



“JUSTIFICACIÓN DEL REGISTRO DE DDAN (FUF), PARA CONTRIBUYENTES DE LA LETRA B, DEL ARTICULO 14, DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA”

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumnos: Jhon Patricio Marín Cárcamo

Profesor Guía: Miguel Ojeda Tapia

Santiago, Septiembre de 2017

INDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1. PLANTEAMIENTO	1
1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	2
1.1.2. HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	3
1.1.3. OBJETIVOS CONDUCTORES DE LA TESIS	3
1.1.4. METODOLOGÍA A DESARROLLAR	4
2. MARCO TEÓRICO	5
2.1	
	NUEVO
S REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN INTRODUCIDOS POR LEY 20.780 DE 2014 Y 20.899 DE 2016.	9
A) Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales.	9
B) Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.	10
2.2 GASTO ACEPTADO COMO DEPRECIACIÓN	13
2.2.1 DESCRIPCION DEL ARTÍCULO 31 NÚMERO 5 Y 5 BIS DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA:.....	13
2.2.2 INICIO DE LA DEPRECIACIÓN ACELERADA.....	18
2.2.3 ANTECEDENTES DEL FONDOS DE UTILIDADES FINANCIERAS (DDAN o FUF)	22
2.2.4 A MODO DE EJEMPLO LA CIRCULAR N° 65 EXPONE LO SIGUIENTE:	24

1. INTRODUCCIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO

Los nuevos regímenes de tributación contenidos actualmente en la Ley de impuesto a la Renta, incorporados por la Ley N°20.780 de 2014 sobre Reforma Tributaria y la Ley N°20.899 de 2016 sobre perfeccionamiento de la Reforma Tributaria, han generado diversos cuestionamientos por los efectos tributarios asociados al cambio de régimen y a la forma en que los contribuyentes deberán administrar, calcular y registrar las utilidades acumuladas que se encuentran pendiente del pago de impuesto global complementario o adicional. Para dar cumplimiento a esta nueva forma de tributación, algunas empresas podrán optar por uno de estos nuevos regímenes, mientras que otras, deberán por obligación determinar sus impuestos según lo indicado en la Letra B del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, donde necesariamente deberán llevar los registros de Rentas Afectas a Impuesto (RAI), Diferencia de Depreciación Acelerada y Normal (FUF), Rentas Exentas e Ingresos No Constitutivos de Renta (REX) y Saldo Acumulado de Créditos (SAC).

Por lo tanto, dada la obligación de llevar los registros de Rentas Afectas a Impuesto (RAI) y Diferencia de Depreciación Acelerada y Normal (FUF), analizaremos si se producen ciertas ambigüedades, las cuales pretendemos clarificar en este trabajo.

1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La ley actualmente contiene una serie de beneficios tributarios. El que analizaremos a continuación tiene relación con el incentivo a la inversión, llamado Depreciación y que se encuentra establecido en los números 5 y 5 bis del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Así, para los contribuyentes que hagan uso del beneficio tributario establecido en la ley, el legislador sólo se limitó a precisar el tratamiento tributario que los afectará. Obligándolos a incluir los efectos temporales por la utilización del N° 5 y/o 5 bis, del artículo 31, que es la Diferencia de Depreciación Acelerada y Normal.

En relación a la incorporación de este registro en el Fondo de Utilidades Financieras (en adelante, DDAN), es que surge el primer cuestionamiento:

“¿Se Justifica el control en registro DDAN, para los contribuyentes de impuestos finales (IGC o IA)?”

Dicho cuestionamiento nace en torno a que el legislador lo incluyó formando parte del nuevo registro de Renta Afecta a Impuesto, para los contribuyentes de artículo 14, letra B, de la Ley de Impuesto a la Renta.

Y, como segunda interrogante nos preguntamos lo siguiente:

“¿EL registro DDAN (FUF) genera una Doble Tributación?”

Considerando que la Reforma Tributaria ha establecido que las sumas retiradas, remesadas o distribuidas que no se imputen al registro REX o al Capital efectivamente aportado, siempre deberán tributar es que nace la interrogante que motiva esta investigación, esto es, se justifica el registro DDAN para efectos de la

tributación en los impuestos finales, o su rol es única y exclusivamente para efectos del control de las cantidades pendientes con el Impuesto de Primera Categoría.

Cabe señalar que, los efectos que derivan de utilización del beneficio de depreciación acelerada, el registro y la imputación de retiros o dividendos que tributan bajo el régimen de la letra B, del artículo 14 de Ley de Impuesto a la Renta, serán materia de este trabajo.

