

Alcances de la aplicación de la NIC 12 en Argentina y Chile *Scope of application of NIC 12 in Argentina and Chile*

Valeria Gisela Pérez¹ y German R. Pinto Perry²

¹ Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, Argentina.
vperez@fce.unl.edu.ar

² Facultad de Administración y Economía de la Universidad de Santiago de Chile.
german.pinto@usach.cl

RESUMEN

La presente investigación tiene por objetivo analizar los conceptos teóricos del «impuesto diferido» recogidos en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 12 en Chile y en la Resolución Técnica (RT) N.º 17 argentina. Se realizó un análisis de la información que reveló veintinueve sociedades anónimas chilenas en sus estados contables intermedios hasta el 31 de marzo de 2012. Dicho análisis determinó el tratamiento del activo fijo como el que más genera aplicación del impuesto diferido, por las diferencias que poseen sus tratamientos contable y tributario. Se determinó, además, que el principio de devengado es el que sustenta los criterios contenidos en las normativas estudiadas. También se analizaron algunos ajustes que se derivaron de los criterios percibidos.

PALABRAS CLAVE: activos fijos, impuestos, normas contables.

ABSTRACT

The following research is aimed at analyzing the theoretical concepts of “deferred tax”, that have been collected in the Chilean accounting standards IAS, and Argentinian 12 and RT 17. Thus, we analyzed the information which revealed the existence of 29 Chilean anonymous societies in their intermediate accounting states, up to March 31st, 2012. Such analysis determined that the treatment of fixed asset is the one that most generates the application of deferred tax, because of the differences that its accounting and taxpayer treatments bring about. It was also determined that the earning principle is the one that supports the criteria contained in studied regulations. Finally, those adjustments derived from perceived criteria were analyzed.

KEYWORDS: fixed assets, taxes, accounting regulations.

RECIBIDO: 29/9/2012
ACEPTADO: 10/12/2012
CLASIFICACIÓN JEL: M42

Introducción

El impuesto diferido es un tratamiento contable que pretende evidenciar el efecto del gasto tributario en las entidades, según se afecten los ingresos y los gastos en los que incurran, de acuerdo con el criterio contable y las leyes tributarias de cada país. Este revela las discrepancias que dichas comparaciones generan y permite al tomador de decisiones conocer el efecto que las políticas fiscales producen en la generación de los resultados.

Dicho tratamiento está normado por la Resolución Técnica (RT) N.º 17 argentina y por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 12 en Chile. La doctrina argentina ha señalado que es el principio de devengado el criterio rector que le da sentido al impuesto diferido, ya que «los resultados deben contabilizarse en los periodos en que se generan, sin entrar a considerar si han afectado los fondos del ente» (Fowler Newton, 2004, p. 330), y así, deben representar un resultado del periodo como un antecedente de la realidad económica de la empresa de acuerdo con las particularidades del modelo contable que se esté aplicando.

Por otro lado, las normas tributarias –fiscales– buscan la regulación en la generación de la renta, y cómo esta afecta a la tributación según sus parámetros particulares; aunque dichos parámetros no se contabilizan obligatoriamente en todos los países, como es el caso de Chile.

Ambos criterios –el contable y el tributario– pueden diferenciarse en el momento en que se devengan los gastos y/o los ingresos y se genera la necesidad de su consolidación. Di Russo y Hauque (2001) definen, en cuatro grupos, las divergencias en los ingresos y los gastos por los dos criterios señalados:

1. Ingresos reconocidos contablemente en el ejercicio informado y gravados impositivamente en otro(s) ejercicio(s).
2. Ingresos gravados impositivamente en el ejercicio informado y reconocidos contablemente en otro(s) ejercicio(s).
3. Gastos o pérdidas reconocidos contablemente en el ejercicio informado y deducibles impositivamente en otro(s) ejercicio(s).

4. Gastos o pérdidas deducibles impositivamente en el ejercicio informado y reconocidos contablemente en otro(s) ejercicio(s) (p. 3).

Estas diferencias pueden ser consideradas como permanentes o definitivas, en el caso de aquellas que no sean reversibles en el futuro y representen discrepancias definitivas; y como diferencias temporarias o temporales, aquellas que solo duren algún periodo, ya que los gastos o los ingresos que no se reconozcan tributariamente en la actualidad pueden reconocerse en el futuro. Estas últimas son las que ameritan ser reflejadas y destacadas por la contabilidad. En cambio, las permanentes se reflejan en los resultados.

