



**“LA DEPRECIACIÓN ACELERADA Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS EN LOS
PROCESOS DE REORGANIZACIÓN”**

Tesis para optar al grado de
Magíster en Tributación

Alumno: Milton Antonio Pérez Álvarez

Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda Díaz

Santiago, agosto de 2018

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo hace un análisis concienzudo del concepto contable de depreciación y su implicancia para efectos tributarios cuando se ejerce la opción de acelerar este tipo de gasto. Para lograr una óptima comprensión de los elementos a utilizar en el estudio, la investigación ofrece un marco conceptual con conceptos que están íntimamente relacionados con los activos de largo plazo o activo fijo de los cuales deriva el cargo por depreciación. Se pretende desentrañar la confusión que aparece entre los conceptos contables financieros y los impositivos, precisamente a lo que se denomina el registro de “Fondo de Utilidades Financieras” (“FUF”) que se refiere a una diferencia entre la depreciación normal y la depreciación acelerada consagrada en el artículo 31 N°5 y N°5 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que a consecuencia de una modificación legal surge a partir del año 2001. Asimismo, se hace una revisión de las interpretaciones e instrucciones del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia, respecto a la casuística e imputaciones al registro.

Posteriormente, se hace un análisis comparativo de los efectos del uso de la depreciación acelerada en los distintos procesos de reorganización empresarial y su relación con este particular registro antes y después de la Reforma Tributaria contenida en la Ley N°20.780 de 2014 y la Ley N°20.899 de 2016.

Por último, luego de revisar y agotar la mayor cantidad de documentación disponible se efectúa un análisis de las instrucciones administrativas que circundan a la depreciación acelerada y su registro a la luz del principio de legalidad para que de esta forma llegar a las conclusiones finales que motivaron esta investigación.

TABLA DE CONTENIDOS

1.- INTRODUCCIÓN	1
2.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
2.1. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	4
2.2. OBEJTIVO GENERAL	4
2.3. OBEJTIVOS ESPECÍFICOS	5
2.4.- MARCO METODOLÓGICO	5
3.- MARCO CONCEPTUAL DE LA NORMA CONTABLE	6
3.1.- LA CONTABILIDAD TRIBUTARIA	7
3.1.1.- VISIÓN DEL SII RESPECTO DE NIIF	8
3.2.- DIFERENCIAS DE LOS CRITERIOS TRIBUTARIOS Y FINANCIEROS PARA LA DEPRECIACIÓN	9
3.3.- ASIGNACIÓN DE VIDA ÚTIL	10
3.4.- DEPRECIACIÓN FINANCIERA	11
3.5.- CORRECCIÓN MONETARIA	12
3.6.- ACTIVO FIJO O ACTIVO INMOVILIZADO	12
3.7.- PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPOS	13
3.7.1.- BIENES EN LEASING O ARRENDAMIENTO FINANCIERO	13
3.7.2.- REVALUACIONES O DETERIORO	14
3.7.3.- DESCOMPONETIZACIÓN	15
3.7.4.- PROPIEDADES DE INVERSIÓN (NIC 40) O ACTIVOS MANTENIDOS PARA LA VENTA (NIIF 5)	15
3.7.5.- PROVISIONES DE CIERRE Y DESMANTELAMIENTO (NIC 37)	16
4.- ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE DEPRECIACIÓN BAJO UN ENFOQUE TRIBUTARIO	17
4.1.- MÉTODO DE DEPRECIACIÓN QUE UTILIZA LA LEY DE LA RENTA	18
4.2.- EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE LA RENTA	18
4.3.- DEPRECIACIÓN NORMAL TRIBUTARIA	20
4.4.- DEPRECIACIÓN ACELERADA TRIBUTARIA	21
4.5.- AUTORIZACIÓN Y OPORTUNIDAD EN QUE DEBE EJERCERSE LA OPCIÓN DE DEPRECIACIÓN ACELERADA	24
4.6.- ABANDONO DEL RÉGIMEN DE DEPRECIACIÓN ACELERADA	24

4.7.- LA DEPRECIACIÓN ACELERADA DEL ARTÍCULO 31 N°5 BIS DE LA LEY DE LA RENTA	24
5.- ORÍGENES DE LA DIFERENCIA ENTRE DEPRECIACIÓN NORMAL Y ACELERADA	28
5.1.- ¿POR QUÉ HABLAMOS DE UTILIDADES FINANCIERAS?.....	29
5.1.1.- SINCRETISMO FINANCIERO-TRIBUTARIO	29
5.2.- ¿POR QUÉ NACE EL FUF?.....	33
5.2.1.- DECRETO LEY N° 824 DE 1974	33
5.2.2.- SISTEMA INTEGRADO.....	34
5.2.3.- RETIROS EN EXCESOS	35
5.2.4.- LAS MINERAS Y LA DEPRECIACIÓN	38
5.2.5.- LA DEPRECIACIÓN ACELERADA COMO FUENTE DE ELUSIÓN.....	41
5.2.6.- INTERPRETACIÓN DE LA CIRCULAR N° 65 DEL AÑO 2001.....	44
5.2.7.- ORDEN DE IMPUTACIÓN A PARTIR DEL AÑO 2001.....	49
5.2.8.- AUXILIARES PARA DEPRECIACIÓN Y SU CONTROL.....	52
6. -EL FUF EN LOS PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL	53
6.1.- EL FUF EN EL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO	53
6.2.- FUF EN EL TÉRMINO DE GIRO.....	57
6.3.- EL FUF EN LA DEVOLUCIÓN DE CAPITAL	60
6.4.- EL FUF Y LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS	65
6.5.- EL FUF EN LA DIVISIÓN	65
6.6.- EL FUF EN LA FUSIÓN.....	68
6.7.- EL FUF EN LA TRANSFORMACIÓN	70
6.8.- EL FUF EN LA CONVERSIÓN.....	70
7.- LA DIFERENCIA ENTRE LA DEPRECIACIÓN NORMAL Y ACELERADA DESPUÉS DE LA REFORMA DE TRIBUTARIA	71
7.1.- REGISTRO DE UTILIDADES FINANCIERAS (RUF)	72
7.2.- LA RESOLUCIÓN N° 130 Y EL REGISTRO DDAN.....	76
7.2.1.- EL FUF EN EL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 A).....	76
7.2.2.- EL FUF EN EL RÉGIMEN DEL ARTICULO 14 B).....	77
7.3.- OPCIÓN DEL PAGO VOLUNTARIO DEL IDPC Y SU RELACIÓN CON EL REGISTRO DDAN.....	79

7.4.- NORMAS DE ARMONIZACIÓN Y EL REGISTRO DDAN	82
7.5.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD SOBRE EL REGISTRO DDAN ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA TRIBUTARIA	86
8.- CONCLUSIÓN	91
9.- ABREVIATURAS	94
10.- BIBLIOGRAFÍA	95

1.- INTRODUCCIÓN

Al efectuar una mirada crítica al desarrollo de legislación tributaria chilena, podemos colegir que la pluma del legislador ha tenido una actitud reactiva para ir corrigiendo algunas brechas de cumplimiento que surgen ante la lógica y falta de completitud de las leyes o por falta de certeza jurídica en materia tributaria. Esto puede explicar la existencia de una verdadera “Editorial” con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos (en adelante también denominado como “Servicio” o “SII”), desde donde emana una profusa emisión de Jurisprudencias Administrativas para aplacar la incertidumbre que enfrentan los contribuyentes o asesores sobre los efectos jurídicos de ciertas transacciones. Sabido es también que el SII produce en forma continua resoluciones y copiosas circulares para instruir a sus funcionarios en sus quehaceres para la aplicación práctica de la norma, instrucciones que a su vez son tomadas por los particulares para ceñir su comportamiento a aquellas de manera de precaver contingencias con la Autoridad. Además, no es extraño encontrarse con cambios de criterios por parte del Servicio a la hora de interpretar alguna norma específica, cambio que se origina por una previa modificación legal, o bien por un mejor entendimiento de algún pasaje gris del texto legal o inclusive por cambio de Director.

