

INGRESOS: UNA MIRADA FINANCIERA Y TRIBUTARIA

Pablo Calderón Torres

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

El proceso de globalización ha traído como consecuencia a nuestro país cambios en el ámbito económico, tecnológico, social y cultural. Además ha significado una mayor interdependencia con el resto del mundo, unificando sus mercados, sociedades y culturas.

Las empresas no han estado ajenas a este proceso, basta sólo con verificar la cantidad de tratados comerciales, que en los años recientes se han firmado. Estamos claros que en un escenario de estas características surgen algunos problemas, como el idioma por ejemplo, y por supuesto la calidad, contenido y transparencia de la información intercambiada. En el campo de la actividad económica la información es de vital importancia, por lo tanto, la existencia de un lenguaje internacional común para la presentación de la información financiera, es una necesidad insoslayable en un mercado globalizado. Esta nueva realidad ha llevado a la incorporación de Chile a las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF-IFRS) común a todos los países, para la entrega de la información financiera de manera transparente, comprensible y comparable.

No obstante a ello, al fisco como un agente económico más y sujeto activo de la Obligación tributaria, le es entregada por mandato legal la Potestad tributaria, que es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La

creación de tributos obliga al pago de éstos a las personas sometidas a su competencia, implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, a fin de atender las necesidades públicas.

Dado lo anterior, la riqueza que obtienen las empresas, en el ejercicio de sus actividades propias, entregan al Estado los recursos que necesita, siempre que, previamente, dichas actividades hayan sido definidas por el legislador en el hecho gravado, que es el acto jurídico que da nacimiento a la obligación tributaria principal.

Productos de estas divergencias, tanto financieras como tributarias, que se centran principalmente en objetivos distintos, el presente trabajo busca entregar una visión objetiva, las que se enmarcan principalmente en las patrimoniales y de la determinación de los resultados, para posteriormente, centrarnos en uno de los temas no menos importante, como lo son los ingresos, definiéndose estos últimos, en términos generales, como incrementos de patrimonio.

Por lo anterior, revisaremos este tema desde una mirada financiera y tributaria, y de los controles que actualmente se están ejerciendo en esta materia a través de declaraciones por parte del contribuyente.

Asimismo, se comenta, a propósito de la publicación de la ley 20.630 de septiembre de 2012, el tratamiento tributario que se dará al denominado BADWILL o Mayor Valor producto de reorganizaciones empresariales, denominadas Fusión por incorporación o a través de una Fusión impropia, que se genera al comparar el valor pagado por las acciones o derechos sociales versus el capital propio tributario de la sociedad absorbida.

Finalmente, se incorpora un análisis del BADWILL Financiero que se genera cuando un adquirente de una combinación de negocios reconoce los activos adquiridos y los pasivos asumidos al **valor razonable en su fecha de adquisición** y revelará información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición.

1.- INTRODUCCIÓN

En consulta efectuada a la Administración tributaria por la Superintendencia de Valores y Seguros a través de ordinario N°209 del 05 de enero de 2006, se respondió que *“...las NIIF se enmarcan en un ámbito estrictamente contable financiero, que no modifican ni afectan a las normas tributarias, por lo que los contribuyentes, al*

determinar sus estados financieros, de acuerdo con las normas referidas, estarán obligados a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado financiero y determinar así la utilidad tributaria sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas.

Para que las empresas declaren en base a renta efectiva deben aplicar el mecanismo descrito en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que por la mencionada conversión se seguirán otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas, desde el punto de vista contable financiero y tributario, y por consiguiente, persistirán las denominadas diferencias permanentes y temporales...”

Sin perjuicio de lo anterior, podemos establecer que las normas financieras durante este último tiempo han sufrido una serie de cambios producto de la incorporación de nuestro país a una contabilidad global, por consiguiente, para efectos de nuestro estudio es necesario comprender el origen de las divergencias entre los criterios de reconocimiento de INGRESOS tanto desde una mirada financiera como tributaria, que en términos generales se definen por todo incrementos de patrimonio, establecidos para efectos financieros y también tributarios, los cuales dan nacimiento entre otros temas a los impuesto diferidos.

Para ello, el presente trabajo se estructura de la siguiente manera:

Primeramente se revisará la descripción del problema, donde se entregarán datos conceptuales de las divergencias financieras y tributarias,

Posteriormente se analizará que el concepto de rentas efectivas determinadas a través de contabilidad completa, donde se analizarán las normas generales sobre contabilidad y normas específicas sobre base imponible.

Una vez analizados los conceptos anteriores, pasaremos a desarrollar la relación que existe entre la contabilidad y las normas tributarias, destacando la determinación del capital propio y renta líquida imponible.

Luego de revisar las divergencias financieras y tributarias, nos centraremos en un análisis integral y los controles que actualmente se están llevando a cabo por parte de la administración tributaria a través de la declaración jurada N° 1872.

Una vez abordados los temas generales, nos centraremos en el concepto Ingresos financieros bajo norma internacional en lo que guarda relación en los objetivos y alcance, tanto en las ventas como en los servicios, para terminar con los ingresos tributarios, los cuales se encuentran definidos en el hecho gravado y que dan la posibilidad a los Estados de financiar el gasto público.

Por último, analizaremos las modificaciones incorporadas por la la ley N° 20.630, de septiembre de 2012, donde se considera el reconocimiento de ingresos producto de la fusión de sociedades

2.- DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Se podría establecer que la justificación de las divergencias existentes se centran principalmente en los objetivos perseguidos por la disciplina contable y tributaria, tal es así, que el Boletín Técnico N°01²⁷¹ señala lo siguiente:

*“...Las normas contables generales no deben ser formuladas teniendo como objetivo principal el dar apoyo a ciertas políticas establecidas en otras áreas, tales como administración financiera, **leyes tributarias**, etc., aun cuando dichas políticas puedan ser deseables y defendibles desde otros puntos de vista.*

La ciencia contable obtiene su verdadera fuerza de la neutralidad que representa, comparada con los intereses específicos que regulen otros fines. Su función correcta deriva de la medición de los recursos de entidades determinadas y de los cambios que experimentan dichos recursos. Por consiguiente, sus normas deben estar dirigidas básicamente al logro de dicha función.

Las normas contables generales guían en la selección, medición y en la exposición de hechos en la contabilidad financiera. Están basadas en los principios básicos y se aplican a casos particulares a través de las normas contables específicas, las que se definirán posteriormente...”

Por otra parte, las normas tributarias se enmarcan dentro del Derecho tributario o Derecho fiscal que es una rama del Derecho público, a través de las cuales el Estado ejerce su potestad tributario con el propósito de obtener de las economías particulares los ingresos ordinarios (impuestos) que sirvan para financiar el gasto público a fin de la consecución del bien común.

Ya expuesto los objetivos de cada disciplina, se puede inferir que la gran problemática que se produce para todos aquellos contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y con balance, está referida a la **valorización y registro**, dado que cada partida que integra todos los hechos económicos que se nutre la contabilidad

²⁷¹ Boletín técnico N°01 de Colegio de Contadores de Chile, Teoría Básica de la Contabilidad publicado enero 1973.

trae como consecuencia un efecto impositivo, lo siguiente se explica a través de la siguiente gráfica:

$$\boxed{\text{Activos Financieros}} = \boxed{\text{Pasivos Financieros}} + \boxed{\text{Patrimonio Financiero}} \pm \boxed{\text{Resultado Financiero}}$$

De lo anterior, podemos establecer una relación donde, por una parte, reconozcamos los efectos del capital financiero, definido como la diferencia entre los activos y pasivos de la empresa, que está constituido por la suma de todas las cuentas de capital, es decir, incluye capital social, reservas, utilidades acumuladas y utilidades del ejercicio; y por otra parte, lo compone el resultado financiero, cuyo principal objetivo es informar sobre la situación financiera final de la empresa.