Di Russo y Hauque (2001) concuerdan con Fowler Newton (2004) al decir que el criterio contable en que se inspira este método es el principio de devengado. El criterio básico a respetar es reconocer la variación patrimonial que importa el tributo o el gasto, o la pérdida en sentido lato, en el periodo en que se hayan producido los hechos sustanciales que lo generaron.

Normas contables argentinas

Actualmente, el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, a través del método del impuesto diferido, está contemplado en la RT N.º 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) en su punto 5.19.6. Sin embargo, mediante la estructura institucional existente en Argentina, las normas contables profesionales se adecuarán a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Por ello, la FACPCE ha emitido la RT N.º 26 y la RT N.º 29 que la modifica, a fin de adoptar las NIIF del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), las que serán de aplicación obligatoria para las entidades bajo control de la Comisión Nacional de Valores (CNV) y opcionales para el resto de las entidades, así como para las pymes. En tanto, para entidades que elaboran sus estados contables conforme a las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) resultan de aplicación supletoria las NIIF para cuestiones no previstas en dichas resoluciones.

La necesidad de adoptar las NIIF surgió a partir de los ejercicios iniciados el 1.º de enero de 2012. Por consiguiente, la aplicación de la NIC N.º 12 es obligatoria para ciertas entidades y opcional para otras; o supletoria para cuestiones no previstas en las NCPA.

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

1. cuando la diferencia tiene que ver con un valor llave que no es deducible impositivamente, o
2. cuando está relacionada con el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios, o a la fecha de la transacción no afecte el resultado contable ni el impositivo.

En tanto, la medición de los pasivos o créditos originados por la aplicación del método se realizará de acuerdo con los criterios establecidos por la RT N.º 17 para «otros pasivos y otros créditos en moneda» (secciones 5.3 y 5.15), por su valor nominal o por su valor descontado; y en los siguientes términos: si el ente estuviera en condiciones financieras de cancelar anticipadamente la deuda y si hechos anteriores o posteriores a la fecha de cierre de los estados contables revelaran su conducta o modalidad operativa en ese sentido, la medición contable del pasivo se efectuará al valor descontado de la deuda, calculado con la tasa que el acreedor debe aceptar para recibir su pago anticipado.

La NIC N.º 12 adopta, al igual que las NCPA, el método de la deuda. Y, al igual que la normativa contable argentina, las diferencias originadas por

el ajuste –debido a la inflación– son consideradas transitorias. Sin embargo, para la medición de los activos y pasivos generados por la aplicación del método se aplica su valor nominal.

Respecto a los activos contabilizados por su valor razonable, la NIC N.º 12, en su párrafo 20, se refiere a aquellos que puedan ser objeto de revaluación; y en función de la recientemente emitida RT N.º 31, la contemplación de la revaluación opcional de los activos fijos está vigente para los ejercicios económicos desde el 1.º de enero de 2012. En tanto, la norma contable legal-fiscal no contempla esta herramienta. En esta situación, se trata de una diferencia temporaria y, en función del tratamiento contable que se aplica a ese mayor valor del activo fijo, es la acreditación de una cuenta cuya denominación es «saldo por revaluación», un componente del patrimonio neto. El tratamiento del método del impuesto diferido se imputaría contra dicha cuenta (NIC N.º 12, párrafo 64).

Normas contables chilenas

La normativa contable chilena corresponde a la NIC N.º 12, debido a que el Colegio de Contadores de Chile estableció que a partir del 1.º de enero de 2009 se aplicaría en el país el cuerpo normativo emanado por el IASB. Sin embargo, ante las distintas fechas que la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) ha señalado como fecha de incorporación, esta entrada en vigencia quedó postergada hasta 2013, salvo para las sociedades anónimas abiertas cuya obligatoriedad fue determinada en 2009.