1.1.2. HIPÓTESIS DE TRABAJO

En atención a lo anterior, las hipótesis a validar serán las siguientes:

- (i) Se Justifica el control en registro de Diferencia de Depreciación normal y acelerada (FUF o DDAN), para los contribuyentes de impuestos finales (IGC o IA), del registro RAI, incorporado en la Letra B), del Artículo 14, de la Ley de Impuesto a La Renta.

- (ii) EL registro de Diferencia de Depreciación normal y acelerada (FUF o DDAN), generaría una Doble Tributación, afectado los retiros, remesas o distribuciones que las sociedades realizasen a sus socios o accionistas.

1.1.3. OBJETIVOS CONDUCTORES DE LA TESIS

En el siguiente trabajo buscamos abordar las modificaciones introducidas en nuevo texto legal del artículo 14, letra B, número 2, letra b), de la Ley de Impuesto a Renta, y que está en directa relación con el beneficio tributario de la depreciación acelerada, establecida en el número 5 y 5 bis del artículo 31, del mismo cuerpo legal. Lo anterior, a fin de analizar sus efectos para cada una de las interrogantes planteadas.

Para abordar a cabalidad el objetivo general es preciso aproximarse con el ánimo de reflejar claramente esta nueva forma de registro y que deberán afrontar

los contribuyentes.

Dentro de los objetivos específicos de la tesis, revisaremos su origen, modificaciones e interpretaciones por parte del ente fiscalizador, con el fin de dar una respuesta certera de las interrogantes planteadas. Luego, revisaremos los efectos de llevar dicho registro y evaluaremos con casos prácticos la aplicación de dicha norma.

1.1.4. METODOLOGÍA A DESARROLLAR

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizara el texto legal del artículo 14, Letra B, número 2, letra b y artículo 31, número 5 y 5 bis, ambos de Ley de Impuesto a Renta. Adicionalmente, se revisaran las interpretaciones administrativas que ha emitido el ente fiscalizador sobre dichos artículos y concluiremos, con las respuestas que ha realizado este mismo ente, a los contribuyentes que se han visto en situaciones particulares y han realizado consultas para un mejor entender sobre la materia, para seguir, de manera particular, con la determinación de los efectos impositivos de las rentas acumuladas en las empresas al momento de retiro, remesa o distribución, que realicen socios o accionistas.

2. MARCO TEÓRICO

Para entender el origen de esta reforma y la incorporación de estos nuevos regímenes de tributación, debemos referirnos, al menos brevemente, al sistema tributario que existía previamente.

En un principio, en la estructura impositiva colonial, el sistema tributario se basó principalmente en la recaudación de impuestos aduaneros en operaciones de comercio internacional.

Si bien fueron en un principio las importaciones de bienes las que generaban la mayor recaudación, luego la exportación de materias primas fue ocupando un rol cada vez más importante, destacando a principios del siglo XIX las exportaciones de salitre, yodo y cobre.

En un proceso gradual, a partir de la independencia de Chile, se fueron incorporando nuevos tributos, destacándose, entre otros, la introducción con carácter general del impuesto a la renta, mediante la ley 3.996 de 02 de enero de 1924.

A partir de ese momento, el citado tributo fue sucesivamente modificado, lo que junto con la creación de regímenes especiales, exenciones, beneficios tributarios, etc., contribuyó a que alcanzara altos niveles de complejidad, con las consecuentes dificultades tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria encargada de su aplicación y fiscalización.

Se debe tener presente que ya en el año 1954 con la dictación de la ley N° 11.575 encontramos el primer antecedente histórico del FUT.

Esta ley contemplaba un incentivo a la capitalización de las rentas, mediante la postergación del impuesto global complementario (en adelante IGC)

el cual era aplicable a aquellas empresas no constituidas como sociedades anónimas.

Ello se encontraba regulado en la letra b) del artículo 48 de la LIR que prescribía *“Sin embargo, las rentas provenientes de las categorías tercera o cuarta, mientras no se distribuyan o sean retiradas por el empresario o socio, no se computarán para los efectos de este impuesto.”*

Sin embargo, el mal uso de esta franquicia y las dificultades de la administración tributaria para fiscalizar adecuadamente las figuras evasivas que se habían detectado, principalmente por la vía de capitalizaciones ficticias, llevó a que fuera restringida mediante la Ley N° 12.861, de 1958, de modo que a partir de su vigencia sólo podía ser utilizada por sociedades de personas compuestas por a lo menos tres socios, quedando fuera aquellas que tenían dos socios y también las empresas individuales.

Luego, el 14 de febrero de 1964 se dictó la Ley N° 15.564, que fue la primera en dar una definición de renta y redujo las categorías desde seis a dos, ello como parte de un proceso gradual de eliminación de las categorías. Posteriormente, el 31 de diciembre de 1974, se dictó el Decreto Ley N° 824, en cuyo artículo primero, se contiene la actual Ley sobre Impuesto a la Renta.