En algunos casos, es el mismo Servicio con sus interpretaciones o es la misma Ley la que da el espacio al arbitraje, a la permeabilidad, a la opción y cuando aquella se ejerce, existe el riesgo en calificar su ejercicio como práctica “elusiva”, con el consecuente riesgo legal sancionado por la Ley.

Por otra parte, otros defenderán que cuando la misma Ley ofrece opciones, es perfectamente legal la economía de opción. Si hay alternativas legítimas que pueda usar un contribuyente, esto bajo ninguna circunstancia puede merecer reproche. El contribuyente no debiera sufrir por las imperfecciones de la Ley o más bien hacerse responsable de la posible errada técnica legislativa. Si salimos de nuestra esfera nacional, encontramos que la Suprema Corte de Estados Unidos de Norteamérica ha expresado: *“Cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que el impuesto*

*sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la Tesorería, ni aún existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos”*¹

No obstante, vemos que es el mismo legislador el que decide establecer beneficios que pueden erosionar una base imponible impositiva, tales como exenciones, deducciones, franquicias, excepciones y regímenes preferenciales, ejerciendo así un influjo que algunos consideran malsano en cuanto a la equidad horizontal y vertical de los impuestos, al querer incentivar o regular alguna actividad económica o conducta de los contribuyentes.

Debe incorporarse en el presente análisis la conducta “*free rider*”² de los contribuyentes, donde la autoridad fiscal ha podido identificar abusos de la norma. Por ejemplo, en el uso de retiros en excesos y de las pérdidas tributarias. En cierta época la industria minera recibió duras críticas³, pues algunos sostenían que las empresas de dicho rubro no pagaban impuestos en Chile por el uso de franquicias tributarias, específicamente, por el uso de la depreciación acelerada. Ahora bien, conviene precisar que es el mismo legislador el cual introdujo esta erosión en la base imponible como opción para todos los contribuyentes de primera categoría. Luego, siendo evidentes las brechas o abusos, se busca por vías administrativas, judiciales y legales cubrir estas situaciones con la aplicación de normas anti-elusivas de forma reactiva.

Teniendo estos antecedentes presentes, se aprecia que nuestro sistema tributario no es simple y las reformas en Chile tampoco lo han sido, a pesar que existe una idea fuerza de que un sistema tributario debe ser sencillo para facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

En consecuencia, esta investigación tiene como propósito detenerse en una norma específica que puede erosionar las bases imponibles afectas a impuesto, y someter a un análisis al registro de la diferencia por depreciación normal y acelerada y ver los efectos tributarios en los procesos de

¹ Sentencia “Gregory v/s Helvering, 293 U.S. (1935), Citado por Rodrigo Ugalde Prieto – Jaime García Escobar, Delitos Tributarios e Infracciones Tributarias, cuarta edición (2011).

² Por lo general, todos los seres humanos usamos el mismo raciocinio, a todos nos gusta recibir los beneficios que se derivan de las cosas sin tener que participar de su financiamiento.

³ El Senador Lavanderos escribió varios textos referentes a este tema, tales como: “La Quimera del Cobre”, “El cobre no es de Chile”; “Royalty, Regalía o Renta Minera”, entre otros.

reorganización antes y después de la Reforma contenida en la Ley N°20.780, incluyendo además la Ley N°20.899 de “simplificación”.

El uso de la depreciación acelerada es uno de los beneficios que otorga la Ley, cuya aplicación fue modificada por la “Ley contra la Evasión” del año 2001 bajo la Presidencia de don Ricardo Lagos Escobar⁴ y se estima que sus efectos merecen un estudio concienzudo considerando su origen y de desarrollo al largo de nuestra historia.

⁴ Ricardo Lagos: "No puedo aceptar que una mina que esté en Chile me diga que se a vender por una transacción en una isla en donde no se pagan los impuestos", luego agregó: “en Estados Unidos, donde esta empresa tiene su casa matriz los impuestos se pagan” - Emol 29 de agosto del 2002.

2.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Existe ambigüedad en los efectos que se podrían generar en ciertos tipos de reorganizaciones empresariales frente a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, donde se encuentran distintas interpretaciones tanto en el ámbito académico como el profesional. Incluso existe cierto desconocimiento por parte de algunos contribuyentes sobre este registro, lo que se podría exacerbar aún más con la entrada en vigencia de la nueva Reforma Tributaria contenida en la Ley N°20.780, modificada por la Ley N°20.899. Todo lo anterior pretende ser revisado y analizado en esta tesis.

2.1. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

En atención a lo expuesto precedentemente, la presente investigación pretende resolver y dar respuesta en forma clara y precisa a las siguientes interrogantes:

- 1) ¿Qué es y por qué se denominaba Fondo de Utilidades Financieras (“FUF”) si estábamos frente a una norma tributaria?
- 2) ¿Existirán diferencias entre la depreciación normal y depreciación acelerada antes y después de la Reforma Tributaria?
- 3) ¿Cuál es el efecto impositivo de esta diferencia de depreciaciones en los principales procesos de reorganización empresarial?

2.2. OBEJTIVO GENERAL

Contribuir con un texto que agrupe conceptos técnicos de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada asociados a los procesos de reorganizaciones, para que el lector pueda obtener mayor información sobre este tema particular en forma contundente y pueda también sopesar sus efectos tributarios. Asimismo, que ayude a fundamentar las decisiones que se deban adoptar en el seno de las organizaciones y que involucren al Registro de Diferencias entre Depreciación Normal versus Acelerada.

2.3. OBEJTIVOS ESPECÍFICOS

Describir y exponer los conceptos relacionadas al registro de depreciación normal y acelerada, y de procesos de reorganización empresarial de forma de desarrollar en términos simples, claros, precisos, técnicos y actualizados esta materia, de forma tal que constituya una herramienta de consulta tanto a nivel académico como a nivel empresarial. Trataremos de evitar el exceso de copias (*copy paste*) de citas bibliográficas para lograr una mejor comprensión y fluidez de la redacción.

Además, aspira a servir como referencia documental ya que se ha evidenciado, en algunos casos, distintas posiciones e ideas sobre este tema.

Otro objetivo es Investigar tanto la historia de esta norma anti-elusiva, como el motivo de su nacimiento y qué se buscaba con el precepto legal.

Asimismo, se busca determinar si el legislador fue capaz de prever todos los efectos tributarios con esta norma ante elusiva en las reorganizaciones empresariales y efectuar el análisis antes y después de reforma tributaria. Analizar y exponer en forma clara las modificaciones que guarden relación con esta diferencia de depreciación normal y acelerada, establecidas en la Ley N° 19.738 y sus modificaciones posteriores.

Finalmente, exponer una metodología practica a través de desarrollos de casos simples e ilustrativos de los registros, de forma de facilitar la asimilación de estos conceptos. Referenciar la ley con la práctica y las Jurisprudencias Administrativas emitidas por el SII al efecto.

2.4.- MARCO METODOLÓGICO

La sistematización que se pretende lograr en esta tesis, implica seguir un método de inferencia deductiva y dogmática en la que se analizará la normativa que se desprende de la Ley N°19.738 respecto de la diferencia de la depreciación normal y la acelerada y su relación con los procesos de reorganización, antes y después de la Reforma Tributaria que derivan de la Ley N°20.780, modificada por la Ley N°20.899, aplicando para estos efectos un método comparativo.

3.- MARCO CONCEPTUAL DE LA NORMA CONTABLE

Antes de entrar en materia, es preciso tener claridad de los conceptos que se desarrollarán en este trabajo, puesto que guarda directa relación con tecnicismos contables que derivan de definiciones propias de la contabilidad, y que el legislador las toma y hace suyas para dar forma a la norma tributaria: fijar la base imponible, el hecho gravado, la tasa, catálogos de gastos, etc.