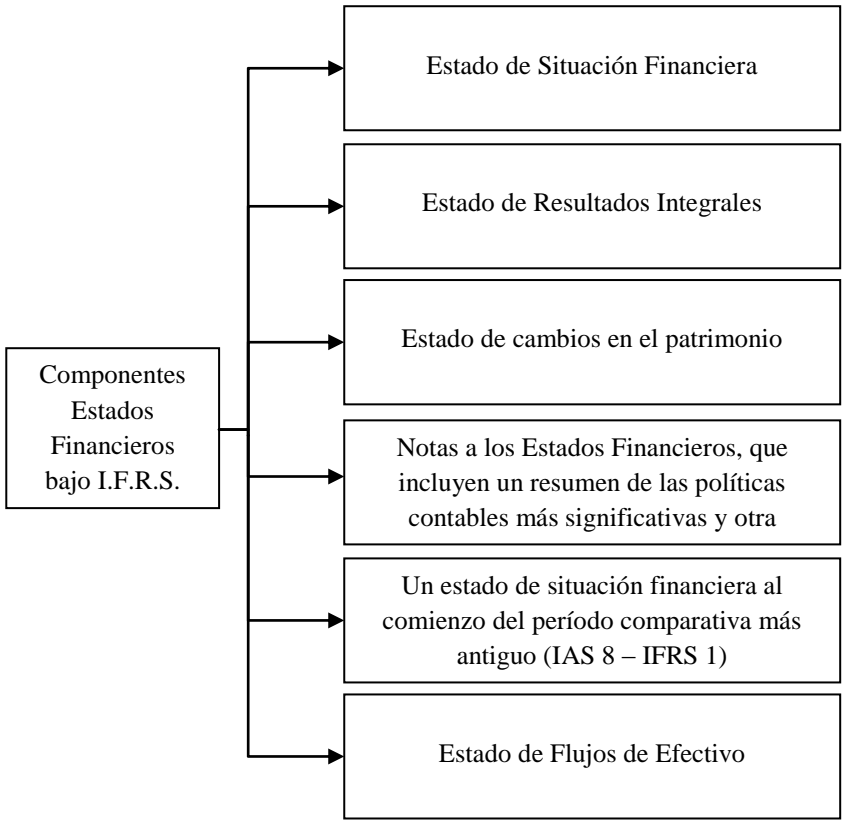
$$\boxed{\text{Activos Financieros}} - \boxed{\text{Pasivos Financieros}} = \boxed{\text{Patrimonio Financiero}} \pm \boxed{\text{Resultado Financiero}}$$

No obstante lo anterior, cabe señalar que la IAS 1²⁷², cuyo alcance se aplica a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general que sean preparados bajo IFRS, establece la clasificación que en el cuadro de más adelante se observa.

Es así, que la contabilidad se desarrolla siguiendo principios generalmente aceptados, hoy bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

²⁷² IAS 1: International Accounting Standard - Presentación de estados financieros.

Componentes de los Estados Financieros



3.- RENTAS EFECTIVAS DETERMINADAS A TRAVÉS DE CONTABILIDAD COMPLETA

Sin perjuicio de lo señalado en los puntos anteriores, la contabilidad es la base para la cuantificación de la obligación tributaria principal, es decir, el pago de los impuestos, en este caso el impuesto de primera categoría. Las características principales de este impuesto son: que es un tributo directo, proporcional y anual. Es directo porque se aplica sobre el ente productivo Empresa. Es proporcional ya que su tasa se aplica a la base imponible sin modificarse cualquiera sea su cuantía y es anual pues considera los ingresos, costos y gastos dentro de un año calendario.

Para determinar la cuantía de la obligación tributaria principal del contribuyente, el Derecho Tributario se funda en la información que cada contribuyente obligado a declarar renta efectiva con contabilidad completa le proporciona. En el ámbito del impuesto de la empresa, la determinación de la base imponible del tributo se conoce como tributación sobre base efectiva según contabilidad completa y es la regla general conforme al artículo 68 de la LIR.

La ley regula la base imponible del impuesto de la empresa remitiéndose a la información contable que el contribuyente está obligado a mantener conforme al Código de Comercio y la LIR.

De esta manera, podemos identificar dos conjuntos de normas referidas a la base imponible de la empresa, a saber:

- Las normas jurídicas generales aplicables a toda contabilidad;
- Las normas jurídicas especiales aplicables a la determinación de la base imponible del contribuyente;

Normas generales sobre la contabilidad

Las normas generales aplicables a toda contabilidad se pueden clasificar en normas de fondo y de forma. Las primeras fijan el objeto de la contabilidad, estableciendo que ésta debe reflejar con claridad el movimiento real del negocio y las segundas persiguen cautelar el logro del objetivo de fondo o material mediante exigencias formales de diversa índole. Estas últimas exigencias se supeditan, justifican y jerarquizan considerando la finalidad material que es informar acerca de la realidad del negocio.

La finalidad de informar sobre la verdadera marcha del negocio obliga a utilizar la técnica contable, la que a su vez, como toda técnica, posee un conjunto de principios, convenciones y un lenguaje que le es propio.

La contabilidad, como técnica que interpreta los hechos económicos de los negocios y los ordena en forma de cuentas para su control y presentación, descansa en principios que son la base sobre la que se han ido construyendo los pilares que la sustentan, y que han sido definidos de acuerdo con la experiencia de nuestra profesión contable y el afán constante de superación y búsqueda de la mejor manera de interpretar los hechos económicos en el mundo de los negocios.

Quizás la práctica convencional más importante de la contabilidad sea la premisa básica de la partida doble referido al registro de las operaciones de la empresa. La

utilización de las “cuentas” o registros, la nomenclatura de “débitos”, “créditos”, “abonos” y “cargos”, uniforman la terminología operativa al interior de la contabilidad concreta del contribuyente. De este modo, el principio de partida doble expresa una convención de registro de las operaciones que se fundamenta en la ecuación del patrimonio.

Normas específicas sobre la base imponible

Las normas jurídicas especiales aplicables a la determinación de la base imponible de la empresa están contenidas en el Código Tributario (CT) y en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Nos indica el artículo 16 del CT que “En todos los casos en que se exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.”

Y especifica el inciso tercero que “Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad.”

De esta manera, si el contribuyente se encuentra obligado a llevar contabilidad, deberá ajustarse a prácticas contables adecuadas, que muestren fielmente el resultado del negocio.

Por otra parte, la LIR establece como regla general la obligatoriedad de la contabilidad en el artículo 68 que señala en su inciso final, después de consignar situaciones en que cabe la contabilidad simplificada, que “Los demás contribuyentes no indicados en los incisos anteriores deberán llevar contabilidad completa...”

A su vez, contabilidad completa es la que comprende los libros Diario, Mayor y el Libro de Balances. El Servicio de Impuestos Internos comprende dentro de la contabilidad completa los libros exigidos por las normas tributarias, tales como, el libro de Compraventas y el Libro de Fondo de Utilidad Tributable (Resolución N°2154 de 1991).

De todo lo expuesto podemos concluir que la regla general en el Impuesto a la Renta es que los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad completa sujetos a prácticas contables adecuadas que muestren con fidelidad el movimiento y resultado

de la empresa conforme al mandato legal del Código Tributario, y podemos afirmar que estas “prácticas” son aquellas que, apoyadas en principios, convenciones y registros, dan real cuenta del resultado de la empresa.

En este contexto, sabemos que el artículo 17 del Código Tributario señala que “Toda persona que acredita la renta efectiva lo hará mediante **contabilidad fidedigna.**” y que mediante circular N°8 del 07 de febrero de 2000, el SII definió que debe entenderse por contabilidad fidedigna, señalando “*A juicio de esta Dirección, 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 y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación*”. En estos casos el Artículo 16 de dicho texto señala que en los casos que la ley exige llevar contabilidad, los contribuyentes se ajustarán a prácticas contables adecuadas. Por lo cual, la carga fiscal debe sustentarse en principio con una contabilidad fidedigna acorde a principios contables, los cuales pueden diferir de los criterios fiscales establecidos para la determinación de la carga fiscal.

Ahora, el problema es cómo conciliar los aspectos financieros y tributarios de la información proporcionada por parte del contribuyente. Esta conciliación se logra a través de ajustes extracontables establecidos en la determinación de la Renta Líquida Imponible, los que son reflejados en forma acumulada en el Capital Propio Tributario.

Diferencias Financieras y tributarias bajo Normas Internacionales de Contabilidad

Dentro del proceso de normalización de las normas de contabilidad, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad ha instruido la NIC N° 12, la cual, imparte instrucciones respecto al registro de los impuestos diferidos adoptando el **método del Balance General** a partir del 2000.

Los impuestos diferidos permiten reflejar en un mismo periodo el impuesto a la renta, dejando registrada en la contabilidad la divergencia tributaria financiera en un mismo periodo.

Esta metodología contable considera la existencia de hechos registrados es los estados financieros de la sociedad que no han sido reconocidos por efecto de la contabilización de la provisión de impuesto sobre la renta:

- Hechos registrados en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta, se incluyen en un ejercicio diferente. Estos hechos generan diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos al cierre de un ejercicio y originan activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que afectan el gasto tributario por impuesto a la renta y el correspondiente pasivo a pagar en un ejercicio tributario distinto al de su registro contable. Estas diferencias se denominan **diferencias temporarias**.
- Hechos registrados en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta, nunca se incluirán en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta ni en el correspondiente pasivo a pagar. Estas diferencias se denominan **diferencias permanentes** por cuanto dichas partidas nunca se conciliarán.

Además, debemos considerar lo establecido en el artículo 31, inciso tercero N°3 de la Ley de la Renta, respecto a las pérdidas tributarias. Establece un beneficio tributario por la recuperación de impuestos a la renta pagados en años anteriores, en el caso de absorción de utilidades tributables de ejercicios anteriores que se hayan gravados con el mismo impuesto o cuando estas pérdidas tributarias son imputadas a futuras utilidades tributables, reduciendo así la carga fiscal.