La reforma más importante, previa a la que será objeto de análisis en este trabajo, fue introducida por la Ley N° 18.293, de 31 de enero de 1984, que si bien mantuvo el IDPC, estableció que dicho tributo fuera utilizado como crédito en contra de los IGC o adicional, dando paso a una amplia integración entre la tributación de la primera categoría y los impuestos finales.

En virtud de lo anterior nace el registro contable FUT, obligatorio para el contribuyente sujeto a IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa.

Aquel fue establecido en el artículo 14, letra A, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y reglamentado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) mediante la Res. Ex. N° 2.154, de 1991.

Cabe señalar que este constituye uno de los elementos fundamentales sobre el cual descansa el actual sistema tributario aplicable a los retiros y distribuciones de utilidades efectuados por los dueños de las empresas, que se ha mantenido inalterable durante las últimas tres décadas y que provoca un diferimiento de la tributación final de los ingresos provenientes de la rentas del capital, completando su tributación sólo cuando estas utilidades son distribuidas.

Debe tenerse además presente que la filosofía de la reforma introducida por la Ley N° 18.293 consistió en generar recursos destinados al ahorro y la inversión, y de esta manera posibilitar el crecimiento de la economía chilena dentro de un plazo inmediato de cinco años, después de los cuales, si la economía se desarrollaba conforme a lo esperado (se lograba incrementar los ahorros y se estabilizaba), habría un campo más amplio para decidir sobre algún sistema tributario.

El mensaje del ejecutivo mediante el cual se inició el proyecto de reforma tributaria del año 2014, indica que el FUT tuvo su origen en una situación económica particular.

El año 1984 las empresas chilenas no tenían capacidad de financiar sus inversiones.

En primer lugar, el sistema bancario estaba paralizado después de la crisis de los años 1982-1983.

En segundo lugar, el Estado de Chile estaba en mora de su deuda

externa, lo que hacía imposible que las empresas pudieran buscar financiamiento en el exterior.

Por último, nuestro mercado de capitales, era casi inexistente el año 1984. Ante esta situación las empresas sólo podían financiar sus inversiones usando sus utilidades retenidas.

El 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley 20.780, posteriormente con fecha 8 de febrero 2016 se publicó la Ley 20.899.

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), producto de las modificaciones introducidas en la Ley, emite la Circular N° 49, de fecha 14 de julio del 2016, mediante la cual instruye sobre dichas modificaciones efectuadas a la Ley de Impuesto a la Renta. Esta se relaciona con los nuevos regímenes de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa.

Para las principales modificaciones introducidas en la ley que rigen a partir del 1º de enero de 2017, la Circular N° 49, nos indica con mayor detalle como tributarán los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades que determinen su base imponible con balance general según contabilidad completa.

2.1 NUEVOS RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN INTRODUCIDOS POR LEY 20.780 DE 2014 Y 20.899 DE 2016.

El nuevo artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece dos formas de tributación, en sus literales A) y B), los cuales se detallan a continuación:

A) Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales.

En este régimen de imputación total de créditos el legislador ha **modificado el concepto de renta**, incluyendo dentro de este los ingresos que constituyen utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, independiente de su naturaleza, origen o denominación. Identificándolo bajo el concepto de **“Renta Atribuida”**.

Adicionalmente, se establece en los contribuyentes efectos a este régimen la obligación de llevar los siguientes registros:

i) Rentas Atribuidas Propias (RAP):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de sus rentas líquidas y de rentas o cantidades afectas al impuesto global complementario o adicional.

ii) Diferencias entre depreciación normal y acelerada (DDAN):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de la diferencias entre la depreciación normal y Acelerada determinadas sobre un activo en particular y se considerara como

una renta afecta a impuesto global complementario o adicional, con derecho a crédito del Impuesto Global Complementario.

iii) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de sus rentas exentas de impuesto global complementario o adicional e ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados.

iv) Saldo Acumulados de Créditos (SAC):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de sus créditos a los cuales tendrán derecho contra los impuestos finales. Se hace mención que no formaran parte de este registro el impuesto de primera categoría correspondiente a la RLI del ejercicio y que se determine sobre la renta que se atribuye.

B) Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

En este régimen el legislador ha decidido, mantener la forma de tributación incentivando el ahorro y tributando por los flujos efectivos desde la empresa hacia los socios o accionistas. Sin embargo, existe una diferencia sustancial en el régimen, dado por la realización de una retención parcial de los créditos para impuesto finales, la cual se gatillara al momento del retiro, remesa o distribución en las utilidades acumuladas de empresa.