Por su parte, la contabilidad en Chile también ha sufrido cambios significativos, en cuanto a que los vetustos boletines técnicos han sido derogados por las Normas Internacionales de Información Financieras (“NIIF”). Hoy en Chile las normas contables de general aceptación vigentes son las NIIF. Es importante insistir que la contabilidad es una sola y se enmarca dentro de principios y normas financieras. Se debe tener presente que el Legislador sólo se sirve de ciertas definiciones contables para redactar la norma tributaria, cuestión que debe precisarse ante una visible confusión al respecto.

Las NIIF, si se analiza en forma global y si se compara con la norma local anterior, son reglas generales que exigen la aplicación de mucho juicio profesional y revelaciones para reflejar de mejor forma la realidad económica de una entidad, cuyo objetivo es que el lector o usuario de los estados financieros pueda tomar decisiones informadas e imparciales.

Como ya he mencionado, esta investigación versa sobre la depreciación, concepto contable como ya se dijo, que se relaciona estrechamente con los activos de largo plazo, que son adquiridos con el ánimo de usarlos en un negocio o proceso productivo de una entidad, los cuales se denominan activos fijos, o bien activos inmovilizados, o como lo señala la norma internacional propiedad, planta y equipos (“PP&E”).

A continuación, se expondrán en forma sintética los principales conceptos circundantes que se desarrollarán y/o se relacionarán con nuestro estudio:

3.1.- LA CONTABILIDAD TRIBUTARIA

Con frecuencia se observa a profesionales o asesores hablar en general de contabilidad financiera o contabilidad tributaria, tal como si existieran dos tipos de contabilidad. No obstante, la contabilidad en Chile es una sola y debe regirse por principios contables de general aceptación (“PCGA”). Actualmente, en Chile se adoptó como compromiso país las NIIF como normas oficiales. Es decir, los PCGA vigentes son las NIIF.

En nuestro país, la Ley N° 13.011 de 27 de noviembre de 1958 creó una institución con personalidad jurídica denominada Colegio de Contadores. En el artículo 13 letra g) se establece la facultad al Consejo General de dictar normas relativas al ejercicio profesional de la contabilidad.

El Colegio de Contadores de Chile A.G. es el organismo, conforme a nuestra legislación, que tiene la facultad para promulgar las disposiciones técnicas que deben regir al sistema contable chileno, de acuerdo a lo establecido en sus propios estatutos. En noviembre de 1971, el H. Consejo General del Colegio de Contadores de Chile creó la Comisión de Principios y Normas Contables, para cumplir con una resolución en tal sentido del cuarto congreso nacional (septiembre de 1970)⁵.

Por otra parte, la Superintendencia de Valores y Seguros (hoy Comisión para el Mercado Financiero -CMF-) en su rol de regulador del mercado financiero instruye normas, de la misma forma que lo hacen otros reguladores de industrias específicas tales como la Superintendencia de Bancos e Instituciones financieras o la de Administradoras de Fondos de Pensiones.

El Colegio de Contadores en el Boletín Técnico N°79 derogó los boletines anteriores y en el Boletín Técnico N°82 (complementario del BT N°79) hizo obligatoria la fecha de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o su sigla en inglés IFRS) al 01 de enero de 2013. Esto trae varias consecuencias de medición, valorización y registro contables.

⁵ NIIF V/S PCGA en Chile, Marcelo Valenzuela Acevedo, marzo 2007 pág. 30

3.1.1.- VISIÓN DEL SII RESPECTO DE NIIF

Cuando comenzó en Chile a discutirse la adopción de NIIF por parte de las empresas listadas en bolsa como primer grupo, en el año 2006 el Servicio de Impuestos Internos, a través de su Director de turno se pronunció respecto a este tema sosteniendo que “las NIIF no modifican ni afectan ninguna norma tributaria”. Y así fue confirmado hacia adelante. No obstante, vienen interrogantes a desafiar esta afirmación. Por ejemplo, el artículo 17 N°7 de la Ley de la Renta impone la tributación de las utilidades de “balance” en exceso de las tributables, ante lo cual surgen las siguientes preguntas ¿La norma contable no afecta la tributación en este caso? ¿Cuál sería el sentido de esta Norma? La inquietud radica en si una norma contable afecta finalmente la tributación de los contribuyentes.

Ahora bien, respecto a las NIIF o IFRS, el Servicio ha hecho un gran esfuerzo en la recolección de información en sus sistemas a través de las DDJJ (Declaraciones Juradas), pretendiendo con ello capturar datos del balance financiero, renta líquida imponible y de los ajustes contra patrimonio o ajustes según NIIF. El SII y sus funcionarios cada día se acercan más a la norma internacional y están permanentemente preparándose sobre este tema, que es en el fondo la contabilidad oficial que debe aplicar todo contribuyente que determine renta efectiva en base a contabilidad completa.

El objeto de esta investigación trata de la diferencia entre la depreciación normal y depreciación acelerada (diferencia de índole tributaria), a la cual solo pueden optar los contribuyentes que tributan en base a renta efectiva con contabilidad completa (contabilidad financiera).

Entonces surge la pregunta ¿de dónde surge el término Fondo de Utilidades “Financieras” (“FUF”) si es un registro solo para efectos tributarios? La respuesta se formulará en los acápite siguientes.

3.2.- DIFERENCIAS DE LOS CRITERIOS TRIBUTARIOS Y FINANCIEROS PARA LA DEPRECIACIÓN

El artículo 31 N°5 de la LIR hace mención al cargo anual por depreciación como un gasto necesario para producir la renta. La vida útil que se debe utilizar para determinar este valor, no está definida por Ley, sino que emana del Servicio a través de una Resolución Exenta⁶. La asignación de vida útil es arbitraria, en el sentido de que no atiende a las condiciones que se utiliza el activo, tales como: lugar geográfico, temperaturas, exposición, manejo ni al uso o abuso que se haga del bien, entre otras condiciones. Además, este artículo en referencia solo contempla que en caso que el bien se haga inservible, se pueda aumentar la depreciación al doble. La Ley en este artículo no indica ningún reconocimiento de deterioro que sufra el bien. Por ejemplo, el bien puede estar convertido en chatarra o estar abandonado a la intemperie por obsolescencia sin generar flujos o beneficios económicos. En este sentido las NIIF difieren de la norma tributaria y recogen estas condiciones que claramente deben tener efecto en el resultado. Podemos afirmar entonces que el objeto del enfoque financiero es distinto del enfoque tributario, pero en la práctica se confunden.

La norma tributaria puede tender a evidenciar un objetivo recaudatorio y para cumplir dicho objetivo el Servicio está facultado para interpretar la ley tributaria, muchas veces con un sentido legalista⁷, se aferra al principio de forma por sobre el fondo.

Siguiendo con el análisis, se debe tener claridad cómo surge y qué se entiende por un activo fijo. Usualmente, una empresa emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes. A su vez, éstos están dispuestos a pagar por estos bienes o servicios ya que aquellos satisfacen sus deseos o necesidades. Así las empresas lograr generar los recursos que constituyen sus flujos de efectivo.

⁶ Resolución Exenta N°43 de 2002 del Servicio de Impuestos Internos

⁷ A modo de ejemplo: Contratos que son consensuales tiene que ser solemnes aun cuando no se requiera legalmente; Para validar un cargo de depreciación de un periodo se tiene que acreditar con factura del bien aun cuando tenga más de 20 años.

En términos simples los activos fijos son aquellos bienes que van a ser utilizados en el giro de la empresa ya sea permitiendo obtener beneficios directos de aquellos o bien son utilizados en la operación, tales como, maquinarias, inmuebles, terrenos, equipos, construcciones, túneles, puentes, accesos, etc. Otra característica es que no son activos realizables ni constituyen existencias, lo que no obsta que en algún momento puedan ser enajenados. Son activos clasificados como de largo plazo debido a que su utilización supera los 12 meses o también son clasificados como activos no corrientes.