Los objetivos de la norma se relacionan con reflejar la recuperación o la liquidación del valor en los libros de activos o pasivos que se ven afectados por la aplicación de las normas impositivas y por las discrepancias entre el tratamiento contable y el tributario. En Chile es aplicable este objetivo ya que la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) concibe un resultado distinto al arrojado por los estados contables, independientemente del hecho de que existan normas precisas sobre corrección monetaria (según la NIC N.º 29, Chile no es un país hiperinflacionario), formas de depreciación y desconocimiento del valor de mercado como criterio para valorización.

Un tratamiento discrepante es el vinculado al *good will* y el *bad will* que se generan al adquirir una empresa con diferencias entre el valor de adquisición y el valor contable de la entidad. Según la última modificación introducida por la Ley N.º 20.630, estos conceptos deben ser ajustados al valor de los activos no monetarios y considerar la diferencia entre el valor tributario de los activos y pasivos adquiridos y el valor en sus mercados. De existir una diferencia porque no existe un activo no monetario o porque su valor no alcanza este ajuste, es posible amortizar el saldo generado por un lapso de diez años.

Contablemente, según la NIC N.º 12, aplica el valor justo como parámetro para establecer las diferencias que redundan el *good will* y el *bad will*, amén del hecho de que existan discrepancias entre los valores contables y tributarios de las partidas que son absorbidas en una fusión imperfecta (Pinto Perry, 2004). En estos casos, obviamente, hay una base para determinar diferencias temporarias.

Otro elemento interesante que permite suponer la aplicación del principio de percibido en vez del devengado, en el caso particular, es la necesidad de considerar las pérdidas tributarias y los créditos tributarios para calcular impuestos diferidos. Si solo se establecen estos tratamientos cuando hay devengamiento de diferencias, ¿qué sentido tiene considerarlos cuando la empresa no paga impuestos porque hay pérdida? La respuesta es muy simple: porque en estos casos se valora el flujo de efectivo.

En efecto, el flujo es importante cuando hay que pagar impuestos, pero si no, por la pérdida, se refleja como impuesto diferido activo porque ahora no se paga tributo, pero pronto se pagará. Al reflejar un activo por impuesto diferido estamos señalando que se está aprovisionando un recurso que se obtendrá luego. Esto evidencia que hay una valoración del flujo, es decir, se percibe dicho recurso.

También es posible utilizar dicho mecanismo cuando hay créditos tributarios que permiten diferir o no pagar el tributo. En otras palabras, se permite un alivio en la utilización de recursos.

Cuando hay un crédito tributario se genera un activo por impuesto diferido y se aplica lo mismo que para las pérdidas. Estos dos casos nos permiten

afirmar que en este tipo de situaciones se aplica el principio de lo devengado.

Hay otras partidas que generan distorsión, como la ya señalada corrección monetaria, la utilización de una tasa promedio, en la que no se aplica la tasa vigente sino la que resulte de acuerdo con los niveles de renta imponible, situación que no es aplicable en Chile pues existe una tasa pareja para todo tipo de rentas, debido a que este impuesto tiene carácter personal y no real –no hay impuestos consolidados en Chile, no hay reconocimiento del valor justo–, tal como lo señalan las normas contables en su legislación.

Metodología

La investigación fue del tipo descriptiva-cuantitativa. Es descriptiva porque se analizan hechos y se describen sus características según una metodología que facilita el conocimiento del fenómeno. Es cuantitativa porque se asume una realidad externa al conocimiento de los investigadores, no se altera con el acercamiento que se realiza (Calero, 2000; Fernández y Díaz, 2002).

En la primera etapa, la descriptiva, se realizó una investigación documental (Álvarez, 2003), y después un estudio estadístico (estadística descriptiva) para conocer qué tipos de partidas eran las más recurrentes en la revelación de información en las notas a los estados contables, en las sociedades anónimas chilenas estudiadas.

Se consideró una muestra de 29 empresas, de un universo de 330 aproximadamente que son las que cotizan en bolsa en Chile. Esta muestra fue del tipo muestreo deliberado. Los objetivos a lograr fueron los siguientes:

1. Explicar los principios contables que fundamentan el tratamiento contable denominado «impuesto diferido» y cómo se ha normado este tratamiento en la NIC N.º 12 en Chile y en la RT N.º 17 argentina.
2. Determinar cuál es el tratamiento tributario de las pérdidas tributarias, del *good will* y el *bad will* según la legislación chilena y su discrepancia con el tratamiento contable, que ameritan su revelación a través del impuesto diferido.