Adicionalmente, se establece en los contribuyentes efectos a este régimen la obligación de llevar los siguientes registros:

i) Rentas Afectas a Impuestos (RAI):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de sus rentas o cantidades acumuladas en la empresa, que representen un incremento del patrimonio. Dichas cantidades cuando sean efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectaran con impuesto global complementario o adicional.

ii) Diferencias entre depreciación normal y acelerada (FUF):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de la diferencias entre la depreciación normal y Acelerada determinadas sobre un activo en particular y se considerara como una renta afecta a impuesto global complementario o adicional para la imputación de retiros, remesas o distribución.

iii) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de sus rentas exentas de impuesto global complementario o adicional e ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados.

iv) Saldo Acumulado de Crédito (SAC):

En este registro los contribuyentes deberán efectuar anotaciones de sus créditos a los cuales tendrán derecho contra los impuestos finales, el cual se dividirá en dos registros:

- SAC no sujeto a obligación de restitución:

Este crédito corresponderá al que se impute contra el impuesto global complementario o adicional, no originando la obligación de restituir dicho crédito.

- SAC sujeto a obligación de restitución:

Este crédito corresponderá al que se impute contra el impuesto global complementario o adicional, originando la obligación de restituir dicho crédito.

En esta investigación analizaremos el registro de Diferencia de Depreciación Normal y Acelerada (FUF), nombrados en el número 2.1, letra B), numeral ii, de esta tesis.

2.2 GASTO ACEPTADO COMO DEPRECIACIÓN

El artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta dispone que la Renta Líquida de los contribuyentes se determinara deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados por aplicación del artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial.

Adicionalmente establece su inciso 3º que procederá la deducción de gastos que contempla dicho inciso en sus números 1 al 12, en cuanto se relaciona con el giro de negocio.

2.2.1 DESCRIPCIÓN DEL ARTÍCULO 31 NÚMERO 5 Y 5 BIS DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA:

A) DEPRECIACIÓN NORMAL:

La depreciación normal establecida en el número 5 del artículo 31 de la Ley de impuesto a la Renta, permite rebajar como gasto una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado desde su utilización en la empresa. La cuota de depreciación tendrá relación con los años de vida útil que el Director Nacional del SII establezca y operara sobre el valor neto total del bien.

Según el artículo 31 numero 5 incisos primero de la Ley de Impuesto a la Renta actual establece que:

“Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.”

Finalmente, cabe señalar que el Señor Juan Toro Rivera, Director del SII, mediante resolución exenta número 43 de fecha 26 de diciembre del 2002, fijó vida útil normal de los bienes físicos del activo inmovilizado para los efectos de su depreciación conforme a las normas del número 5 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

B) DEPRECIACIÓN ACELERADA:

La depreciación Acelerada establecida en el numero 5 inciso segundo del artículo 31 de la Ley de impuesto a la Renta, permite rebajar como gasto una cuota anual de depreciación equivalente a un tercio de la vida útil normal fijada por la Dirección o Dirección Regional a los bienes físicos del activo inmovilizado desde su utilización en la empresa.

El artículo 31 numero 5 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta, en su texto actual, establece que:

“El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciaciones

a que se refiere este número. Al término del plazo de depreciación del bien, éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedará sometido a las normas del artículo 41 y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.”

Adicionalmente, el legislador establece la obligación de llevar un control de registro adicional de las diferencias que se produzcan entre la depreciación normal y Acelerada.

Según el artículo 31 numero 5 inciso tercero de la Ley de Impuesto a la Renta actual establece que:

“En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.”

Finalmente, cabe señalar que el Señor Juan Toro Rivera, Director del SII, mediante resolución exenta número 43 de fecha 26 de diciembre del 2002, fijó vida útil normal de los bienes físicos del activo inmovilizado para los efectos de su depreciación acelerada conforme a las normas del número 5, inciso segundo, del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

C) DEPRECIACIÓN INSTANTÁNEA:

La depreciación instantánea establecida en el número 5 bis, del artículo 31 de la Ley de impuesto a la Renta permite rebajar como gasto una cuota anual de depreciación instantánea por los bienes físicos del activo inmovilizado desde su utilización en la empresa. Esta situación la pueden considerar las micro, pequeñas y medianas empresas. La cuota de depreciación se devengara en un año calendario o un décimo de la vida útil fijada sobre el valor neto total del bien y esta no tendrá relación con los años de vida útil que el Director Nacional del SII establezca.

A diferencia de los anteriores conceptos, este posee los siguientes requisitos:

- i) Contribuyentes que en los 3 ejercicios anterior aquel en que comience la utilización del bien registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 UF. Según, Circular 62 del año 2014, se establece que estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación considerando para estos efectos una vida útil de un año calendario.