4.- RELACIÓN ENTRE LA CONTABILIDAD Y LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Desde un punto de vista estrictamente literal, la determinación de la base imponible del impuesto para aquellos contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y con balance, es vinculante con el resultado financiero de la misma, según el artículo 31 inciso tercero N°3, donde se señala *“Las pérdidas se determinarán aplicando a los **Resultados del Balance** las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción”*. Por lo señalado, que en el caso de Utilidades tributables, estas se determinarán de igual forma, es decir, considerando el resultado financiero señalado.

Seguindo con nuestro análisis, el párrafo tercero del título II, de la Ley de Impuesto a la Renta, donde se hace relación a la determinación de la “base imponible” como un elemento más de la obligación tributaria, entendida como la cuantificación del hecho gravado, se establece la siguiente metodología:

ESQUEMA DETERMINACIÓN R.L.I. DE PRIMERA CATEGORÍA	
Ingresos percibidos o devengados derivados de las actividades de los N°s. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta	\$ (+)
Reajustes percibidos o devengados a que se refieren los N°s. 25 y 28 del artículo 17° de la Ley de la Renta	\$ (+)
Rentas percibidas provenientes de las operaciones o inversiones a que se refiere el N° 2 del artículo 20 de la Ley de la Renta	\$ (+)
Diferencias de cambio percibidas o devengadas a favor del contribuyente	\$ (+)
Ingresos que no constituyen Renta en virtud del artículo 17° de la Ley de la Renta	\$ (-)
INGRESOS BRUTOS (ART. 29° LEY DE LA RENTA)	\$ (=)
Costo directo de los bienes y servicios (Art. 30° Ley de la Renta)	\$ (-)
RENTA BRUTA	\$ (=)
Gastos necesarios para producir la Renta, pagados o adeudados (Art. 31 Ley de la Renta)	\$ (-)
RENTA LÍQUIDA	\$ (=)
Ajustes por Corrección Monetaria (Art. 32 Ley de la Renta)	\$ (+/-)
RENTA LÍQUIDA AJUSTADA	\$ (=)
Agregados y/o Deducciones a la Renta Líquida Ajustada (Art. 33° Ley de la Renta)	\$ (+/-)
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA O (PERDIDA TRIBUTARIA), SEGÚN CORRESPONDA.	\$ (+/-)

4.1.- Análisis conceptual y determinación del Capital Propio

4.1.1.- Concepto de Capital Propio

El concepto de Capital Propio Inicial (tributario) se encuentra establecido en el inciso primero del número 1 del artículo 41° de la Ley de la Renta, disposición que expresamente señala:

“Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario o socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro

de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas de esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa”.

Aclarado el punto anterior, **el Capital Propio Inicial** se determina tomando como base el **Balance del ejercicio anterior** o el patrimonio que figura en la declaración de inicio de actividades.

Adicionalmente, la disposición citada dispone que el capital propio inicial del ejercicio, debe revalorizarse de acuerdo con la variación anual experimentada por el índice de precios al consumidor.

El monto total de esta revalorización se carga a los resultados del ejercicio debitándose, a fin de materializar dicho cargo, la cuenta "Corrección Monetaria", con abono a la cuenta de Pasivo no Exigible "Revalorización del Capital Propio".

Mediante la aceptación de este cargo a pérdidas se protege a las empresas de los efectos que la desvalorización monetaria pueda ocasionar en sus patrimonios.

Sin embargo, como lo ha expresado la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, dicho cargo a pérdidas "presupone que el capital propio permanecerá dentro de la empresa durante todo el ejercicio y que, por lo tanto, sufrirá los efectos de la inflación por todo dicho período".

Por consiguiente, cualquiera disminución o retiro de todo o parte del citado capital propio inicial implicará que el cargo a pérdida que él había originado, previamente, ha resultado excesivo por cuanto ha dejado de tener validez uno de los supuestos en que está basado. Esto es, que el capital propio inicial se mantendría por su monto total durante todo el transcurso del ejercicio. A fin de regularizar dicho cargo, en la parte que resultó excesiva, la ley señala que el monto de las disminuciones de capital propio inicial deben reajustarse con abono a los resultados del ejercicio. Transformándose dichos abonos en una mera contrapartida del cargo a pérdida total que había originado la revalorización del capital propio inicial".

Del mismo modo, la ley ha previsto el caso de que el capital propio inicial experimente aumentos durante el ejercicio, disponiendo al efecto que dichos aumentos se revaloricen con cargo a la cuenta "Corrección Monetaria" y abono a "Revalorización del Capital Propio".

Al tenor de lo expresado precedentemente, este cargo a pérdidas resulta lógico ya que mediante él los valores o bienes que hubieren acrecentado el patrimonio de la empresa en el curso del ejercicio, se resguardan también de los efectos de la inflación en la misma forma que el capital propio inicial.

4.1.2.- Variaciones del Capital Propio Inicial

Tal como se ha indicado, el mecanismo de corrección monetaria establecido en el artículo 41 contempla la revalorización con incidencia en los resultados, no solo del capital propio inicial, sino también de todas las variaciones positivas o negativas experimentadas por dicho capital en el curso del ejercicio respectivo.

A dicha materia se refieren los incisos segundo y tercero del número 1° del mencionado artículo 41 de la LIR, que ordenan el reajuste, respectivamente, de los aumentos y de las disminuciones de capital propio ocurridas en el ejercicio de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor.

Antes de entrar al análisis de las diferentes situaciones que se presentan en esta materia, parece útil señalar que dichos aumentos o disminuciones de capital propio son los producidos durante el ejercicio que se está sometiendo a corrección monetaria, por lo que los antecedentes para su establecimiento los entregarán todas aquellas cuentas del Libro Mayor que reflejen aportes o retiros, especialmente las cuentas personales del empresario o socios, en su movimiento correspondiente al lapso comprendido por dicho ejercicio.

Cuentas que presentan bienes o deudas del activo y/o pasivo, cuyos valores históricos al cierre del ejercicio no corresponden a la realidad (activos y pasivos no monetarios).

Corresponden a todas aquellas cuentas que representan valores de bienes o deudas a favor o en contra de la empresa, que en el balance de cierre del ejercicio aparecen con un valor histórico, pero debido al proceso inflacionario tienen un valor distinto, por cuanto la naturaleza del activo o pasivo permiten que se autoprotejan de la inflación (Circular 100/75).

4.1.3.- Forma de determinar el Capital Propio Inicial

Es necesario mantener la idea, que en esencia la metodología establecida busca determinar un capital o patrimonio tributario a partir de información contenida en los estados financieros, por lo cual, se requiere un conjunto de depuraciones o ajustes para

conciliar dichas cifras, los cuales no se disocian de los efectos en la determinación del resultado tributario, sino que tienen una relación directa uno con el otro, situación que analizaremos en profundidad en los capítulos siguientes.

Para determinar el Capital Propio Inicial se toma como base la información reflejada en el balance del ejercicio inmediatamente anterior o la declaración de iniciación de actividades, cuando se trate del primer ejercicio.

Se considera en primer término la suma total del activo, procediendo a rebajarse las partidas que se detallan a continuación:

Determinación del Capital Propio Inicial Tributario- Activo

TOTAL ACTIVOS SEGÚN ESTADOS FINANCIEROS	XX
(-) Menos: valores que no representen inversiones efectivas	XX
a) Activos Intangibles b) Activos Transitorio c) Activos y Pasivos de Orden	
(+/-) Más - Menos: Ajustes Tributarios	XX
Estimaciones que hayan disminuido valores de activo, no aceptadas por la ley de la renta	
(=) ACTIVO DEPURADO (CAPITAL EFECTIVO)	XX
(-) MENOS: PASIVO EXIGIBLE TRIBUTARIO	XX
(=) CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO INICIAL Art. 41 Inciso primero Ley sobre Impuesto a la Renta	XX

Determinación del Capital Propio Tributario – Patrimonio

CAPITAL FINANCIERO SEGÚN ESTADOS FINANCIEROS	XX
(+/-) Más - Menos: Ajustes Tributarios	XX
(+) Más: Estimaciones de activos que han disminuido la utilidad no aceptadas por la Ley sobre Impuesto a la Renta.	XX
(-) Menos: Estimaciones de activos abonados a patrimonio. (+/-) Más/Menos: Ajustes por depreciación (+/-) Más/Menos: Ajustes por pasivos tributarios. (+/-) Más/Menos: Otros ajustes tributarios	XX
(=) CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO INICIAL Art. 41 Inciso primero Ley sobre Impuesto a la Renta	XX

El monto del capital propio inicial determinado en la forma expuesta deberá ser actualizado considerando la variación experimentada por el IPC anual, generando un cargo a resultado por concepto de revalorización:

Cuentas	Debe	Haber
Corrección Monetaria	XXXX	
Revalorización Capital Propio		XXXX

4.1.4.- Variaciones del Capital Propio

Los aumentos o disminuciones que se producen durante el ejercicio son los que se encuentran sometidos a la corrección monetaria, siendo la fuente de estas variaciones los registros contables del contribuyente.