3.3.- ASIGNACIÓN DE VIDA ÚTIL

La asignación de vida útil siempre es una estimación y como tal, está presente el riesgo de error en dicha asignación. No tiene ningún sentido económico para una entidad tener un activo totalmente depreciado y que siga generando beneficios futuros. Esta situación es reconocida como un error contable bajo las NIIF, conocido como error en la asignación de la vida útil de un bien. Tanto es así, que si el error es significativo se debe ir hacia atrás para corregirlo y los estados financieros deben ser re-emitidos al presentarse los periodos comparativos y su efecto debe ser revelado en las notas explicativas. Asimismo, si se evidencia un cambio en las políticas contables respecto a la asignación de la vida útil de los bienes de un periodo a otro, este hecho también debe ser revelado.

La norma contable internacional señala que la vida útil debe ser asignada a los bienes en función del uso del bien o en base a informes técnicos que mejor representen su desgaste y den cuenta de una correcta correlación de ingresos versus costos. La norma contable internacional obliga a que la vida útil de los bienes sea revisada periódicamente.

Sin embargo, para efectos tributarios conviene considerar lo siguiente:

- 1) Los contribuyentes deben asignar la vida útil que para cada tipo de activo instruye el Servicio. La Ley no dispone ni regula cuál es la asignación de vida útil de los bienes físicos del activo inmovilizado.
- 2) La Ley de la Renta señala que en caso que el bien quede totalmente depreciado, este deberá dejarse registrado con un valor tributario de \$1 para su control. De lo anterior

puede colegirse que si bien un activo determinado puede quedar con su vida útil agotada desde el punto tributario, con un valor de \$1, dicho activo puede perfectamente seguir operando y generando ingresos que fluyan hacia la entidad.

- 3) La Ley de la Renta no regula especialmente el tratamiento de los bienes que están obsoletos y no proporciona un procedimiento de baja. Se limita a señalar que respecto a un bien inservible se puede aumentar al doble la cuota anual de depreciación.
- 4) En la práctica no existe uniformidad en el tratamiento que las distintas Direcciones Regionales del Servicio han dado a aquellos casos de bienes que no están en uso pero que están en condiciones de ser utilizados, más allá de poder duplicar la cuota anual respecto de dichos bienes.
- 5) En caso de adquirir bienes usados el Servicio ha señalado de oficio que deberá utilizarse criterio prudencial considerando el estado de conservación a la fecha de adquisición o importación acreditados con un informe técnico⁸. Esto ocurre también cuando se ejerce la opción de compra de los bienes en leasing y ocurre la tradición del bien. En caso que no pueda ser estimada la vida útil, se deberá solicitar un pronunciamiento al Servicio.

3.4.- DEPRECIACIÓN FINANCIERA

La depreciación en términos simples es el reconocimiento del desgaste que sufre un bien del activo desde el punto de vista contable para registrar su uso y correlacionar su desgaste con el ingreso que genera dicho bien. La norma internacional señala que deberá utilizarse el método más apropiado que refleje el mejor patrón de consumo, permitiendo métodos distintos al lineal, tales como consumo por horas, por unidades de producción, por kilómetros, entre otros.

Asimismo, si la entidad tiene algún límite de tiempo para su operación, la vida útil asignada a los bienes no puede exceder este límite de tiempo. En la industria minera, por ejemplo, es habitual encontrar que la vida útil de los bienes está en función del *Life Off Mine* o LOM (sigla en inglés) que es en base a la vida útil de la mina la cual se relaciona con sus reservas, y aquello determina la estimación de la vida útil de los bienes del activo.

⁸ Circular 132 de 1975 del Servicio de Impuestos Internos

La norma contable internacional expresa que para la base de cálculo deberá considerarse un valor residual que tendría el bien si se proyecta enajenarlo en el futuro.

Sin embargo, la norma tributaria respecto a la depreciación presenta las siguientes características:

- 1) Solo es permitido el uso del método directo y lineal de depreciación para los bienes de activo físicos del activo inmovilizado.
- 2) No considera valores residuales para la base del cálculo del valor depreciable.
- 3) No considera límites de tiempo de operación de la entidad. Se depreciará en base a la vida útil que dicte las instrucciones del Servicio.

3.5.- CORRECCIÓN MONETARIA

Es importante establecer desde ya, que el activo fijo, para fines meramente tributarios deberá seguir corrigiéndose monetariamente conforme al N° 2 del artículo 41 de la Ley de la Renta, lo que marca una diferencia con NIIF que suspende la aplicación de corrección monetaria (NIC 29), dado que Chile dejó de ser una economía hiperinflacionaria. Es decir, para fines financieros no se corrigen monetariamente los activos fijos, lo que difiere de la norma fiscal.

3.6.- ACTIVO FIJO O ACTIVO INMOVILIZADO

Para precisar la idea sobre este punto, basta decir que el Servicio a través de sus diversas instrucciones y pronunciamientos sobre la materia, ha definido los bienes físicos del activo inmovilizado como aquellos que han sido adquiridos o construidos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación⁹.

⁹ Oficio N°2219 de 1997 del Servicio de Impuestos Internos.

3.7.- PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPOS

Para buscar la definición financiera de estos conceptos, debemos recurrir al marco conceptual de NIIF e ir específicamente a la NIC 16 y otras normas complementarias. Podemos observar que las definiciones de propiedad, planta y equipos – como lo denomina la norma financiera – tienen ciertas coincidencias con la interpretación impositiva, en cuanto a que deben tener una duración de 12 meses y que son para ser utilizados en la operación. Esto nos permite concluir que propiedad, planta y equipos es el equivalente a activo fijo o activo inmovilizado que se utiliza en el lenguaje tributario, tanto por el SII como por la Academia. Sin embargo, cuándo reconocer un activo y como medirlos o registrarlos es una materia en que encontramos múltiples diferencias entre Propiedad, Planta y equipos y el activo fijo o activo inmovilizado tributario.

Esto es importante, porque existirán diferencias significativas a la hora de construir el auxiliar de registro del activo fijo (tributario) y el de propiedad, planta y equipo (financiero). A continuación, repasaremos en detalle estas diferencias:

3.7.1.- BIENES EN LEASING O ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial para efectos financieros. Así, por ejemplo, las propiedades que se detentan como arrendatario en régimen de leasing financiero son activos si la empresa controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos (Véase “NIC 17” – “IFRS 16”). Aunque la capacidad de una empresa para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de un activo aun cuando no se tenga control legal sobre ella. En otras palabras, se registrarán en la contabilidad como propiedad, planta y equipos, bienes de los cuales se obtiene beneficios y se asumen los riesgos independientes de la propiedad legal de ellos. Esta es una diferencia fundamental con el “mundo” o esfera tributaria, para la cual la propiedad legal es fundamental para tener derecho a usar la cuota anual de depreciación de un bien.

3.7.2.- REVALUACIONES O DETERIORO

La NIIF permite revaluar los activos a *fair value*, es decir, aumentar su valor a valor razonable, tanto en la primera adopción como costo atribuido u optar por el modelo de revaluación, es decir, retasarlos. Es un método al cual la entidad puede optar.

Por otro lado, puede efectuar una disminución del valor del activo con pruebas de deterioro o *test de impairment* en inglés (que el valor libro no supere su valor de recuperación de este activo) cuando existan indicadores de deterioro o pérdidas de valor asociados al bien.

Un ejemplo de estos cambios se dio en Chile, cuando un indicador externo de deterioro se generó a partir de la crisis económica mundial del año 2008, cuando el precio internacional de cobre cerró en cifras cercanas a los USD1.39/libra de cobre fino. Muchas empresas se enfrentaron a que la determinación de los flujos descontados proyectado a esos precios, no alcanzaba a cubrir el gasto por depreciación a ese precio, lo cual evidentemente afectó a compañías mineras, las cuales debieron dejar su activo fijo deteriorado financieramente o valorizado en cero en un caso particular. Esa pérdida por deterioro tuvo que ser reconocida en el momento que se conoce, es decir el año 2008.