3. Conocer las diferencias temporarias de mayor frecuencia en las empresas chilenas que aplican el cuerpo normativo internacional, denominado Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC).
4. Evaluar la eficiencia de la información revelada y normada en Chile.

Resultados

Para analizar el tipo de diferencias más recurrentes en el mercado chileno se estudió la información revelada en la nota de impuestos diferidos que realizaron veintinueve sociedades anónimas

abiertas chilenas fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile, según los estados intermedios presentados el 31 de marzo de 2012.

Este estudio arrojó 207 conceptos revelados por impuesto diferido de activo y 152 por impuesto diferido de pasivo. Las diferencias encontradas se concentraron en 12 grupos que hemos vinculado a algunas normas de información financieras que pueden verse en la tabla 1.

De esta revisión se obtuvieron los valores, en número de frecuencia de recurrencia, en las menciones de las notas a los estados contables, las cuales se muestran en las tablas 2 y 3.

Tabla 1. Diferencias más recurrentes en los impuestos diferidos (activos y pasivos).

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

Fuente: Elaboración propia.

Análisis de los resultados de los impuestos diferidos en activos

Lo primero que se puede apreciar es el gran número de diferencias entre el tratamiento contable y el tributario que se generaron entre las NIIF y la legislación tributaria chilena, ya que existieron en las empresas analizadas 207 diferencias, que equivalen a un promedio de 7 por empresa. Este índice no expresa mucho, pero permite entender la gran variedad de discrepancias.

Es importante destacar que el tratamiento del grupo de los activos fijos tuvo más discrepancias, lo que evidenció una diversidad muy clara. Esto sucede porque el tratamiento tributario chileno es muy simple, al poseer:

- Ajuste por corrección monetaria, según el número 2 del artículo 41 de la LIR.
- Depreciación lineal sin valor residual, según el número 5 del artículo 31 de la LIR.
- Ajuste por obsolescencia: solo se acepta doblar el cargo de depreciación que año tras año se va aplicando, según el inciso cuarto del número 5 del artículo 31 de la LIR.
- Depreciación acelerada, que reduce un tercio los años de vida útil de cada bien de acuerdo con los parámetros que el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha fijado, según el inciso segundo del número 5 del artículo 31 de la LIR.

- Valorización general, costo de adquisición más costos directos, según criterio general del artículo 30 de la LIR.
 - Corrección monetaria: esta solo se realiza una vez al año, a los bienes existentes al cierre del ejercicio, según consta en el inciso primero del artículo 41 de la LIR.
 - La depreciación: solo se realiza una vez al año, a los bienes existentes al cierre del ejercicio, según el número 5 del artículo 31 de la LIR.
 - Los contratos de arrendamientos o *leasing* financieros son considerados como arriendos ordinarios, sin que se consideren activos los bienes recibidos en arriendos.
- En cambio, el tratamiento contable es diverso si:
- Se reconocen activos cuando es seguro que se pueden generar beneficios económicos y el costo se puede calcular de forma fiable.

Tabla 2. Valores respecto a los ajustes por impuesto diferido de activo.

CONCEPTO	NORMA VINCULADA	FRECUENCIA	
		n.º	%
A Activo fijo, activos biológicos, propiedad, planta y equipos, arrendamientos (<i>leasing</i>)	NIC 16, NIC 17, NIC 40, NIC 41, NIC 11	32	15 %
B Intangibles	NIC 38	18	9 %
C Beneficios a empleados	NIIF 2, NIC 19, NIC 26	18	9 %
D Instrumentos financieros	NIIF 7, NIC 32, NIC 39	12	6 %
E Existencias e inventarios	NIC 2	15	7 %
F Pérdidas y créditos tributarios	NIC 12	22	11 %
G Combinación de negocios (tratamiento de <i>good will</i> o <i>bad will</i>)	NIIF 3	1	0 %
H Ingresos	NIC 18	4	2 %
I Deterioro	NIC 36	4	2 %
J Obligaciones con el público (bonos)	NIC 23	2	1 %
K Cuentas por cobrar (estimaciones o tratamiento contable de estas cuentas)	NIC 36	14	7 %
L Otros, expresamente señalados como «otros activos» u «otros pasivos», y también partidas que no clasificaron en las otras categorías	NIC 20, NIC 21, NIC 29, NIC 37	65	31 %
TOTAL		207	100 %

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 3. Valores respecto a los ajustes por impuesto diferido de pasivo.