Aumentos del capital

Corresponden a aquellos nuevos aportes que los contribuyentes efectúan al negocio, en el carácter de temporal o permanente, sean estos en dinero, valores o bienes, situación particular revisten los efectos generados en los proceso de reorganización societarias.

De acuerdo con ello, constituyen aumentos de capital propio, entre otros, los siguientes:

- a) Los nuevos aportes de capital efectuados por el empresario, socios o nuevos inversionistas, ya sean permanentes o transitorios;
- b) Las sumas o bienes entregados en cumplimiento de aportes sociales convenidos al constituirse la sociedad, pero cuyo entero se difirió para una fecha posterior;
- c) Las cantidades pagadas por los suscriptores de nuevas acciones emitidas por sociedades anónimas;
- d) Los préstamos o mutuos efectuados por los socios de una sociedad de personas a ésta;
- e) Las revalorizaciones autorizadas por leyes especiales;
- f) Los valores provenientes de la enajenación de bienes que hubieren sido excluidos del capital propio por no producir rentas gravadas en primera categoría o no estar destinados al giro del negocio;

En los párrafos que siguen nos referiremos por separado a algunas de las situaciones comprendidas en la relación antes mencionada.

El monto de los aumentos de capital determinado en la forma expuesta deberá ser actualizado considerando las variaciones experimentadas por el IPC anual, generando un cargo a resultado por concepto de revalorización:

Cuentas	Debe	Haber
Corrección Monetaria	XXXX	
Revalorización Capital Propio		XXXX

Disminuciones del Capital Propio

Corresponden a retiros de los socios o distribuciones de dividendos provisorios interinos o definitivos pagados a los accionistas durante el ejercicio.

El inciso tercero del número 1° del artículo 41, modificado por el número 11, letra b), del artículo 1° del D.L. 1.604 (D.O. 3.12.76), dispone que se considerarán, en todo caso, como disminuciones de capital:

- a) Los retiros personales del empresario o socios;
- b) Los dividendos distribuidos por sociedades anónimas, y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio.

De acuerdo con lo expresado por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, asumen también la calidad de una disminución de capital todos aquellos desembolsos efectuados por la empresa relativos a gastos que la ley de la renta no acepta como tales y que, por tal motivo, se contabilizan en el activo.

El monto de las disminuciones de capital determinado en la forma expuesta deberá ser actualizado considerando las variaciones experimentadas por el IPC anual, generando un abono a resultado por concepto de revalorización. De esta manera contrarrestando el cargo a pérdida por el total del reajuste del capital propio inicial.

Cuentas	Debe	Haber
Revalorización Capital Propio	XXXX	
Corrección Monetaria		XXXX

Actualización de los activos no monetarios

Tal como hemos expresado, al final del ejercicio existen bienes cuyo valor contable a esa fecha, por efectos de la inflación, no reflejan el valor real de dichos bienes, los cuales, dada su naturaleza, se han auto defendido de la inflación.

En los capítulos siguientes se instruye sobre la forma de proceder a la actualización de dichos activos.

Cuentas	Debe	Haber
Activos No Monetarios	XXXX	
Corrección Monetaria		XXXX

Actualización de los pasivos no monetarios

Tal como hemos expresado al final del ejercicio existen obligaciones o pasivos cuyo valor contable a esa fecha, por efectos de la inflación, no reflejan el valor real, por los cuales se han establecido cláusulas de reajustabilidad o se encuentran establecidos en otras unidades monetarias que alteran su cuantía.

Cuentas	Debe	Haber
Corrección Monetaria	XXXX	
Pasivos No Monetarios		XXXX

Determinación del valor contable y tributario de Activos y Pasivos

Las normas de valorización financiera se fundan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF- NIC) y normativa de la SVS, entre otras instrucciones, estas últimas de observancia obligatoria por las sociedades anónimas abiertas y otras sociedades inscrita en los registros de la SVS. Para una mayor claridad respecto del tratamiento que deben recibir las distintas partidas de balance, para efecto de su valorización financiera, se presenta a continuación un cuadro resumen bajo el esquema de balance de la S.V.S (oficio circular 498 de 2009) indicando criterio de valorización de acuerdo a la NIIF aplicada.

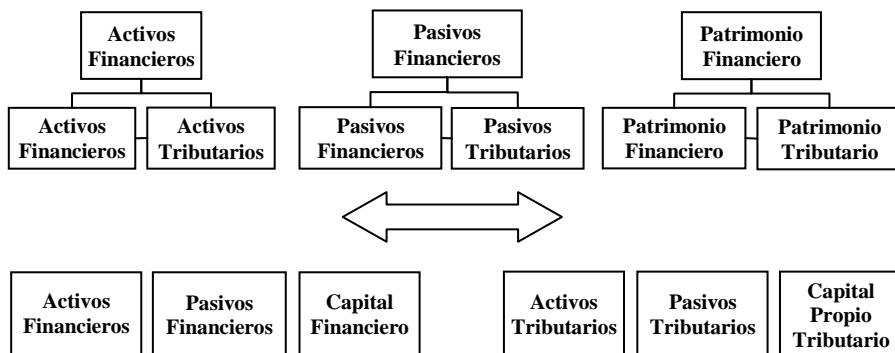
Cabe mencionar, que el oficio circular fue modificado por el oficio circular 530, del 03 de agosto de 2009, que se orienta a la modificación de las planillas de reporte indicando en qué casos se requiere información consolidada y/o individual.

Referencia	ANEXO N°1: Estado de Situación Financiera Clasificado (Individual)	Periodo Actual	Periodo Anterior	Saldo al Inicio (1)
		31-03-2012	31-12-2011	01-01-2011
IAS 1.54	Estado de Situación Financiera			
IAS 1 Structure and cor	Activos			
IAS 1 Structure and cor	Activos corrientes			
IAS 7.45, IAS 1.54 i, IFRS 1.54 d	Efectivo y Equivalentes al Efectivo	0	0	0
IAS 1.54 d	Otros activos financieros corrientes	0	0	0
IAS 1.54	Otros Activos No Financieros, Corriente	0	0	0
IAS 1.54 h, IAS 1.78 b	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar corrientes	0	0	0
IAS 1.78 b	Cuentas por Cobrar a Entidades Relacionadas, Corriente	0	0	0
IAS 1.54 g, IAS 2.6, IAS 1.54 f, IAS 41.12	Inventarios corrientes	0	0	0
IAS 1.54 n	Activos biológicos corrientes	0	0	0
IAS 1.54 n	Activos por impuestos corrientes	0	0	0
IAS 1.66	Total de activos corrientes distintos de los activos o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios	0	0	0
IFRS 5.38	Activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta	0	0	0
IFRS 5.38, IFRS 5.5A	Activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios	0	0	0
IAS 1.54 j, IFRS 5.5A	Activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios	0	0	0
IAS 1.66	Activos corrientes totales	0	0	0
IAS 1 Structure and cor	Activos no corrientes			
IAS 1.54 d	Otros activos financieros no corrientes	0	0	0
IAS 1.54	Otros activos no financieros no corrientes	0	0	0
IAS 1.54 h, IAS 1.78 b	Cuentas por cobrar no corrientes	0	0	0
IAS 1.54 h, IAS 1.78 b	Inventarios, no corrientes	0	0	0
IAS 1.78 b	Cuentas por Cobrar a Entidades Relacionadas, No Corriente	0	0	0
IFRS 6.24 a, IFRS 6.28	Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas	0	0	0
IFRS 6.24 a, IFRS 6.28	Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación	0	0	0
IAS 1.54 c, IAS 38.118	Activos intangibles distintos de la plusvalía	0	0	0
IAS 1.54 c, IAS 38.118	Plusvalía	0	0	0

Por otra parte, las normas de valorización tributaria emanan principalmente de los artículos número 2 N°5, 31 y 41 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, circulares e interpretaciones del SII. Éstas deben ser aplicadas en la determinación de sus bases imponibles tributarias por todas las sociedades obligadas a declarar impuesto de primera categoría mediante contabilidad completa.

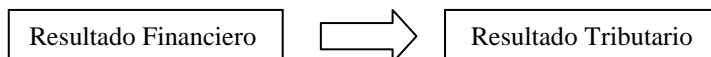
5.- ANÁLISIS INTEGRAL

Luego de haber analizado los distintos componentes tanto financiero como tributario, es dable atender que siempre deberá existir una vinculación entre los estados financieros versus los estados tributarios, tanto los que representen CAPITAL PROPIO como los de RESULTADO, en atención a la partida doble, la siguiente gráfica muestra dicha relación:



La conciliación de estos dos mundos se encuentra establecida, según lo ya indicado, en el artículo 41 inciso primero contenido en el artículo primero de la Ley sobre impuesto a la renta (DL 824/74), vinculados bajo una misma raíz denominada Contabilidad. Dado lo anterior, las empresas que determinan su renta a través de contabilidad completa y con balance, deberán llevar conciliadas las diferencias acumuladas a través de registros extracontables.

Por otra parte, el segundo componente y no menos importante, el resultado declarado por las empresas deberán registrar las diferencias según los artículos del 29 al 33 de la Ley sobre impuesto a la Renta.