Si vemos lo anterior desde la perspectiva tributaria, las compañías que habían sufrido dicho deterioro, tributariamente seguían teniendo activos a valor libro y seguían depreciándose.

Conviene destacar que en ese caso los cargos a resultados se hicieron con la norma local, antes de NIIF. Es decir, nuestro derogado boletín técnico N°33 contenía un párrafo que albergaba el concepto de deterioro. Entonces, esto confirma que siempre ha habido diferencias entre el mundo financiero y el mundo tributario. Son dos caminos con destinos u objetivos diferentes.

Sin embargo, la Ley de la Renta para determinar la base imponible no considera efectos en resultado por revaluaciones ni el gasto por deterioro, por tanto, dichas partidas deberán ser ajustadas vía renta líquida imponible y en el capital propio tributario. Tributariamente, es aceptado el costo del bien corregido como base y depreciado bajo el método lineal conforme a la vida útil proporcionada por el Servicio.

3.7.3.- DESCOMPONETIZACIÓN

Este es un nuevo concepto que trae la norma contable internacional. La norma financiera señala que el bien debe ser depreciado por componentes significativos, si dichas partes tienen distintas vidas útiles. La norma financiera pone como ejemplo un avión, donde la cabina, el motor y la estructura del bien tienen una vida útil distinta. Téngase presente que para esta apertura se debe considerar la materialidad y la relación costo beneficio, pues, no se trata de abrir todos los bienes del activo fijo, puesto que es impracticable y no es lo que persigue la norma financiera.

No obstante, para efectos tributarios el bien siempre se tomará como un todo, y no podrá aplicarse una vida útil y depreciación separada o por componentes que sea distinto a la resolución emitida para tal efecto.

3.7.4.- PROPIEDADES DE INVERSIÓN (NIC 40) O ACTIVOS MANTENIDOS PARA LA VENTA (NIIF 5)

Los bienes de PP&E según la norma contable internacional serán clasificados de acuerdo a su utilización. Así, éstos pueden ser considerados como bienes que se usan para ser arrendados como propiedades de inversión o mantenidos para la venta, cuyo tratamiento financiero los trata la NIC 40 y NIIF 5, respectivamente, los cuales difieren de las instrucciones de Servicio. En el caso de los bienes mantenidos para la venta se deben reclasificar en los Estados de Situación Financiera¹⁰, si cumplen con las condiciones de la norma, de activos no corrientes a activos corrientes.

En cambio, la norma tributaria no atiende a la utilización para clasificar los activos y formarán parte del auxiliar de activo fijo los que sean definidos como tal para efectos tributarios. Por tanto, se llevará un estricto control en los auxiliares de PP&E y/o auxiliares de activo fijo tributario para controlar estas clasificaciones y su tratamiento financiero y tributario. Esto implica necesariamente una carga administrativa adicional.

¹⁰ Balance General en la norma local anterior

3.7.5.- PROVISIONES DE CIERRE Y DESMANTELAMIENTO (NIC 37)

Otra diferencia que trae la norma internacional es la provisión de cierre. Por ejemplo, una empresa extractiva tiene una obligación legal o constructiva de desmantelar su planta productiva al cierre de su operación, para lo cual debe constituir un activo (“PP&E”) que debe ser reconocido al inicio del surgimiento de la obligación, el cual será depreciado hasta al término de la vida útil asignada al cierre de la planta o desmantelamiento. Por otro lado, constituirá un pasivo que generará intereses financieros hasta la misma fecha cuando se realicen los pagos.

Tributariamente este activo no va existir en el auxiliar tributario de activo fijo, por tanto, deberá ser ajustado el CPT y el cargo por depreciación por este concepto no será aceptado tributariamente, así como tampoco los intereses financieros asociados. Todos estos efectos deberán ser neutralizados a través de la determinación de la RLI.

En todo caso, esta situación real que enfrenta una faena minera, fue regulada a través de la ley N°20.551, que permite llevar a gasto estas erogaciones por cierre de faenas y garantías, pero aquello no llega a constituir de manera alguna un activo fijo.

En conclusión, claramente se identificaron diferencias entre el reconocimiento y medición de PP&E y activo fijo. Existe diferencia en cuanto a los conceptos financieros y los conceptos que el legislador tributario utiliza o reconoce. Por tanto, se debe tener cuidado al utilizar el concepto “financiero” para asuntos tributarios.

Las principales diferencias entre la depreciación financiera y la tributaria se pueden resumir en la siguiente tabla:

Activo Financiero PP&E financiero	Activo Fijo o Inmovilizado Tributario
(+) Costo	(+) Costo
(+) Revaluaciones	(+) Corrección Monetaria (Art 41 LIR)
(-) Depreciación (otros métodos)	(-) Depreciación (Art 31 N° 5 y Art 31 N°5 bis)
(-) Deterioro	
(+) Bienes en leasing	
(*) Descomponetizaciones	
(+) Activos por provisión de desmantelamiento	
(*) Vida útil pueden utilizarse distintos criterios	(*) Vida útil asignada por el SII

Fuente: Elaboración propia.

4.- ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE DEPRECIACIÓN BAJO UN ENFOQUE TRIBUTARIO

La depreciación es el concepto del cual se sirve el legislador para estimar un gasto tributario que deriva de las adquisiciones y usos de activo fijo o activo inmovilizado. Para tal efecto, el Servicio emitió dos resoluciones exentas¹¹ en las cuales determina un catálogo de bienes y la vida útil que deberán asignar los contribuyentes para efectos impositivos.

La depreciación, es la “disminución del valor de los bienes del Activo Inmovilizado, ya sea como consecuencia del desgaste experimentado por el uso que de ellos hace la empresa o bien el desgaste por el mero transcurso del tiempo”, y que la Ley permite que se considere como un gasto con cargo a resultado.

¹¹ Antes y después del año 2003

Estos bienes, a medida que va transcurriendo el tiempo y como consecuencia de su uso, van experimentando una disminución de su valor, lo que se traduce en una pérdida periódica para la empresa que económicamente se conoce el nombre de depreciación.

4.1.- MÉTODO DE DEPRECIACIÓN QUE UTILIZA LA LEY DE LA RENTA¹²

El artículo 31 de la Ley de la Renta establece que las empresas que declaren la renta efectiva mediante contabilidad, para la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, pueden rebajar de la renta bruta, entre otros gastos o partidas, la depreciación de los bienes del activo inmovilizado que utilizan en el giro o actividad que desarrollan.

En efecto, en el N°5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, se establecen como regla general dos sistemas que los contribuyentes pueden utilizar para la depreciación de los bienes del activo inmovilizado, uno de carácter general u ordinario y el otro de carácter opcional, llamados normal o acelerado (ambos corresponden al método lineal)

4.2.- EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE LA RENTA

Para determinar la renta líquida imponible de primera categoría, los contribuyentes deben aplicar de manera estricta los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, considerando además el artículo 21 del mismo texto legal. Es un procedimiento aritmético que permite configurar un estado de resultados tributario que será la base para determinar el impuesto de los contribuyentes que llevan renta efectiva con contabilidad completa.