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

Fuente: Elaboración propia.

- Se incluyen todos los costos necesarios para preparar el activo para uso y se aplaza el tiempo si hay intereses.
- Se valorizan posteriormente los activos según el método del costo o el método de revalorización.
- Según el método del costo, estos se deprecian a partir de los componentes del bien, los que pueden depreciarse en forma separada.
- Según el método de revalorización, se realizan tasaciones regulares y se ajusta el patrimonio neto y, en determinadas condiciones, los resultados.
- Los activos biológicos se aprecian según su valor justo con efecto en los resultados.
- Las propiedades de inversión, que son inmuebles explotados, se valorizan según sus plusvalías.
- Se puede valorizar al costo o según su valor justo con efecto en los resultados.
- Los bienes adquiridos bajo la modalidad de *leasing* o arrendamientos son considerados como activos para el arrendatario y como una venta para el arrendador.
- Los bienes arrendados se aprecian a valor justo o al costo.

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

También se pudo apreciar que la corrección monetaria y la depreciación fueron, a su vez, los conceptos que generaron diferencias temporarias con mayor frecuencia; lógicamente, por la razón anterior todos los contribuyentes poseían activos fijos.

Otro grupo frecuente en las diferencias estudiadas fueron las pérdidas tributarias y los créditos. Tal como se señalara anteriormente, las pérdidas tributarias tienen un tratamiento particular según la LIR y por ello ameritan generar impuesto diferido; sin embargo, según la NIC N.º 12, los detrimentos patrimoniales tributarios dan lugar al impuesto diferido solo cuando hay garantías de que en el futuro ofrecerán utilidades suficientes para absorber esos resul-

tados negativos. De esta forma, la existencia de dicha situación es suficiente para aplicar este tratamiento. En el mismo tópico se tratan los «créditos tributarios», elementos que no existen en la legislación chilena, que pueden ser sustento para aplicar lo señalado por la NIC N.º 12.

Pese a lo anterior (que en Chile no hay créditos tributarios que generen impuesto diferido), se apreció que una empresa acusó ajuste por este concepto y ello causó una gran extrañeza a los investigadores.

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

Análisis de los resultados de los impuestos diferidos en pasivos

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

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

Conclusiones

En primer lugar, se concluye que el principio de devengado es el sustento doctrinario que da nacimiento y sentido al tratamiento contable del impuesto diferido, en el cual, tal como señala Fowler Newton (2004), los resultados tienen que reflejarse cuando afectan y no cuando se realizan las erogaciones. El caso del tributo a la renta es un ejemplo claro que afecta las ganancias según los criterios que el legislador haya consignado, pero la entidad tiene que considerarlos, solo cuando se hayan generado según los criterios contables. Igual caso se aplica para las pérdidas o gastos. De ahí que se deban considerar como diferencias temporarias aquellas que se solucionan con el tiempo o cuando se han cumplido determinados requisitos. En cambio, las perma-

entes son irreconciliables y ameritan su reflejo en resultados, en forma definitiva, cuando se constatan.

De tal forma, en virtud de este principio contable, es procedente la aplicación del tratamiento que hemos estudiado.

En segundo lugar, podemos concluir que la NIC N.º 12 y la RT N.º 17 aplican el principio de devengado para el gasto tributario y señalan determinadas partidas generales que se deben ajustar. El caso de la NIC N.º 12 se concentra en las pérdidas tributarias *good will*, *bad will* y otras de menor importancia. La NIC N.º 12 se preocupa porque se reflejen en el impuesto diferido el tema del *good will* y el *bad will* cuando hay combinación de negocios, hecho muy importante y trascendente por lo complejo de este tipo de transacciones. Por otro lado, por lo complicado de su tratamiento, las legislaciones han dedicado normas particulares que dan nacimiento a diferencias que la norma contable obliga a revelar. El caso chileno es un ejemplo en el que el legislador quiso asimilar sus criterios al parámetro contable, pero como este es tan intrincado, todavía quedan diferencias que ameritan aplicar impuesto diferido.