Cabe recordar lo que indica el artículo 21 del Código Tributario (DL 830), donde se señala:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”.

5.1.- Controles por parte de la administración tributaria

Con fecha 04 de febrero de 2011, se publicó Resolución exenta SII N° 15, cuya materia establece la forma y plazo de la declaración jurada anual N° 1872 denominada “Declaración Jurada sobre Diferencias de Valores Financieros y Tributarios”, que deben presentar los denominados Grandes Contribuyentes, donde se informe el detalle

de los ajustes en la determinación de la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría, que corresponde a todas aquellas partidas y cuentas contables agrupadas a nivel de rubros, de los activos, pasivos y patrimonio, cuya valorización tributaria y financiera genera diferencias que inciden en la determinación de la base imponible, según formato e instrucciones que se contienen en los anexos 1 y 2 de la Resolución señalada:

6.- INGRESOS FINANCIEROS

Desde el punto de vista de la contabilidad general, uno de los principales puntos de preocupación gira en torno del momento del reconocimiento de los ingresos, ya que se ha demostrado en la práctica que existe un conjunto de intereses creados que tienden a anticipar o postergar dicho resultados.

En términos generales los ingresos se han definido como un aumento del activo neto, o como un flujo de activo resultante de la producción o entrega de mercancías o de las prestaciones de servicios (IAS 18 Ingresos de actividades ordinarias²⁷³).

La NIC 18, Ingresos de Actividades Ordinarias, fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993. Reemplazó a la NIC 18 *Reconocimiento de los Ingresos* (emitida en diciembre de 1982).

Modificaciones limitadas a la NIC 18 fueron hechas como consecuencia de la NIC 39 (en 1998), NIC 10 (en 1999) y NIC 41 (en enero de 2001).

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuarán siendo aplicables hasta que fueran modificadas o retiradas.

Desde entonces, la NIC 18 y los documentos que la acompañan han sido modificados por las siguientes normas:

1. NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (revisada en diciembre de 2003)
2. NIIF 4 *Contratos de Seguro* (emitida en marzo de 2004)
3. NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en septiembre de 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF, incluida la NIC 18

²⁷³ Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2010.

4. *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de Forma Conjunta o Asociada* (Modificaciones a la NIIF 1 y NIC 27) (emitida en mayo de 2008)
5. *Mejoras a las NIIF* (emitido en mayo de 2008)
6. *CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles* (emitida julio de 2008)
7. *Mejoras a las NIIF* (emitido en abril de 2009)
8. *NIIF 9 Instrumentos Financieros* (emitida en noviembre de 2009)
9. *NIIF 9 Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010)

Además de la CINIIF 15, las siguientes Interpretaciones hacen referencia a la NIC 18:

1. SIC-13 Entidades Controladas Conjuntamente Aportaciones no Monetarias de los Participantes
2. SIC 27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* (emitida en diciembre de 2001 y posteriormente modificada)
3. SIC 31 *Ingresos Permutas de Servicios de Publicidad* (emitida en diciembre de 2001 y posteriormente modificada)
4. CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios (emitida en noviembre de 2006 y modificada posteriormente)
5. CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes* (emitida en junio de 2007)
6. CINIIF 18 *Transf. de Activos procedentes de Clientes* (enero de 2009).

6.1.-Norma Internacional de Contabilidad 18: Ingresos de Actividades Ordinarias

Objetivo

Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como **incrementos en los beneficios económicos**, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

Alcance

Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

1. Venta de bienes,
2. Prestación de servicios; y
3. El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos

El término productos incluye tanto los producidos por la entidad para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.

La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Algunos contratos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos de actividades ordinarias derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NIC 11 Contratos de Construcción.

El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:

1. Intereses cargados por el uso de efectivo, de equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
2. Regalías cargadas por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y

3. Dividendos distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.

Esta Norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:

1. Contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17 Arrendamientos);
2. Dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación.
3. Contratos de seguro bajo el alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
4. Cambios en el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros, o su disposición.
5. Cambios en el valor de otros activos corrientes;
6. Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura);
7. Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la NIC 41), y
8. Extracción de minerales en yacimientos.

Algunas Definiciones

Para un mayor entendimiento, se definirán algunos conceptos que se usa, en esta Norma:

Ingreso de actividades ordinarias: Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Valor razonable: Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

Los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las

entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias. En vez de ello, el ingreso de actividades ordinarias es el importe de la comisión.

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.

El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al **valor razonable** de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo o equivalentes al efectivo, y por tanto, el ingreso de actividades ordinarias se mide por la cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo o de equivalentes al efectivo se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, la entidad puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

Identificación de la transacción

Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso de actividades ordinarias en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de

reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

En la venta de bienes

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

1. La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
2. La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
3. El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
4. Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
5. Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativas, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:

1. Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta al extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.
2. Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea; este proceso se denomina habitualmente con el nombre de **correlación de gastos con ingresos**. Los gastos, junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

En las prestaciones de servicios

Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda **ser estimado con fiabilidad**, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación **deben reconocerse**, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

1. El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
2. Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
3. El grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y

4. Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11, exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

1. Los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
2. La contrapartida del intercambio; y
3. La forma y plazos de pago.

El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

1. La inspección de los trabajos ejecutados;
2. La proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
3. La proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Intereses, Regalías y Dividendos

Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos siempre que:

1. Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
2. El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

Los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

1. Los intereses deberán reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo.
2. Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

7.- INGRESOS TRIBUTARIOS

La normativa tributaria que define los ingresos se encuentra contenida en el Título Primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, DL 824, en sus artículos 15 y 29, lo que se procederá a analizar en extenso.

7.1.- Normativa tributaria

Artículo N°29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

Constituyen "Ingresos brutos" todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los que se refiere el artículo 17. En los casos de contribuyentes de esta categoría que estén obligados o puedan llevar, según la Ley, contabilidad fidedigna, se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del artículo 17 y las rentas referidas en el número 2 del artículo 20°. Sin embargo, estos contribuyentes podrán rebajar del impuesto el importe del gravamen retenido sobre dichas rentas que para estos efectos tendrá el carácter de pago provisional sujeto a las disposiciones del Párrafo 3 del Título V. Las diferencias de cambio en favor del contribuyente, originadas de créditos, también constituirán ingresos brutos.

El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con excepción de las rentas mencionadas en el número 2º del artículo 20º, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. En los contratos de construcción por suma alzada el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo.

Constituirán ingresos brutos del ejercicio los anticipos de intereses que obtengan los bancos, las empresas financieras y otras similares.

El ingreso bruto de los servicios de conservación, reparación y explotación de una obra de uso público entregada en concesión, será equivalente a la diferencia que resulte de restar del ingreso total mensual percibido por el concesionario por concepto de la explotación de la concesión la cantidad que resulte de dividir el costo total de la obra por el número de meses que comprenda la explotación efectiva de la concesión o, alternativamente, a elección del concesionario, por un tercio de este plazo. En el caso del concesionario por cesión, el costo total a dividir en los mismos plazos anteriores, será equivalente al costo de la obra en que él haya incurrido efectivamente más el valor de adquisición de la concesión. Si se prorroga el plazo de la concesión antes del término del período originalmente concedido, se considerará el nuevo plazo para los efectos de determinar el costo señalado precedentemente, por aquella parte del valor de la obra que reste a la fecha de la prórroga. De igual forma, si el concesionario original o el concesionario por cesión asumen la obligación de construir una obra adicional, se sumará el valor de ésta al valor residual de la obra originalmente construida para determinar dicho costo. Para los efectos de lo dispuesto en este inciso, deberán descontarse del costo los eventuales subsidios estatales y actualizarse de conformidad al artículo 41, número 7.

7.2.- Interpretación de la normativa tributaria

¿Qué ingresos constituyen "ingresos brutos"?

Constituyen "**ingresos brutos**" todos los ingresos derivados de la **explotación de bienes y de actividades incluidas en la presente categoría**, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17.

Son "ingresos brutos" el monto de las ventas, el valor de los servicios prestados y cualesquiera otros ingresos, con la sola excepción de los que no constituyen renta (Fuente: Párrafo 6(12)-30, Manual Servicio de Impuestos Internos).

Por lo tanto, tenemos que el concepto tributario de "ingresos brutos" anuales marca el inicio del procedimiento al cual deben ceñirse las empresas para determinar la "Renta Líquida Imponible de Primera Categoría".

Se encuentra contenido en el artículo 29° de la Ley y se llega a él deduciendo de los ingresos totales percibidos o devengados por la empresa, aquellos que no constituyen renta por mandato expreso del artículo 17° de la Ley, sin perjuicio de agregar a los ingresos totales anuales los reajustes a que se refieren los números 25 y 28 del mencionado artículo 17° y las rentas del artículo 20°, N°2, como lo veremos más adelante.