En la práctica, la determinación de la base imponible tiene un formato distinto que se inicia con el resultado financiero contable de una empresa, más agregados, menos deducciones y menos desagregados¹³ conforme a lo dispuesto en la Ley tributaria. Esta forma o metodología de cálculo que parte con el resultado financiero puede encontrar sustento normativo en el inciso tercero del artículo 31 N°3 de la LIR que señala: “Las pérdidas se determinarán aplicando **a los resultados**

¹² Oficio N° 1.786 de 16.05.2000 del Servicio de Impuestos Internos

¹³ Modificaciones de la Ley N° 20.630 LIR en el tratamiento de los gastos rechazados afectos al nuevo artículo 21 inciso primero e inciso tercero.

del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo...” y en el Oficio N° 987 de 13 de marzo de 2001 del SII se señala: “...*al resultado contable que establezca el balance, determinado éste en conformidad con las normas contables de general aceptación, para los fines tributarios se le deben efectuar los ajustes tributarios necesarios para determinar la renta líquida imponible de Primera Categoría en conformidad a las disposiciones contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta*”

El Legislador en el artículo 31 de la Ley de la Renta nos señala qué tipo de gastos son aceptados desde la perspectiva tributaria, ofreciendo un catálogo de gastos que podrán deducirse de la Renta Líquida Imponible cumpliendo ciertos requisitos. En síntesis, ya con el primer inciso de este artículo queda en evidencia que el gasto debe ser necesario para producir la renta, que debe ser pagado o adeudado y que deben estar fehacientemente acreditado. Sin embargo, el Legislador no se limitó a establecer una reglamentación general de los gastos, sino que, además, quiso dar algunas franquicias tributarias o poner ciertas restricciones al contemplar 12 numerales adicionales que contienen reglas específicas respecto a ciertos gastos, a lo que se agrega lo dispuesto a los N° 5 bis y N° 6 bis. Tal es el caso, por ejemplo, del N° 6 que señala las remuneraciones, pero ya con el primer inciso se podría concluir que es un gasto necesario. Otro caso es el del N° 5 bis, creado por la Ley 20.780 de Reforma Tributaria, que otorga un beneficio tributario con respecto a las depreciaciones.

Si analizamos con detenimiento este artículo 31 se observa que, en el inciso tercero, antes de detallar los numerales 1 a 12, se precisa que “*especialmente procederá la deducción de gastos en cuanto se relacionen del giro del negocio*”. Es decir, se aparta del concepto genérico de gasto necesario, y ofrece un catálogo de gastos que deben guardar relación con el giro, en donde se puede deducir una pérdida tributaria, que no está condicionada o relacionada con los ingresos del período.

Por otro lado, el N° 5 del artículo 31 de la LIR refiere al cargo por depreciación: *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.*

*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. [sic]*

Continúa el Legislador y es aquí donde tenemos la modificación legal que nos señala qué debemos entender por **diferencia por depreciación acelerada y normal**:

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.

4.3.- DEPRECIACIÓN NORMAL TRIBUTARIA

La depreciación normal, es la que establece el texto legal como norma general, y consiste en que la cuota de depreciación a rebajar como gasto en cada periodo tributario tiende a ser constante y se determina en relación o en proporción a los años de vida útil que el SII mediante pautas de carácter general (no obedece al uso y las condiciones en que se utilice el bien) fija para los distintos bienes del activo fijo inmovilizado que las empresas utilizan en las actividades económicas que

desarrollan, aplicada sobre el valor neto de cada bien a la fecha del balance y una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el N°2 del artículo 41 de la Ley de la Renta. Nótese que para tener derecho a este gasto, el activo debe estar contabilizado en el balance al cierre del ejercicio.

4.4.- DEPRECIACIÓN ACELERADA TRIBUTARIA

En el Diario Oficial del 30 de Mayo de 1975, se publicó el Decreto Ley N°1029, de 27 de mayo de 1975, en que se legisla sobre el incentivo a las nuevas inversiones mediante el sistema de depreciaciones aceleradas¹⁴.

Luego, en el D.L. N°1859 de 20 de julio de 1977 modificó el inciso segundo del N°5 del artículo 31° de la Ley de Impuesto a la Renta, con el objeto de establecer de forma permanente un sistema de depreciaciones aceleradas de los bienes del activo inmovilizados, al cual pueden acogerse voluntariamente los contribuyentes que determinen su renta mediante contabilidad fidedigna¹⁵.

Sin perjuicio del régimen anterior, la Ley de la Renta establece un sistema opcional, denominado “régimen de depreciación acelerada”, al cual los contribuyentes pueden acogerse voluntariamente y cuando lo estimen conveniente, siempre y cuando cumplan determinados requisitos y condiciones copulativas; y el cual sólo puede ser utilizado para la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría que afecta a la empresa.

Se entiende por esta depreciación aquella que tiene por objeto aumentar la cuota anual de depreciación de los bienes del activo inmovilizado, reduciendo a un tercio los años de vida útil fijada por el Servicio a los bienes para su depreciación normal. Por ejemplo, si la vida útil normal de un bien fue fijada en 10 años se debe dividir en 3 ($10:3 = 3,333$) y queda una vida útil final de 3 años, dado que según el SII se desprecian las fracciones de años que resulten de la división aritmética.

¹⁴ Circular N°132 de 1975 del Servicio de Impuestos Internos

¹⁵ Circular 114 de 1977 del Servicio de Impuestos Internos.

Caso práctico: Para ilustrar de mejor forma y precisar conceptos véase la siguiente situación de hecho. Supóngase un proyecto termo solar de 6 años, cuyos ingresos por año son de \$2.000 y costos por año ascienden a \$1.000 (*ceteris paribus*) y coincidentemente la vida útil normal tributaria es de 6 años, por tanto, la vida útil acelerada es de 2 años (supuesto). El valor del equipo asciende a \$3.600.- Desarrollo:

Depreciación normal:

Años	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
<u>Estado de Resultado</u>							
Ventas	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	12.000
Costos	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(6.000)
Gasto por depreciación	(600)	(600)	(600)	(600)	(600)	(600)	(3.600)
Ganancias	400	400	400	400	400	400	2.400

Depreciación acelerada:

Años	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
<u>Estado de Resultado</u>							
Ventas	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	12.000
Costos	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(6.000)
Gasto por depreciación	(1.800)	(1.800)					(3.600)
Ganancias	(800)	(800)	1.000	1.000	1.000	1.000	2.400

Fuente: Elaboración propia

Análisis del caso:

- Primero, la depreciación acelerada produce el efecto de disminuir la base imponible del impuesto de primera categoría de forma anticipada y temporal por los años 2011 y 2012.
- Se advierte que al final de la línea de tiempo del proyecto, da el mismo resultado tributario de ganancias por \$2.400, en total por todos los años aplicando depreciación normal o acelerada
- Se aprecia nítidamente el diferimiento del gasto en los primeros periodos, dado que con depreciación normal tenemos todos los años ganancias por \$400 constante o lineal, mientras que con el uso de depreciación acelerada en los dos primeros años la empresa

obtiene resultados negativos, es decir pérdida tributaria. Esto implica que la empresa no pagará impuesto a la renta por no tener renta o incremento de patrimonio en ese lapso.

- Los dos primeros años, la base es negativa aplicando depreciación acelerada, pero a partir del año 3, aumenta la base imponible por sobre la base de depreciación normal porque la empresa utilizó todo el gasto por depreciación los dos primeros años. Lo que se puede decir coloquialmente “pan para hoy y hambre para mañana” No obstante, lo que se desea es que periódicamente sean renovados los activos de la empresa y que el retorno de la inversión sea reutilizado o reinvertido en la misma empresa, y que no sean retirados o consumidos por sus dueños. Así las empresas pueden reinvertir en más bienes de capital o pueden renovar bienes con mayor tecnología.
- Este caso es útil para explicar los impuestos diferidos que surgen al aplicar depreciación acelerada, ya que al disminuir la base de tributación estoy pagando menos impuesto que se tendrá que sufragar a futuro, es decir, financieramente tengo un pasivo por uso de un beneficio tributario que se debe reconocer en la contabilidad
- Ahora bien, es la oportunidad para dejar establecido que el beneficio de la depreciación acelerada *per se* es un diferimiento del impuesto a la Renta de Primera Categoría en el tiempo y no implica necesariamente el no pago de impuesto. Sin embargo, es cierto que al incorporar otros elementos puede dejar en condición de no pago.