Al efecto, el artículo 31 numero 5 bis, inciso primero, de la Ley de Impuesto a la Renta – en su texto actual - establece que:

“Para los efectos de lo dispuesto en el número 5° precedente, los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de un año. Los contribuyentes que no registren

operaciones en los años anteriores podrán acogerse a este régimen de depreciación siempre que tenga un capital efectivo no superior a 30.000 unidades de fomento, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.”

- ii) Contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores aquel en que comience la utilización del bien cumplan promedio anual superior a 25.000 UF y que no superen las 100.000 UF. Según, Circular 62, del año 2014, los contribuyentes podrán ocupar esta depreciación considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil normal fijada por la Dirección o Dirección Regional del SII, expresada en año y despreciando los valores decimales que resulten.

Al efecto, el artículo 31 número 5 bis, inciso segundo, de la Ley de Impuesto a la Renta – en su texto actual -, establece que:

“Los contribuyentes que, en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000, podrán aplicar el régimen de depreciación a que se refiere el párrafo precedente, para bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.”

2.2.2 INICIO DE LA DEPRECIACIÓN ACELERADA

El legislador incorporó un incentivo a nuevas inversiones mediante el sistema de depreciación, creando el nuevo concepto denominado “**Depreciación Acelerada**” en el Decreto Ley número 1.029, publicado el 30 de mayo de 1975, el cual establece que ciertos contribuyentes podían utilizar como gasto una cuota anual de depreciación de mayor valor.

El SII en Circular 132, de fecha 23 de octubre de 1975, establece en su letra C), los requisitos para tener derecho al sistema de depreciación acelerada. Conforme a dicha disposición:

“1.- Para impetrar los beneficios de este nuevo sistema, los contribuyentes de la primera categoría de la Ley de Renta deberán ajustarse, cuando proceda, a las normas del Decreto del Ministerio de Economía N° 194, publicado en Diario Oficial del 12 de junio de 1954, que aprueba el reglamento sobre instalaciones, ampliaciones y traslado de industrias, para lo cual será suficiente acompañar copia de Resolución otorgada por el Departamento de Industrias del Ministerio de Economía, en que conste la autorización para instalar, ampliar o trasladar industrias en el país.

No obstante, cuando sólo se trate de la adquisición de nuevos bienes o la simple renovación de bienes del activo inmovilizado, no es exigible ajustarse al Decreto del Ministerio de Economía número 194, ya que no implica propiamente una ampliación, traslado o instalación de una nueva industria, en que se necesite una autorización expresa del referido Ministerio.

2.- En segundo lugar, las nuevas inversiones que efectúen los contribuyentes aludidos anteriormente no podrán implicar disminución de las dotaciones del personal existente al 31 de marzo de 1975.

El incumplimiento de los requisitos enunciados anteriormente, será causal suficiente para que no puedan impetrarse los beneficios de este nuevo sistema de depreciación acelerada.

3.- Para gozar de este nuevo sistema de depreciación bastara que los interesados den aviso formal a la oficina de este Servicio que corresponda a la jurisdicción del contribuyente dentro de los 30 días siguientes a la fecha de adquisición, inversión o internación de los bienes respectivos, indicando los siguientes antecedentes:

- a) Fecha de Inversión, internación o adquisición;*
- b) Monto de la inversión;*
- c) Duración total normal y acelerada del bien;*
- d) Especificación del bien;*
- e) Indicar si se trata de renovación, ampliación o de la instalación de nuevas industrias plantas; y*
- f) En el caso de ampliación de industrias o del establecimiento de una nueva, deberá acompañarse también copia de la respectiva resolución del Departamento de Industrias del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción que la haya autorizado.”*

Además, cabe tener presente que para la utilización de esta franquicia, los contribuyentes mencionados en la circular 132 de año 1975, cuya adquisición, inversión o internación de bienes físicos nuevos del activo inmovilizado que se efectúen entre el 30 de mayo de 1975 y el 31 de mayo de 1977 (ambas fechas inclusive) podrán aplicar como gasto las cuotas anuales de depreciación acelerada.

Esta franquicia inicialmente solo podía ser utilizada por los contribuyentes por un periodo de 24 meses.

Adicionalmente a lo anterior, una vez vencido el plazo de los 24 meses el legislador realiza una nueva modificación incorporando de forma definitiva y como régimen permanente la depreciación acelerada de los bienes del activo inmovilizados. Con fecha 26 de julio 1977 se publica en Diario Oficial el Decreto Ley 1.859 modificando el inciso segundo, del número 5, del artículo 31, de la Ley de Impuesto a Renta, el cual establece dicho beneficio y da la opción al contribuyente de acogerse a este voluntariamente.