Por otra parte, y de conformidad a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 29°, no forman parte de los ingresos brutos por su monto total, los ingresos que no constituyan renta (INCR), en virtud de lo dispuesto por el artículo 17° de la Ley de la Renta, como así también a aquéllos que por mandato de algunas Leyes especiales le confieren el carácter de "No Renta". En general, no forman parte de los ingresos brutos todos aquellos ingresos que el artículo 17° tipifica como no constitutivos de renta, cuando cumplen con las condiciones allí señaladas.

En el caso de las rentas exentas, que tienen tal calidad por disposición de algún cuerpo legal o por esta misma Ley, en el artículo 39°, o en el caso que sea la institución o la empresa exenta, caso del artículo 40°, ellas debieran comprenderse entre las rebajas que establece el artículo 33 N°2.

Reajustes e intereses que se consideran ingresos brutos

En los casos de contribuyentes de esta categoría que estén obligados o puedan llevar, según la Ley, contabilidad fidedigna, se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del artículo 17. Y las rentas referidas en el número 2 del artículo 20°.

Sin embargo, estos contribuyentes podrán rebajar del impuesto el importe del gravamen retenido sobre dichas rentas que para estos efectos tendrá el carácter de pago provisional sujeto a las disposiciones del Párrafo 3° del Título V.

Las diferencias de cambio en favor del contribuyente, originadas de créditos, también constituirán ingresos brutos.

En primer lugar, al hacer mención la norma a los contribuyentes de esta categoría, que estén obligadas o puedan llevar contabilidad fidedigna, en rigor se está refiriendo a las rentas clasificadas en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, las cuales deben ser registradas como regla general con un sistema con contabilidad completa y balance general, según se desprende de "contrario sensu" del inciso final del artículo 68° de esta misma ley, disposición que establece quiénes pueden llevar contabilidad simplificada o no llevar contabilidad.

La obligación de incluir estos reajustes en los ingresos brutos no implica necesariamente que en definitiva se vaya a tributar sobre ellos con el respectivo impuesto de Primera Categoría, sino que, en muchos casos su abono a los ingresos brutos no es más que una mera contrapartida del cargo a pérdidas que origina la revalorización del capital propio del artículo 41°, a cuyas normas de corrección monetaria están sometidas las empresas obligadas a demostrar sus resultados mediante contabilidad completa y balance general.

Rentas de capitales mobiliarios del artículo 20° N° 2 forman parte de los "ingresos brutos"

Por expreso mandato del artículo 29°, las rentas de capitales mobiliarios a que se refiere el N° 2 del artículo 20°, obtenidas eventualmente por los contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en los números 1, 3, 4 y 5 de la disposición legal antes mencionada, también deben formar parte de los "ingresos brutos" a que alude el citado artículo 29°. Dichas rentas se incluirán dentro del concepto antes señalado en el año en que se **perciban**.

Sobre este punto téngase presente que las rentas de capitales mobiliarios referidas en el N° 2 del artículo 20°, y según el inciso final de esta misma disposición, percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20°, que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y balance general y siempre también que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa, se entienden que corresponden a rentas tipificadas o clasificadas en los números 1, 3, 4 y 5 de la disposición legal antes mencionada. Por consiguiente, cuando las citadas rentas sean obtenidas por los contribuyentes señalados, éstas pierden su calidad de rentas de capitales mobiliarios del N°2 del artículo 20°, comprendiéndose para todos los efectos tributarios como ingresos clasificados en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20°.

Ingresos brutos del año en que se devenguen o perciban

El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados. En su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente.

Con **excepción** de las rentas mencionadas en el número **2º del artículo 20º**, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que **se perciban**.

De acuerdo a lo señalado por el inciso 2º del artículo 29º, como regla general los ingresos brutos se incluirán:

1. En el ejercicio comercial en que ellos se devenguen, o
2. En el ejercicio comercial en que ellos se perciban,
3. Considerando cualquiera de las circunstancias que ocurra primero.

Hacen excepción a la regla general antes señalada, las rentas de capitales mobiliarios clasificadas en el N° 2 del artículo 20º, de la Ley, las cuales de conformidad al mismo artículo 29º, se deben incluir en los ingresos brutos del año en que sean percibidas por el contribuyente y no a medida que se devengan.

Igualmente hacen excepción a la regla general de imputación de los ingresos establecida precedentemente, las rentas o utilidades provenientes de determinados contratos relacionados con la actividad de la construcción. Asimismo, respecto de los contratos de concesión de obras de uso público, según expresamente se establece en el artículo 15º de la Ley del ramo. (Ver Circular N° 49, de 1996)

Por otra parte, es del caso señalar que esta disposición guarda concordancia con el artículo 19º de esta misma Ley, que establece que las normas del Título II que incluye a las rentas de la 1ª categoría, se aplicarán a todas las rentas percibidas y devengadas.

Debe tenerse presente que en lo que respecta a los Ingresos anticipados por servicios pendientes de ser prestados deben incluirse en el año comercial en que sean efectivamente percibidos por el Contribuyente²⁷⁴.

²⁷⁴ Ver El Oficio N° 2464 de 1985 Ingresos brutos derivados de remuneraciones anticipadas

Artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Inciso primero

Para determinar los impuestos establecidos por esta ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido **devengados o percibidos**, de acuerdo con las normas pertinentes de esta ley y del Código Tributario²⁷⁵.

Cabe hacer presente que los ingresos por arriendos anticipados no caben dentro del artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a las Renta, en lo relacionado a la distribución de los ingresos en más de un período tributario²⁷⁶.

Excepciones

1. Contratos de larga duración.
2. Ventas extraordinarias de pago diferido.
3. Remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante largo espacio de tiempo.
4. Normas y procedimientos para estos efectos, serán fijados por el Director.

Además se incorporan los contratos de construcción de obras de uso público que se paguen con la concesión temporal, el ingreso se entenderá devengado en el ejercicio que se inicie su explotación. Igual norma se aplicará tratándose de construcciones realizadas por concesionarios por cesión.

En los servicios de conservación, reparación y explotación de la obra dada en concesión, el ingreso se entenderá devengado en la fecha de su percepción.

No obstante a ello, la ley N° 20.630 de septiembre de 2012 incorporó una nueva forma de reconocimiento de ingresos producto de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, señalando que cuando el valor de la inversión total realizada en derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte **menor** al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en **primer término**, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario **sea superior**

²⁷⁵ Ver Circular N° 17 del 3 de Marzo de 1980

²⁷⁶ Ver El Oficio N° 3745 de 2001

al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, disminuyéndose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un ingreso diferido y se imputará por el contribuyente dentro de sus ingresos brutos en un lapso de **HASTA 10** (diez) ejercicios comerciales consecutivos contados desde aquel en que éste se generó, incorporando como mínimo un décimo de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación.

8.- BADWILL TRIBUTARIO

Tal como se indica en el Reporte Tributario N°31 de octubre de 2012 desarrollado por el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, el **BADWILL o MAYOR VALOR DE LA INVERSIÓN** se genera cuando en un proceso de reorganización empresarial denominada Fusión por incorporación²⁷⁷ o a través de una Fusión impropia²⁷⁸, el valor pagado por las acciones o derechos sociales sea menor al capital propio tributario de la sociedad absorbida.

$$\boxed{\text{Capital Propio Tributario}} > \boxed{\text{Valor Efectivo de la Inversión}}$$

La Ley N° 20.630, del 27 de septiembre de 2012, viene en definitiva a incorporar en el inciso segundo del artículo 15 de la ley sobre impuesto a la renta, el tratamiento tributario de este ingreso diferido, estableciendo que:

- 1.- El **BADWILL** determinado, deberá, para efectos tributarios, ser asignado a todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de una fusión, cuyo valor tributario sea superior al corriente en plaza.
- 2.- Los activos no monetarios cuyo valor tributario sea inferior al valor corriente en plaza no se verán afectados.

²⁷⁷ Artículo 99 de la ley sobre Sociedades Anónimas N°18.046 de 1981.

²⁷⁸ Artículo 103 de la ley sobre Sociedades Anónimas N°18.046 de 1981.

3.- La asignación se establecerá de manera proporcional, considerando siempre el valor corriente en plaza de cada uno de ellos sobre el total de los mismos.

4.- El valor de los activos no monetarios sólo podrá ser disminuido hasta su valor corriente en plaza.

5.- En el evento que no existan dichos activos no monetarios o de subsistir una diferencia, deberán considerarse para efectos tributarios INGRESOS DIFERIDOS HASTA un plazo de 10 ejercicios consecutivos, a partir del ejercicio que se generó, incorporando como mínimo un décimo de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total extinción.

6.- Dado lo anterior, dicho ingreso diferido para efectos tributarios, se podrá considerar en su totalidad en el ejercicio en el cual se generó o diferirlo hasta 10 años.

7.- En el evento que el contribuyente ponga término a sus actividades, el ingreso diferido que aún falta considerar, deberá agregarse a los ingresos del ejercicio de término de giro.

9.- BADWILL FINANCIERO

IFRS 3: Combinación de negocios

La NIC 22 *Combinaciones de Negocios* fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en octubre de 1998. Fue una revisión de la NIC 22 *Combinaciones de Negocios* (emitida en diciembre de 1993), que reemplazó a la NIC 22 *Contabilización de las Combinaciones de Negocios* (emitida en noviembre de 1983).

