

Respecto del deterioro de activos, no se aceptan las estimaciones en la ley, pero se permite duplicar la depreciación de bienes inservibles.<sup>5122</sup> Las pérdidas de inventario, deben acreditarse fehacientemente ante el SII.

La aplicación de las NIIF<sup>5123</sup> no alterará las normas de valorización de activos por regla general, pero pudiera sostenerse la aplicación supletoria de algunas normas de valorización contenidas en ellas.<sup>5124</sup>

En relación a los activos fijos, el costo es lo desembolsado en la adquisición, actualizado por la desvalorización de la moneda, menos la depreciación establecida en la ley. No se permiten tributariamente los aumentos o disminuciones del valor, establecidas por las NIIF.<sup>5125</sup> En la Ley, la vida útil dirá relación con los años de vida útil fijada por el SII, en oposición a la vida útil económica fijada en las NIIF, que entendemos aplicable supletoriamente en el caso de bienes usados o que hayan agotado su vida útil en otra empresa. Sobre el valor residual la ley exige registrar el activo totalmente depreciado en un peso, en oposición a la norma financiera que exige reevaluación anual. Asimismo, la norma contable establece la posibilidad de estimaciones para el desmantelamiento, retiro o rehabilitación de activos, normas que la ley chilena no recoge. Es más, podría estimarse tales gastos, sobre todo por el período en que son incurridos, como gastos rechazados para la ley actual.<sup>5126</sup>

Para los efectos de los activos intangibles, la ley chilena no posee normas de reevaluación, amortización ni deterioro y su valoración es a costo de

<sup>5122</sup> Art. 31 N° 5, inciso cuatro.

<sup>5123</sup> IAS 2.

<sup>5124</sup> Por ejemplo, a propósito de la valoración de combinación de negocios o instrumentos derivados donde aún no existen normas legales expresas.

<sup>5125</sup> IAS 16.

<sup>5126</sup> Lo cual nos parece controvertible, por aplicación del principio de supletoriedad obligatoria de la contabilidad que hemos adoptado.

adquisición corregido monetariamente. La ley solamente identifica algunos activos de esta naturaleza tales como, los derechos de llave, derechos marca o fabricación y las patentes de invención.<sup>5127</sup> Creemos que pudieran aplicarse aquí, para los casos no regulados, las normas contables supletorias.<sup>5128</sup>

Tal como anticipamos, la ley chilena no admite, por regla general, las provisiones en oposición a las NIIF.<sup>5129</sup>

Los pasivos por su parte no poseen una regla expresa de valoración en la ley tributaria actual.

Las diferencias indicadas sugieren la necesidad de un control más específico y detallado de las diferencias contables tributarias existentes al aplicar en plenitud las NIIF.

La aplicación de las NIIF y el concepto de valor justo probablemente planteen controversias en el uso de potestades de fiscalización y tasación que posee la autoridad tributaria, en operaciones (enajenación o combinaciones de empresa) realizadas a valores notoriamente inferiores o superiores al valor de mercado. Hoy día, las empresas basan su registro contable de los activos más relevantes (bienes raíces, acciones) principalmente en el costo histórico, actualizado por el costo de la vida. Al contar el organismo fiscal con información contable producida por el mismo contribuyente de los valores de mercado de los activos, le será más sencillo apreciar operaciones fuera de mercado e, incluso fundar impugnaciones sobre tal predicamento.

#### 5.4.2. *Ajustes en el Patrimonio*

En el patrimonio tributario, denominado en Chile “capital propio tributario”, las NIIF significarán agregados por los pasivos financieros reconocidos que no se aceptan tributariamente, y deducciones por los activos también financieros que no se aceptan tributariamente.

No existen en Chile impuesto al patrimonio, expresamente regulados como tales ni impuestos mínimos presuntivos a la renta, aplicables a todo evento, si es que el contribuyente determina sus rentas efectivas según contabilidad completa.

---

<sup>5127</sup> Art. 41 N° 6 LIR. Para aquellos activos que no poseen norma legal para su actualización el art. 41 N° 11, el SII determinará aquella.

<sup>5128</sup> IAS 38.

<sup>5129</sup> IAS 37.

A nivel municipal, la Ley de Rentas Municipales afecta la actividad del contribuyente sometiéndola a un tributo de beneficio local denominado “patente municipal”, la cual se utiliza como base imponible el patrimonio fijado para fines tributarios.<sup>5130</sup>

Para los bienes inmuebles, existe un tributo especial denominada Impuesto Territorial cuya base imponible está determinada por la cuantificación del bien raíz. Dicha cuantificación posee reglas específicas en la ley y en la reglamentación administrativa que excluyen la influencia de las normas de contabilidad.

#### 5.4.3. Resumen de agregados y deducciones a la RLI

De esta manera los principales agregados y deducciones a la Renta Líquida Imponible provendrán:<sup>5131</sup>

NIIF	Agregados	Deducciones
NIC 2	CM existencias	CM existencias
	Diferencia Costo Venta	Idem y costos activados
IFRS 3	CM inversiones	Renacimiento de Utilidad en EERR
	Deterioro Mayor Valor	
	Costo de Venta	Costo de Venta
	Utilidad Agencia	Pérdida de Agencia
IFRS 5	Dif. Valor Justo	Idem
NIC 11	Dif. Contrato Constr.	Idem
NIC 12	Gasto por Imp. Renta	Ingreso por Imp. Diferido
	Gasto por Imp. Diferido	
NIC 16	Corrección Monetaria	
		Interés capitalizado

<sup>5130</sup> D.L. N° 3.069 de 1979, de Rentas Municipales.