4.5.- AUTORIZACIÓN Y OPORTUNIDAD EN QUE DEBE EJERCERSE LA OPCIÓN DE DEPRECIACIÓN ACELERADA

Para optar a este régimen no se requiere ninguna formalidad o autorización previa del SII, pudiendo el contribuyente optar por él en cualquier momento, ya sea, desde el primer año en que los bienes entraron en funcionamiento o en una fecha posterior, considerándose en este último caso para la aplicación de dicho régimen la vida útil restante que le quede al bien aunque ésta sea inferior a 3 años, siempre y cuando la vida útil original fijada al bien haya sido igual o superior a 3 años¹⁶.

4.6.- ABANDONO DEL RÉGIMEN DE DEPRECIACIÓN ACELERADA

El contribuyente en cualquier periodo puede abandonar el régimen de depreciación acelerada al cual se encontraba acogido, respecto de uno o más bienes o de su totalidad, incorporándose en forma definitiva al régimen de depreciación normal que establece como norma general la Ley de la Renta, y por los años de vida útil restante que le quedan a los bienes¹⁷.

En suma, se ha dado énfasis a los efectos específicos de la depreciación acelerada, dado que si no se ejerce esta opción no existirá diferencia entre depreciación normal y acelerada ni mucho menos habrá algún registro relacionado con dicha diferencia.

4.7.- LA DEPRECIACIÓN ACELERADA DEL ARTÍCULO 31 N°5 BIS DE LA LEY DE LA RENTA

Con motivo de la dictación de la Ley N°20.780 de reforma tributaria, el Servicio emitió instrucciones administrativas sobre las modificaciones de esta ley¹⁸, en lo atinente a las particulares reglas de una depreciación que sólo beneficia a empresas de menor tamaño:

¹⁶ Circular N°6 de 2003 del Servicio de Impuestos Internos.

¹⁷ Oficio N°1.570, de 10.06.98 del Servicio de Impuestos Internos

¹⁸ Circular N°62 del 2014 del Servicio de Impuestos Internos

Nuevas vidas útiles que pueden aplicar las micro, pequeñas y medianas empresas para deducir la cuota de depreciación en los casos que indica el artículo 31 N°5 bis de la LIR:

a) Contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 UF.

Estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación a que se refiere el N° 5, del artículo 31 de la LIR, considerando para tales efectos una vida útil de 1 año, ya sea que se trate de bienes nuevos o usados.

Esto implica que los contribuyentes referidos podrán deducir como gasto del ejercicio, una cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto del referido bien a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41 N° 2 de la LIR.

Cuando los bienes han sido utilizados sólo a contar de una parte del año, como generalmente ocurre en el año de su adquisición o construcción, según corresponda, la cuota de depreciación anual se calculará en proporción al número de meses de uso, computándose toda fracción de mes como mes completo.

Si se trata de contribuyentes que no registren operaciones en ninguno de los años anteriores, igualmente podrán acogerse a este régimen de depreciación, siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 UF, según el valor de ésta en el primer día del mes del inicio de actividades.

b) Contribuyentes que registren en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 UF y que no superen las 100.000 UF.

Estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación a que se refiere el N° 5, del artículo 31 de la LIR, ya sea que se trate de 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, y en todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año.

Conforme a lo anterior, estos contribuyentes deberán considerar los años de vida útil normal fijados por la Dirección Nacional en la Resolución Exenta N° 43 de 2002 y sus complementos y modificaciones, o la que la reemplace en el futuro, y dividirlos por 10, considerando ese resultado como los años de vida útil a aplicar para la depreciación, sin considerar los valores decimales que resulten del referido cálculo, y con un mínimo de 1 año.

El mismo método de división deberá ser utilizado cuando los años de vida útil hayan sido fijados por la Dirección Regional como lo permite el actual inciso 3°, del N°5, del artículo 31 de la LIR. Esto implica que los contribuyentes podrán deducir como gasto del ejercicio, una cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto del referido bien a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41 N° 2 de la LIR, considerando los años de vida útil que en definitiva se determine.

Al igual que en el caso anterior, cuando los bienes han sido utilizados sólo a contar de una parte del año, como generalmente ocurre en el año de su adquisición o construcción, según corresponda, la cuota de depreciación anual se calculará en proporción al número de meses de uso, computándose toda fracción de mes como mes completo.

Con todo, ambas depreciaciones se consideran como aceleradas y se llevará un control para determinar la diferencia entre la depreciación normal y estas depreciaciones aceleradas que lleve el contribuyente. Es decir, este es un beneficio sólo a nivel del impuesto empresarial ("IDPC"), y permite diferir las cargas tributarias sólo de los contribuyentes de Primera Categoría, no a nivel de impuestos finales (Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional).

Se presenta el siguiente caso práctico:

- 1) Compra de activo fijo Galpón Estructura Metálica,
- 2) Costo de adquisición por \$100.000,
- 3) Fecha de compra 02.01.2016,
- 4) Vida útil de acuerdo al SII¹⁹, vida útil normal 20 años y vida útil acelerada 6 años.

Cumpliendo con los requisitos que exige la Ley, se pueden determinar distintos cargos o gastos por depreciación tributaria para un mismo contribuyente, el cual tiene la posibilidad de optar conforme se aprecia en el siguiente cuadro:

Cálculo depreciación anual	Depreciación	Depreciación	Depreciación	Depreciación
	Normal	Acelerada	1 año	1/10
$100.000/20= 5.000$	5.000	-	-	-
$100.000/6= 16.667$	-	16.667	-	-
$(100.000/12) * (12 \text{ (cantidad de meses)}) =100.000$	-	-	100.000	-
$20/10 = 2 / 100.000/2=50.000$	-	-	-	50.000
Cargo por depreciación tributaria	5.000	16.667	100.000	50.000

Fuente: Elaboración propia

} **Depreciación Acelerada**

Consideraciones:

- 1) Si el promedio de los ingresos del contribuyente es de menos de UF25.000 podrá depreciar sus bienes en un año sean éstos **nuevos o usados**. Esta es una novedad que fue establecida por la última Ley de reforma tributaria, ya que permite usar esta clase de depreciación aún respecto de bienes usados, cuestión sumamente importante pues como veremos el Servicio interpreta que en la conversión y fusión de sociedades los bienes pierden la calidad de nuevo y no se puede seguir utilizando la depreciación acelerada bajo la norma anterior a la reforma.

¹⁹ Resolución Exenta N°43 del 2002 del Servicio de Impuestos Internos

Cabe explicar que ya antes de esta modificación legal era considerado como nuevos las mejoras que se hacían en bienes antiguos que aumentan la productividad o que estas mejoras resultaran un bien nuevo e conjunto con bienes antiguos²⁰.

- 2) Se hace presente que la aplicación del régimen de depreciación establecido en el N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR, también corresponde a una depreciación acelerada que sólo debe considerarse para los efectos del IDPC, no así para los efectos del artículo 14 de la misma ley, conforme a las reglas generales establecidas en el N° 5, del mismo artículo. De acuerdo a ello, las diferencias que se determinen entre la depreciación acelerada según el artículo 31 N° 5 bis, por sobre la normal, también se incorporan al registro FUF.

5.- ORÍGENES DE LA DIFERENCIA ENTRE DEPRECIACIÓN NORMAL Y ACELERADA

Como hemos visto, la diferencia de la depreciación normal y acelerada está contenida en líneas generales en la Ley de Impuesto de la Renta que surge desde el año 2001. El artículo 31 N°5 en su parte pertinente reza escuetamente:

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.

Esto es todo lo que encontramos en la Ley de Impuesto a la Renta para entender este registro conocido en la práctica tributaria como “FUF”.