El SII en Circular 114, del 2 de septiembre de 1977, con las modificaciones recién comentadas en la letra B nos presenta el texto definitivo del artículo 31 número 5 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta, que es el siguiente:

“El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquiera oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciaciones a que se refiere este número. Al término del plazo de depreciación del bien, éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedará sometido a las

normas del artículo 41°, y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.”

También, en la Circular antes descrita, del año 1977, se detalla qué contribuyentes podrán optar a dicho beneficio:

- Sociedades anónimas que explotaran a cualquier título bienes raíces agrícolas o no agrícolas.
- Personas Naturales o Jurídicas que desarrollen actividades agroindustriales a las cuales se les obliga en un futuro a declarar en base a renta efectiva, cuando el Presidente de Republica haga uso de su facultad.
- Persona Natural o Jurídica que declaren sus rentas efectivas provenientes de la explotación de bienes raíces no agrícolas.
- Contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta que declaren sus rentas mediante contabilidad completa o simplificada.
- Profesionales, sociedad de profesionales y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas, grabados con el impuesto de segunda categoría contemplados en el número 2 del artículo 42 de la Ley de Impuesto a la Renta, que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa o a través de un libro de ingresos y egresos. En efecto, de acuerdo a lo estipulado por el artículo 50 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos contribuyentes deducen sus gastos mediante aplicación de la misma

norma que rigen para primera categoría, en cuanto a ellas sean pertinentes.

En la misma circular, se detalla que se entenderá por depreciación acelerada:

“aquella que tiene por objeto aumentar la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado, reduciendo un tercio los plazos de vida útil”.

2.2.3 ANTECEDENTES DEL FONDOS DE UTILIDADES FINANCIERAS (DDAN o FUF)

A continuación, nos referiremos a orígenes del fondo de utilidades financieras y sus modificaciones durante el tiempo hasta poder comentar sobre su situación actual, especialmente, la necesidad y efectos que produce en contribuyentes acogidos al nuevo régimen de tributación del artículo 14, letra B, de la Ley de Impuesto a la Renta.

Como señalamos anteriormente, en los inicios de la depreciación acelerada por los años 1975, no se vio la necesidad de incorporar un registro que controlara las diferencia generadas por utilización de dicho beneficio tributario, el cual correspondía a la utilización como gasto de cuotas mayores de depreciación a las establecidas en el régimen general, denominada depreciación normal, las cuales se relacionan directamente con la aceleración de los plazos de vida útil establecidos por la Dirección o Dirección Regional. Sin embargo, al incorporar la depreciación acelerada como un beneficio definitivo en el año 1977, el ente fiscalizador entre los años 1977 y 2001 detectó que ciertos contribuyentes comenzaron a realizar abuso de este beneficio, al postergar la tributación de sus retiros, remesas o distribuciones, producto de los excesos de flujos generados por la aplicación de dicha franquicia.

Lo anterior, hace relación a que contribuyentes que invirtieron en sus empresas y adquirieron bienes de activos inmovilizados, a su vez, se acogieron al beneficio de la depreciación acelerada, pudieron postergar su tributación de Impuesto de Primera Categoría. Adicionalmente, por la utilización de la franquicia, fueron generando exceso de flujos los cuales comenzaron a realizar retiros o remesas y que al estar constituido como una sociedad de personas, se registraban como retiros en exceso pendientes de tributación del impuesto Global Complementario o Impuesto adicional.

Al detectar lo anterior y la necesidad de regular dicha situación, con la publicación del el número 2, letra e, del artículo 2, de la Ley 19.738, del 19 de junio del 2001, el legislador incorpora:

“Agregase en el número 5°, el siguiente inciso tercero, pasando los actuales tercero, cuarto y quinto a ser cuarto, quinto y sexto, respectivamente:

“En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.”

Del párrafo anterior, podemos deducir que esta es la primera vez o el nacimiento de un nuevo registro, que corresponde a la diferencia de la depreciación acelerada con depreciación normal o fondos de utilidades financieras (DDAN o FUF).

Después de publicada la ley 19.738 del año 2001, el SII emite normativa al respecto en circular 65, con fecha 25 de septiembre del 2001, la cual indica que lo

dispuesto por dicha norma solo tendrá aplicación en contribuyentes de primera categoría que declaren renta efectiva mediante contabilidad completa, obligados a llevar registro de Fondos de Utilidades Tributables (FUT) y sujetos al sistema de tributación en base de retiro o distribuciones del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente en el mencionado año. Agregando que para los fines de la aplicación o distribuciones afecto a los impuestos de global complementario o adicional dado a que la Renta Líquida Imponible (RLI) considera la depreciación acelerada y el Fondo de Utilidades Tributables solo se considerara el régimen de depreciación normal que corresponde.