<sup>5131</sup> Elaboración basada en curso del Colegio de Contadores A.G., “Principales Diferencias entre IFRS y Normas Chilenas”, Prof. Orellana, 2008, no publicado.

NIIF	Agregados	Deducciones
	Depreciación Financiera	Deprec. Tributaria
	Pérdida por deterioro de activos fijos	Reverso por deterioro de resultado
	Dif. Costo de Ventas	Idem
NIC 17	Deprec. Activos leasing	Deprec. Activo Leasing (arrendador)
	Cuotas en leasing	Cuotas pagadas (arrendatario)
	Utilidad en leaseback	
NIC 19	Gasto Financiero no Tribut.	Gasto Tributario no financiero
NIC 21	Diferencia en tipo de cambio, valor justo o a la fecha de la transacción	Idem
	Valorización en moneda funcional diversa a la tributaria <sup>5132</sup>	Idem
	Diferencia en costo de venta de inversiones	Idem
NIC 29	Diferencias Correcc. Monetaria	Idem
NIC 36	Deterioro de activos fijos, intangibles	Idem
	Deterioro en menor valor de resultado	
NIC 37	Provisión del año	Consumo de la Provisión
NIC 38	Correcc. Monetaria, Amortización y Costo de Venta de Intangibles	Idem
NIC 39	Diferencia entre resultado tributario y financiero (RT mayor que RF)	Diferencia entre resultado tributario y financiero (RT menor que RF)
NIC 41	Diferencia en resultado de venta de activo biológico	Utilidad por valor justo en activos biológicos

<sup>5132</sup> Como indiqué, me parece este supuesto improcedente en la regulación legal de la contabilidad en Chile.

#### 5.4.4. Efectos Tributarios del Impuesto Diferido registrado en aplicación del NIIF 1<sup>5133</sup>

La implementación de las NIIF implica un gran desafío para todos los actores del mundo contable y la revelación del gasto por Impuesto Diferido no es la excepción. La regulación contable actual contenida en el Boletín N° 60 del Colegio de Contadores no tiene diferencias radicales en relación a la IAS 12.

Dentro de las partidas principales que darán origen a un ajuste en la Renta Líquida Imponible por efectos de Impuestos Diferidos, bajo NIIF, tenemos las siguientes:

a) Los ajustes al balance de inicio. Para efectos de aplicar NIIF por primera vez, se exige el cumplimiento de todas las NIIF vigentes, lo que implica valorizar los activos y pasivos, excluir activos y pasivos no permitidos, y hacer las reclasificaciones. Todos estos ajustes afectan el patrimonio con impacto en los Impuestos Diferidos;<sup>5134</sup>

b) Las diferencias acumuladas por Impuestos diferidos en la primera aplicación año 2000, de acuerdo a las anteriores normas de contabilidad, se registraron en cuentas complementarias amortizables periódicamente.<sup>5135</sup> Para NIIF, no existen cuentas complementarias de amortización de los Impuestos Diferidos, por lo que dichas cuentas complementarias deben ser reversadas a resultados acumulados en el primer año de aplicación.<sup>5136</sup>

c) Activos y pasivos con costos financieros y tributarios distintos, dentro de los cuales tenemos: existencias<sup>5137</sup>; activo fijo<sup>5138</sup>; inversiones y ajustes por inversión;<sup>5139</sup> leasing y leaseback;<sup>5140</sup> activos intangibles;<sup>5141</sup> y dife-

---

<sup>5133</sup> Esta sección ha sido realizada por la auditora y contadora pública, Magíster en Tributación, Blanca Carrillo C.

<sup>5134</sup> NIIF 1.

<sup>5135</sup> Boletín técnico N° 60, Colegio de Contadores de Chile.

<sup>5136</sup> NIIF 1.

<sup>5137</sup> NIC 2.

<sup>5138</sup> NIC 16.

<sup>5139</sup> NIC 21.

<sup>5140</sup> NIC 17.

<sup>5141</sup> NIC 38.

diferencias de corrección monetaria;<sup>5142</sup> El registro de los costos en base a NIIF, que difieren al costo definido por la Ley de la Renta,<sup>5143</sup> da origen a activos o pasivos por Impuestos diferidos según sea el caso.

d) Respecto de las diferencias por valorización de inversiones, existen dos aspectos relevantes. Por un lado, las normas contables anteriores la calificaban como permanentes, por lo cual no generaban impuestos diferidos, sin embargo para NIIF se consideran diferencias temporarias, por tanto constituyen base de los impuestos diferidos, salvo que el inversionista sea capaz de controlar el momento de reverso de la diferencia temporaria y que esta no se revierta en un futuro predecible. Por otro lado, las NIIF consideran normas de valorización distintas de las tributarias.

e) Pérdidas por deterioro<sup>5144</sup>. No existe en las normas contables anteriores, el reconocimiento del deterioro de los activos. La norma internacional exige calcular el valor del deterioro cuando existen indicios de deterioro del valor de un activo, para efectos tributarios no se reconoce la pérdida por deterioro.

---

<sup>5142</sup> NIC 29.

<sup>5143</sup> Artículo 30 y 41 de la LIR.

<sup>5144</sup> IAS 36.