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables a menos y hasta que fueran modificadas o retiradas.

En marzo de 2004 el IASB emitió la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. Reemplazó a la NIC 22 y a tres Interpretaciones:

1. SIC-9 *Combinaciones de Negocios Clasificación como Adquisiciones o como Unificación de Intereses.*
2. SIC-22 *Combinaciones de Negocios Ajustes Posteriores al Reconocimiento Inicial de los Valores Razonables y de la Plusvalía.*

SIC-28 Combinaciones de Negocios Fecha de Intercambio y Valor Razonable de los Instrumentos de Patrimonio.

La NIIF 3 fue modificada por la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas.²⁷⁹

Principales características de la NIIF 3

El objetivo de esta NIIF es mejorar la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de la información sobre **combinaciones de negocios** y sus efectos que una entidad que informa proporciona a través de sus estados financieros. Ello se lleva a cabo mediante el establecimiento de principios y requerimientos sobre la forma en que una adquirente:

- Reconocerá y medirá en sus estados financieros los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida;
- Reconocerá y medirá la plusvalía adquirida en la combinación de negocios o una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas; y
- Determinará qué información revelará.

Principio Básico

Una adquirente de una combinación de negocios reconocerá los activos adquiridos y los pasivos asumidos al valor razonable en su fecha de adquisición y revelará información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición.

Aplicación del método de la adquisición

Una combinación de negocios debe contabilizarse mediante la aplicación del **método de la adquisición**, a menos que sea una combinación de negocios que implique a entidades o negocios bajo control común. Una de las partes de una combinación de negocios siempre puede identificarse como la adquirente, siendo la entidad que obtiene el control de otro negocio (la adquirida). Las formaciones de negocios conjuntos o la adquisición de un activo o un grupo de activos que no constituya un negocio no son combinaciones de negocios.

²⁷⁹ Emitida en marzo de 2004

La NIIF establece principios para reconocer y medir los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida. Cualquier clasificación o designación realizada al reconocer estas partidas debe realizarse de acuerdo con los términos contractuales, condiciones económicas, políticas contables y de operación de la adquirente y otros factores que existan en la fecha de la adquisición.

Cada activo y pasivo identificables se medirá al **valor razonable en la fecha de su adquisición**. Las participaciones no controladoras en una adquirida que sean participaciones en la propiedad actual y otorguen a sus tenedores el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad, en el caso de liquidación se medirán por el valor razonable o por la participación proporcional de los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos identificables netos de la adquirida. Todos los demás componentes de las participaciones no controladoras se medirán al valor razonable en sus fechas de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NIIF.

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos.

La Norma internacional indica que se reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición.

Compras en términos muy ventajosos.

En el párrafo 34 de la Norma en comento, se señala que, ocasionalmente, una adquirente realizará una compra en condiciones muy ventajosas, lo que es una combinación de negocios en la que el importe **excede** la suma de los importes especificados en el párrafo 32(a). Si ese exceso se mantiene después de aplicar los requerimientos del párrafo 36, la adquirente reconocerá **la ganancia resultante en resultados a la fecha de adquisición**. La ganancia se atribuirá a la adquirente.

10.- CONCLUSIÓN

Las **Normas Internacionales de Información Financiera o IFRS** son modelos contables de aplicación global, que tienen por objeto hacer un lenguaje común entre los distintos países del orbe. En Chile esta adopción tuvo importantes impactos sobre las empresas, uno de ellos fueron los efectos patrimoniales, que dependió de las políticas contables elegidas por cada empresa.

Por otra parte, dichas empresas que determinan su renta a través de contabilidad completa y con balance, son en definitiva los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y deben velar por el fiel cumplimiento de dicha obligación, extrayendo de la contabilidad todos aquellos hechos económicos que cumplen en definitiva la calidad de hecho gravado para efectos del impuesto a la renta, establecido en el DL 824 de 1974.

Por lo anterior, nacen muchas dudas si la aplicación de las **Normas Internacionales de Información Financiera o IFRS** traerá como consecuencia efectos para el sector empresarial en la cuantificación y controles sobre las bases tributarias.

Tanto es así, que el día 05 de enero de 2006 a través del ordinario N°209, de la Superintendencia de Valores y Seguros, se estimó necesario consultar al Director del Servicio de Impuestos Internos si dicha convergencia a IFRS pudieran afectar aspectos impositivos, sosteniendo la importancia de resguardar la neutralidad tributaria en este proceso.

Posteriormente, el día 26 de enero de 2006, en respuesta a dicha consulta, se sostiene que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, se enmarcan en un ámbito estrictamente contable-financiero **que no modifican ni afectan a las normas tributarias**.

No cabe duda que analizados en un marco individual, uno podría afirmar que sí, no obstante al mirarlos de manera integral, como convergen en las organizaciones empresariales, **su dependencia es clara**, por ende los efectos se traducen en implementar sistemas de control capaces de conciliar a nivel patrimonial y de resultados estos dos mundos.

Es por ello que este trabajo entrega una visión global tanto financiera como tributaria de los aspectos más generales y un análisis especial al reconocimiento de **INGRESOS** tanto desde una mirada financiera como tributaria, analizando de manera especial la incorporación a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en su artículo primero, la modificación al artículo 15 relacionado con los ingresos diferidos denominados BADWILL o Mayor Valor de inversiones, que se genera producto de un proceso de reorganización empresarial denominada Fusión por incorporación o a través de una Fusión impropia, cuando el valor pagado por las acciones o derechos sociales sea menor al capital propio tributario de la sociedad absorbida y por otra parte los BADWILL Financieros contenido en la Norma Internacional de Información Financiera N°3, que nace producto de que el adquirente de una **combinación de negocios** reconocerá los activos adquiridos y los pasivos asumidos al **valor razonable**

en su fecha de adquisición y revelará información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición.

Por consiguiente, los efectos que generan en las reorganizaciones empresariales difieren en el registro y valorización, dando origen a los impuestos diferidos.

11.- ANEXO

Anexo N°01

DECLARACIÓN JURADA SOBRE DIFERENCIAS DE VALORES FINANCIEROS Y TRIBUTARIOS
AÑO TRIBUTARIO 201_

F: 1872

FOLIO

Sección A: Identificación del declarante

R.U.T.	RAZÓN SOCIAL		
DOMICILIO POSTAL		COMUNA	
CORREO ELECTRONICO	FAX	TELÉFONO	

Sección B: AJUSTES EN DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA SALDOS ACUMULADOS (RUBROS)

N°	ID. RUBROS (ANEXO N°1)	NOMBRE DEL RUBRO	SALDO ACUMULADO INICIAL			SALDO ACUMULADO INICIAL		
			SUMATORIA DE PARTIDAS CON DIFERENCIAS DE IMPUESTO A VALOR TRIBUTARIO	TIPO DE AJUSTE	SUMATORIA DE PARTIDAS CON DIFERENCIAS DE IMPUESTO A VALOR FINANCIERO	TIPO DE AJUSTE	SUMATORIA DE PARTIDAS CON DIFERENCIAS DE IMPUESTO A VALOR TRIBUTARIO	TIPO DE AJUSTE

CUADRO RESUMEN DE LA DECLARACIÓN				
TOTAL SALDO ACUMULADO INICIAL POR PARTIDAS CON DIFERENCIAS DE IMPUESTO A VALOR TRIBUTARIO	TOTAL SALDO ACUMULADO INICIAL POR PARTIDAS CON DIFERENCIAS DE IMPUESTO A VALOR FINANCIERO	TOTAL SALDO ACUMULADO FINAL POR PARTIDAS CON DIFERENCIAS DE IMPUESTO A VALOR TRIBUTARIO	TOTAL SALDO ACUMULADO FINAL POR PARTIDAS CON DIFERENCIAS DE IMPUESTO A VALOR FINANCIERO	TOTAL DATOS INFORMADOS

RUT REPRESENTANTE

Anexo N°02

Instrucciones para la confección de la declaración jurada anual N° 1872

“Declaración Jurada Anual sobre Diferencia de Valores Financieros y Tributarios”

1. Esta Declaración Jurada debe ser presentada por los contribuyentes que al 31 de diciembre del año anterior al que se informa, se encuentren calificados como “Grandes Contribuyentes” por Resolución emitida por el Director de la Dirección de Grandes Contribuyentes, según lo dispuesto por el artículo 3 bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, siempre que a la fecha de presentación de la Declaración Anual de Impuestos a la Renta (Formulario 22) del año tributario respectivo, mantengan tal calidad, para informar a este Servicio. El detalle de los ajustes en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría de saldos acumulados, que corresponde en sí a todas aquellas partidas y cuentas contables agrupadas a nivel de rubros, de los activos, pasivos y patrimonio, cuya valorización tributaria y financiera genera diferencias que inciden en la determinación de la base imponible del referido tributo.