2.2.4 A MODO DE EJEMPLO LA CIRCULAR N° 65 EXPONE LO SIGUIENTE:

A.- ANTECEDENTES

1) Utilidad obtenida en cada año antes de depreciación (1, 2, 3, 4, 5 y 6)	\$ 10.000
2) Bien adquirido nuevo	\$ 1.800
3) Vida útil del bien para depreciación normal	6 años
4) Vida útil del bien para depreciación acelerada	2 años
4) Depreciación normal por año (1 al 6)	\$ 300
5) Depreciación Acelerada por año (1 y 2)	\$ 900

B.- DESARROLLO

1. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA

DETALLE	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6
Utilidad antes de depreciación	\$10.000	\$10.000	\$10.000	\$10.000	\$10.000	\$10.000
(-) Depreciación Acelerada	\$ (900)	\$ (900)	-.-	-.-	-.-	-.-
R.L.I. de 1ª Categoría	\$ 9.100	\$ 9.100	\$10.000	\$10.000	\$10.000	\$10.000
Impto. 1ª Categoría pagado por la empresa, con tasa de 15%, sobre la R.L.I. de 1ª Categoría.	\$ 1.365	\$ 1.365	\$ 1.500	\$ 1.500	\$ 1.500	\$ 1.500

1. DETERMINACIÓN DEL FUT

DETALLE	FUT AÑO 1			CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
	Utilidades con crédito	Utilidades sin crédito		
		Del ejercicio	Saldo acumulado	
R.L.I. de 1ª Categoría	\$ 9.100	-	-	\$ 1.365
(+) Diferencia por Depreciación Acelerada	-	\$ 600	\$ 600	-.-
(-) Utilidad tributaria retirada con crédito	\$ (9.100)	-	-	\$ (1.365)
(-) Utilidad tributaria retirada sin crédito	-	0	0	-.-
Saldo FUT año siguiente	0	\$ 600	\$ 600	0

DETALLE	FUT AÑO 2			CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
	Utilidades con crédito	Utilidades sin crédito		
		Del ejercicio	Saldo acumulado	
R.L.I. de 1ª Categoría	\$ 9.100	-	-	\$ 1.365
(+) Diferencia por Depreciación Acelerada	-	\$ 600	\$ 600	.-
(-) Utilidad tributaria retirada con crédito	\$ (9.100)	-	-	\$ (1.365)
(-) Utilidad tributaria retirada sin crédito	-	0	0	.-
Saldo FUT año siguiente	0	\$ 600	\$ 1.200	0

DETALLE	FUT AÑO 3			CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
	Utilidades con crédito	Utilidades sin crédito		
		Del ejercicio	Saldo acumulado	
R.L.I. de 1ª Categoría	\$ 10.000	-	-	\$ 1.500
Menos: Reverso de la depreciación normal	-	\$ (300)	\$ (300)	.-
Utilidad tributaria retirada con crédito	\$ (10.000)	-	-	\$ (1.500)
Saldo FUT año siguiente	0	\$ (300)	\$ 900	0

DETALLE	FUT AÑO 4			CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
	Utilidades con crédito	Utilidades sin crédito		
		Del ejercicio	Saldo acumulado	
R.L.I. de 1ª Categoría	\$ 10.000	-	-	\$ 1.500
Menos: Reverso de la depreciación normal	-	\$ (300)	\$ (300)	.-
Utilidad tributaria retirada con crédito	\$ (10.000)	-	-	\$ (1.500)
Saldo FUT año siguiente	0	\$ (300)	\$ 600	0

DETALLE	FUT AÑO 5			CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
	Utilidades con crédito	Utilidades sin crédito		
		Del ejercicio	Saldo acumulado	
R.L.I. de 1ª Categoría	\$ 10.000	-	-	\$ 1.500
Menos: Reverso de la depreciación normal	-	\$ (300)	\$ (300)	.-
Utilidad tributaria retirada con crédito	\$ (10.000)	-	-	\$ (1.500)
Saldo FUT año siguiente	0	\$ (300)	\$ 300	0

DETALLE	FUT AÑO 6			CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
	Utilidades con crédito	Utilidades sin crédito		
		Del ejercicio	Saldo acumulado	
R.L.I. de 1ª Categoría	\$ 10.000	-	-	\$ 1.500
Menos: Reverso de la depreciación normal	-	\$ (300)	\$ (300)	.-
Utilidad tributaria retirada con crédito	\$ (10.000)	-	-	\$ (1.500)
Saldo FUT año siguiente	0	\$ (300)	\$ 0	0

Como se puede apreciar en el ejemplo, la diferencia entre depreciación acelerada y normal (FUF) se encuentra contemplada en el registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT), sin derecho a crédito como se indica en Circular 65, del año 2001, en la letra B, número 3, letra c:

“Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a la diferencia indicada en el punto b.2) precedente, dichos repartos quedarán afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley de la Renta y sin efectuar los incrementos que disponen los incisos finales de los artículos 54 N° 1 y 62 de la ley precitada; ya que la referida partida agregada al FUT por concepto de depreciación acelerada no ha sido gravada con el impuesto de Primera Categoría.