Según el estudio que se realizó a las revelaciones de las sociedades anónimas chilenas, podemos concluir que los activos fijos son aquellos de mayor incidencia en el tema de las diferencias temporarias. Esto es evidente al constatarse un tratamiento particular en la LIR, el cual es menos sofisticado que el tratamiento establecido en la NIC N.º 16 y otras vinculadas a este rubro. Esta discrepancia es la causa de diferencias en un número alto de entidades, dado que los activos fijos son bienes recurrentes en las empresas. Es por ello que el factor de discrepancia entre los tratamientos y su recurrencia en los contribuyentes lo convierten en una partida principal en el impuesto diferido.

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

Dada la gran cantidad de conceptos y la dispersión en los porcentajes, es posible afirmar que hay muchas discrepancias entre el criterio

tributario chileno y el tratamiento contable consagrado en el cuerpo normativo NIIF-NIC aplicado en Chile.

Otro elemento que llama la atención es la diversidad de nomenclatura que se usa para acusar las diferencias temporarias en las notas a los estados contables chilenos. Esto evidencia una diversidad de factores, tal como se señala en el texto, pero también hace pensar y concluir si es relevante para los tomadores de decisiones. Tal vez, al ser tan compleja la nomenclatura es pasada por alto y los decisores se concentran en otros aspectos. Dicha cuestión aún no está zanjada y queda la inquietud para trabajos futuros.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ, G. (2003): *Curso de Investigación Jurídica*, Editorial Jurídica Lexis Nexis, Santiago de Chile.
- CALERO, J.L. (2000): «Investigación cualitativa y cuantitativa. Problemas no resueltos en los debates actuales», *Revista Cubana de Endocrinología*, vol. 11, n.º 3, pp. 192-198.
- CHRISTIANSEN, J. y J. DEMSKI (2003): *Accounting theory, an information content perspective*, McGraw-Hill, Boston.
- COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE (2012): «Boletín Técnico N.º 79», <<http://www.chilecont.cl/wp.../Boletin-Tecnico-79-Version-Definitiva.pdf>> [6/2/2013].
- DELOITTE (2007): «Guía Rápida de IFRS», <http://www.juntec.org.hn/files/Guia_Rapida_IFRS_2012.pdf> [6/2/2013].
- DI Russo, L.R. y S.M. HAUQUE (2001): *Fundamentos económicos de la disciplina contable: nuevos enfoques para viejos temas*, Editorial Santa Fe, Argentina.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (s.f.): «Resoluciones Técnicas», <<http://www.facpce.org.ar:8080/infopro/categorias.php?categoria=3>> [6/2/2013].
- FERNÁNDEZ, P. y P. DÍAZ (2002): «Investigación cuantitativa y cualitativa», *Revista Cad Atem Primaria*, vol. 9, n.º 5, pp. 76-78.
- FOWLER NEWTON, E. (2004): *Cuestiones contables fundamentales*, Editorial La Ley, Buenos Aires.
- IASC FOUNDATION (2012): «IFRS, A briefing for chief executives, audit committees and boards of directors», <<http://www.iasplus.com/en/news/2012/june/ifrs-foundation-education-initiative-publishes-briefing-for-chief-executives>> [6/2/2013].

- «Norma Internacional de Contabilidad» (NIC): <<http://www.nic.cl>> [6/2/2013].
- «Normas Internacionales de Información Financiera» (NIIF): <<http://www.facilcontabilidad.com/descargar-niif-completas>> [6/2/2013].
- PINTO PERRY, G.R. (2004): *Fusión de empresas*, Editorial Jurídica Lexis Nexis, Santiago de Chile.
- RIAHI-BELKAOUI, A. (2000): *Accounting theory*, Business Press, Thomson Learning, Boston.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII) (2002): «Oficio Reservado N° 379: Tratamiento tributario de los gastos de representación», <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/oficio_reservado.htm> [6/2/2013].
- SUPERINTENDENCIA DE VALORES DE CHILE (SVS) (2002): «Norma de Carácter General 327 de 2012», <http://www.svs.cl/sitio/legislacion_normativa/normativa_tramite_cerrada.php> [6/2/2013].
- ZGAIB, A. (2004): *Impuesto diferido: conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos*, Editorial La Ley, Buenos Aires.