2. Sección A: Identificación del Declarante

Se debe identificar al contribuyente que declara, indicando el RUT, nombre o razón social, domicilio postal, comuna, correo electrónico, número de fax y número de teléfono (en los dos últimos casos se debe anotar el número, incluyendo su código de discado directo).

3. Sección B: Ajuste en determinación de la base imponible de primera categoría saldos acumulados (Rubros)

En esta Sección deberá indicar todas aquellas partidas y cuentas contables agrupadas a nivel de rubros, según listado en **Anexo N°1**, de los activos y pasivos (pasivos y patrimonio), cuya valorización tributaria y financiera genera diferencias que inciden en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. Estas diferencias corresponden a las que conforman el capital propio tributario inicial y final para el año tributario correspondiente. No se debe incluir partidas que no presenten diferencias por impuesto, **Columna “Id. Cód. Rubro (Anexo N°1)”**: Para efectos de completar este campo, deberá indicar el código correspondiente, según Anexo N°1 **Columna “Código Id. Rubro”**. **Columna “Nombre del Rubro”**: Registre el nombre del rubro asociado a los ajustes efectuados a la determinación de la Base Imponible, de acuerdo a la clasificación prevista en el Anexo N° 1 **Recuadro “Saldo Acumulado**

Inicial”: Columna **“Sumatoria de partidas con diferencias de impuestos a valor tributario”**: Registre el monto total del rubro a valor tributario al inicio del ejercicio. **Columna “Tipo de Ajuste”**: Seleccione según corresponda: agregar (1) o deducir (2) el rubro a valor tributario del patrimonio determinado según el balance de 8 columnas del ejercicio anterior. **Columna “Sumatoria de partidas con diferencias de impuestos a valor financiero”**: Registre el monto total del rubro a valor financiero al inicio del ejercicio. **Columna “Tipo de Ajuste”**: Seleccione según corresponda: agregar (1) o deducir (2) el rubro a valor financiero del patrimonio determinado según el balance de 8 columnas de ejercicio anterior. **Recuadro “Saldo Acumulado Final”:** **Columna “Sumatoria de partidas con diferencias de impuestos a valor tributario”**: Registre el monto total del rubro a valor tributario al final del ejercicio. **Columna “Tipo de Ajuste”**: Seleccione según corresponda: agregar (1) o deducir (2) el rubro a valor tributario del patrimonio determinado según el balance de 8 columnas del ejercicio. **Columna “Sumatoria de partidas con diferencias de impuestos a valor financiero”**: Registre el monto total del rubro a valor financiero al final del ejercicio. **Columna “Tipo de Ajuste”**: Seleccione según corresponda: agregar (1) o deducir (2) el rubro a valor financiero del patrimonio determinado según el balance de 8 columnas del ejercicio.

INSTRUCCIONES PARA LA CONFECCIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL N° 1872 “Declaración Jurada Anual sobre Diferencia de Valores Financieros y Tributarios” CUADRO RESUMEN DE LA DECLARACIÓN En esta Sección registre la sumatoria de los valores registrados en cada columna según corresponda: **Columna “Total saldo acumulado inicial por partidas con diferencias de impuesto a valor tributario”**: Registre el monto total de la diferencia entre los agregados (1) y deducciones (2) detallados en la columna “Sumatoria de partidas con diferencias por impuestos a valor tributario”, según corresponda. **Columna “Total saldo acumulado inicial por partidas con diferencias de impuesto a valor financiero”**: Registre el monto total de la diferencia entre los agregados (1) y deducciones (2) detallados en la columna “Sumatoria de partidas con diferencias por impuestos a valor financiero”, según corresponda. **Columna “Total saldo acumulado final por partidas con diferencias de impuesto a valor tributario”**: Registre el monto total de la diferencia entre los agregados (1) y deducciones (2) detallados en la columna “Sumatoria de partidas con diferencias por impuestos a valor tributario”, según corresponda. **Columna “Total saldo acumulado final por partidas con diferencias de impuesto a valor financiero”**: Registre el monto total de la diferencia entre los agregados (1) y deducciones (2) detallados en la columna “Sumatoria de partidas con diferencias por impuestos a valor financiero”, según corresponda. **Columna “Total de datos informados”**: Registre el número total de ajustes informados en el recuadro de la Sección B “Ajustes en determinación de la

Base Imponible de Primera Categoría Saldos Acumulados (Rubros)” precedente. En el recuadro “RUT Represente Legal” registre el número de RUT respectivo, cuando corresponda.

4. El retardo u omisión en la presentación de esta Declaración Jurada, será sancionado de acuerdo a lo prescrito en el N° 15 del Artículo 97 del Código Tributario.

12.- BIBLIOGRAFÍA

Ley 18.046, de 2012, Ley de Sociedades Anónimas. *Diario Oficial*, 22 de octubre de 1981.

NIIF1: Presentación Estados Financieros.

NIIF 3: Combinación de negocios.

IAS 18: Reconocimiento de ingresos.

Decreto de Ley N°824 de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta. *Diario Oficial*, 31 de diciembre de 1974.

Ley N° 20.630, de 2012, perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. *Diario Oficial*, 27 de septiembre de 2012

Oficio N° 2464, de 1985. “Ingresos brutos derivados de remuneraciones anticipadas”

Circular N° 17 del 3 de Marzo de 1980. “Fija normas para la aplicación del Art. 15° de la Ley de la Renta. Operaciones Generadoras de Renta que abarquen más de un período.”

Oficio N° 3745, 12 de septiembre de 2001. “Tributación que Afecta a Ingresos Percibidos por Adelantado por Arriendo de un Bien Raíz”.

Resolución Ex. N°15, 4 de febrero de 2011 del SII. “Establece Forma y Plazo de Declaración Jurada Anual que Indica, a los Contribuyentes Pertenecientes a la Nómina de Grandes Contribuyentes. Fuente: Departamento Medianas y Grandes Empresas e Internacional”

Oficio Circular N°530, 3 de agosto de 2009, Superintendencia de Valores y Seguros. “Modifica anexos de Oficio Circular N° 498 de 20 de enero de 2009”.

Oficio Circular N° 498, 20 de enero de 2009, Superintendencia de Valores y Seguros. “Imparte normas sobre información adicional que deberán entregar las entidades inscritas en el Registro de Valores que adopten IFRS”.

Boletín Técnico N°1, Colegio de Contadores de Chile. “Bases de Contabilidad”.

Oficio N°2.384, de 27.08.96. “Oportunidad en que deben considerarse como ingresos brutos las sumas provenientes de un contrato de construcción por suma alzada. Si se ha facturado con anticipación un contrato general de construcción, habiéndose cumplido con la declaración y pago del IVA que grava a la operación, se entiende que se está formulando su cobro”.

Oficio N°3.626, DE 31.08.2001. “Pago anticipado de colegiaturas percibidas por un colegio particular deben computarse o incluirse en el año de su percepción”.

Oficio N°988, DE 13.03.2001. “Oportunidad en que se devenga el ingreso proveniente del cumplimiento de un contrato de seguro”.

Oficio N° 69, DE 08.01.2001. “Constituye ingreso bruto el reajuste del remanente del IVA generado por aplicación del artículo 27° del DL. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios”.

Oficio N°13, DE 02.01.2001. “Período en que deben computarse como ingresos brutos los provenientes de venta de sepulturas de Parques Cementerios”.

Oficio N°95, de 13.01.1998. “Venta a terceros del derecho de uso de departamentos, modalidad tiempo compartido. Oportunidad en que deben computarse los ingresos para efectos tributarios, Ejercicio en que sean percibidos o devengados”.

Oficio N°124, de 21.01.97. “Incrementos que experimenten las cuotas de fondos de pensiones adquiridas por las AFP son ingresos tributarios para dichas entidades en la oportunidad en que tales cuotas sean retiradas o rescatadas”.

Oficio N°1.512, de 31.05.1995. “Cotizaciones de salud que reciben las Isapres son ingresos cuándo son percibidas (Ver Oficio N° 488/95)”.

Oficio N°3.717, de 06.11.90. “Los ingresos derivados de los contratos de leasing deben computarse en el ejercicio en que las cuotas respectivas se devenguen, sin perjuicio de considerarlas como ingreso bruto al momento de su cancelación en el caso que ellas sean pagadas anticipadamente”.

Oficio N°1.739, DE 07.05.87. “Ingresos provenientes de la transferencia de los créditos de una sociedad en quiebra, constituyen ingresos brutos de la misma, al tenor de lo dispuesto por el artículo 29º”.

Oficio N°2.464, de 11.07.85. “Remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación deben incluirse como ingreso bruto en el período que sean percibidos”.

Oficio N°2.326, de 19.07.84. “Ingresos anticipados por concepto de matrícula que son percibidos por los establecimientos escolares, deben formar parte de los ingresos brutos en el año en que se perciban”.

Oficio N°4.662, de 02.09.77. “Diferencias de cambio devengada al término de giro son ingresos brutos a esa fecha. Diferencias de cambio posteriores constituyen ingresos esporádicos de Primera Categoría”.