No obstante, como la ley dispone expresamente que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada en la Primera Categoría, la depreciación normal pasa a ser obligatoriamente un

procedimiento simultáneo, para la determinación de las rentas retiradas o distribuidas del FUT, es factible concluir que se está frente a dos normas complementarias de aplicación conjunta, que tienen por objeto permitir al contribuyente conocer el resultado de la comparación entre ellas para acceder el crédito fiscal imputable a los impuestos finales Global Complementario o Adicional.

De este modo, si existen rentas de las señaladas en el punto b.2) anterior y, separadamente, otras rentas con derecho a crédito, podrán imputarse a éstas últimas los retiros o distribuciones, en el orden dispuesto en el artículo 14, Letra A), número 3°, letra d) de la ley del ramo. Si estas utilidades no existieren, los retiros o distribuciones obviamente sólo podrán corresponder a las rentas indicadas en dicho punto b.2), sin derecho a crédito.”

Además se toma la determinación en la Ley 20.780, del año 2014, de derogar el inciso tercero, del número 5, del artículo 31, de la Ley de Impuesto a la Renta, relacionado con la diferencia de depreciación acelerada con la depreciación normal, liberando a los contribuyentes de registrar esta diferencia en Fondo de Utilidades Tributable (FUT).

Posteriormente, se publica la Ley 20.899, del año 2016, en la cual se reversa la antedicha derogación.

Adicionalmente, el legislador lo incorpora al artículo 14, de la Ley de Impuesto a la Renta, en el régimen de contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales y en el régimen de Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

Sin embargo, nosotros nos abocaremos solo al régimen que afecta a Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, letra B, del artículo 14, de la Ley de Renta.

“b) Diferencias entre la depreciación normal y la acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31: Cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los impuestos global complementario o adicional.”

Luego de la publicación de la ley, el ente fiscalizador emite normas relacionadas con el registro Fondo de Utilidades Financieras, por medio de las cuales indica que:

“b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 y/o 5 bis del artículo 31 de la LIR, solo considerarán dicha depreciación para los efectos de la determinación de la Renta Líquida de la Primera Categoría. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y Acelerada, se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

El cálculo de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada debe ser determinada activo por activo, anotándose en este registro el total de la diferencia por cada bien en el periodo respectivo, incrementando o disminuyendo, según corresponda, el

remanente de tal diferencia proveniente del ejercicio inmediatamente anterior que no haya sido retirada, remesada o distribuida, reajustada por la variación anual del IPC. De estas diferencias se rebajarán las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada de los bienes, siempre que las primeras diferencias no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas previamente.

Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que se encuentre acumulado en el registro del saldo acumulado de créditos establecido en la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14, de la LIR (SAC).

Cabe hacer presente, que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada en la primera categoría, la depreciación normal pasa a ser obligatoriamente un procedimiento simultáneo, para la determinación de las rentas susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas y que se controlan en este registró. Por lo tanto, es factible concluir que se está frente a dos normas complementarias de aplicación conjunta, que tienen por objeto permitir al contribuyente conocer el resultado de la comparación entre ellas, para la imputación de retiros, remesas o distribuciones que efectúen sus propietarios.

Finalmente, las empresas que apliquen algún régimen de depreciación Acelerada, deberán mantener, a disposición de este Servicio, registrado en sus libros contables todo el procedimiento de cálculo de la depreciación tanto acelerada como la normal, de

cada bien del activo inmovilizado, y la diferencia que se determina de la comparación de ambas partidas.

Cabe hacer presente, que conforme al inciso final del literal iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, en su texto modificado por la Ley N° 20.899, el saldo de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada determinada hasta el 31 de diciembre de 2016, se entenderá incorporado a contar del 1° de enero de 2017, al registro de la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Es decir, los contribuyentes que mantengan al 31 de diciembre de 2016 un saldo en el registro FUF, deberán considerarse como un remanente del ejercicio anterior del mismo registro al 1° de enero de 2017, para efectos de ser considerado para resolver la situación tributaria de los retiros, remesas o distribuciones que soporte la empresa o sociedad a contar de dicha fecha.”

Finalmente, podemos indicar que lo más relevante que se ha introducido a este registro de Diferencias entre la depreciación normal y la acelerada (DDAN o FUF), es que cuando los contribuyentes que imputen los retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a los Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, **con derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría**, que se encuentre acumulado en el registro del saldo acumulado de créditos (SAC).