En Chile es habitual que el Servicio emita instrucciones administrativas que complementan o explican a la norma legal, pudiendo emitir al efecto Circulares, Resoluciones y Oficios. Se puede traer a colación como ejemplo de lo anterior, toda la reglamentación administrativa para el Goodwill o menor valor que anteriormente estaba regulado por instrucciones administrativas y

²⁰ Circular N°2 de 1978 del Servicio de Impuestos Internos.

sólo con la Ley N°20.630 de 2012 fue incorporado como concepto en el N°9 del artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta.

Para esta investigación, es la Circular N°65 del año 2001 del SII la que nos entrega instrucciones de la autoridad para este registro y que por su relevancia será revisado a continuación.

5.1.- ¿POR QUÉ HABLAMOS DE UTILIDADES FINANCIERAS?

Uno podría válidamente preguntarse ¿Por qué hablamos de fondo de utilidades financieras para referirnos al FUF si es un concepto estrictamente tributario?

En base a los antecedentes ya analizados, algunas de las explicaciones que pueden acercarnos a las respuestas se consolidan en lo que ha denominado en esta investigación como sincretismo financiero-tributario.

5.1.1.- SINCRETISMO FINANCIERO-TRIBUTARIO

A través del tiempo, en Chile ha existido una inclinación de asociar las normas contables con las normas tributarias, lo cual ha perdurado quizás por la influencia formalista o legalista que se nos ha inculcado o recibido del derecho francés continental.

Existen ciertas ideas, que nos pueden ayudar a construir ciertas aseveraciones respecto por qué se denomina FUF y qué nos llevó a ello:

- En primer lugar, tenemos al mismo Servicio de Impuestos Internos refiriéndose en sus instrucciones a la expresión FUF. A modo de ejemplo, en la Circular N°10 del 2015 se expresa que: *Cantidades conocidas como “FUF” o “Fondo de Utilidades Financieras”, conformadas por la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal, cuando el contribuyente aplica el régimen de depreciación acelerada. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 65 de 2001. También, en la Circular N°49 de 2016 se señala que: “El saldo de utilidades (Fondo de Utilidades Financieras o “FUF”) correspondiente a la diferencia entre la depreciación*

acelerada y la normal a que se refiere el N° 5, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, originada producto de la aplicación de lo dispuesto en los N° 5° y N°5 bis, de dicho artículo”.

- Se advierte que hay una asociación arraigada en nuestros profesionales contables a que la depreciación normal es la depreciación financiera contable. Esto es un error técnico, puesto que al considerar que la depreciación normal dada por el Servicio es la depreciación financiera se asume que esta diferencia entre depreciación normal y acelerada es un fondo de utilidades de carácter financiero.
- La evidencia empírica nos advierte que existe un apego por parte del contribuyente y algunos asesores a utilizar para asignar la vida útil la tabla proporcionada por el SII para depreciar los bienes del activo fijo.
- En la práctica se aprecia que los contribuyentes se sienten inclinados por costumbre a aplicar una instrucción del Servicio que se contiene en la Resolución Exenta N°43 de 2002.
- Porque la contabilidad de los contribuyentes lisa y llanamente no estaba bajo norma vigente, que es NIIF. En efecto, para la Norma Internacional, la entidad contable debe hacer una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento cabal de NIIF. Es decir, no es aceptado cumplir con algunas normas aplicables, deben ser aplicadas todas las normas que le correspondan.
- Porque implica una mayor carga administrativa, mayor número de horas hombre y mayor uso de recursos al tener que controlar auxiliares tributarios como registros adicionales, ya sea el FUF u otros registros.
- Por desconocimiento o falta de capacitación sobre las normas financieras y también tributarias.

- Porque para algunos contribuyentes la contabilidad solo sirve para determinar y pagar los impuestos y retenciones previsionales y no para que sirva de base para tomar decisiones, objetivo principal de la contabilidad.

- Existe confusión entre conceptos tributarios y financieros. Por ejemplo, encontramos en textos especializados en materia tributaria, cuando se refiere al Registro RAI del artículo 14 letra B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que: *“Considerando que el cálculo de estas rentas toma como base el capital propio tributario (“CPT”), no solamente las utilidades tributarias quedarán sujetas a este orden, sino que lo estarán también las utilidades financieras en exceso de las tributarias, lo cual generará que, con anterioridad a la siguiente imputación, deban retirarse utilidades sin derecho a crédito²¹”* Con este párrafo se podría entender que dentro del CPT cohabitan utilidades financieras y tributarias. No obstante, es preciso aclarar que el CPT solo debería contener utilidades tributarias. Ahora bien, podrían existir utilidades tributarias que no se afectaron con IDPC, pero es muy distinto. Sería un error entender que dentro del CPT existen utilidades financieras en exceso a las tributarias.

Generalmente, las empresas o sociedades llevan una contabilidad tributaria que adopta solo criterios tributarios para registrar las operaciones. Hay que insistir que la contabilidad es una sola y todo lo que instruya la Ley o instrucciones del SII son disposiciones y registros extracontables, es decir, se debe llevar fuera de la contabilidad y efectuar las conciliaciones que sean necesarias para el correcto cumplimiento tributario.

Otra razón de estas confusiones es que la propia Ley de Impuesto a la Renta determina instrucciones explícitas y vigentes de uso de cuentas contables que interfieren con los preceptos de NIIF, como sucede con el artículo 41 N°12: *Al término de cada ejercicio, los contribuyentes sometidos a las disposiciones del presente artículo, deberán registrar en sus libros de contabilidad los ajustes exigidos por este precepto, de acuerdo a las siguientes normas:*

²¹ Hurtado, Hugo *Tributación Internacional* (2018) Pág. 73

Los ajustes del capital propio inicial y de sus aumentos, efectuados de conformidad a lo dispuesto en los incisos primero y segundo del N° 1° se cargarán a una cuenta de resultados denominada "Corrección Monetaria" y se abonarán al pasivo no exigible en una cuenta denominada "Revalorización del Capital Propio".

Los ajustes a que se refiere el inciso tercero del N°1 se cargarán a la cuenta "Revalorización del Capital Propio" y se abonarán a la cuenta "Corrección Monetaria".

Aquí se identificó un problema, dado que NIIF suspende la aplicación de corrección monetaria y la Ley instruye a utilizar cuentas contables que quiere ver en los balances.

Otro ejemplo lo encontramos en el artículo 60 del DL N°825: *Los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado, con excepción de los señalados en el artículo siguiente, deberán abrir cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos recargados en las operaciones que efectúen, y los consignados en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios que sean susceptibles de ser rebajados como créditos.*

Más atrás, encontramos la Circular N°8 de 1984 del Servicio de Impuestos Internos que instruye acerca de correlación y timbraje de la documentación tributaria y nos reseña acerca de "Cuentas especiales en la contabilidad" para la centralización contable en las sucursales.

En instrucciones de la Circular N°123 de 1976 se establece en su N°3 "Contabilización de la depreciación acelerada": *En todo caso, sea que el contribuyente haya optado por dar aviso dentro de los 30 días siguientes a la adquisición o inversión del bien o bienes o por hacerlo en la oportunidad de la declaración de renta, será obligatorio contabilizar en cuenta separada el cargo a resultados de las depreciaciones que se originen del régimen especial señalado, para distinguirlas de las depreciaciones normales.*

El impartir instrucciones contables e indicar nombre de cuentas no es competencia del Servicio y así lo declara el propio SII en el Oficio N°1998 de 06.09.2017 que señala expresamente en su parte pertinente: *"...los montos en que se asignen dichos activos y por los cuales han de quedar registrados en la contabilidad, dependerán de las normas contables pertinentes que deba aplicar*

*la empresa individual. Lo anterior, es sin perjuicio de los debidos registros extracontables que el empresario individual deba llevar para dar cumplimiento a las normas tributarias analizadas... **puesto que este Servicio no imparte normas contables**”*

En el Oficio N° 2230 de 2017 encontramos también lo siguiente: “*Es importante destacar sobre esta materia, que este Servicio en reiterados Oficios ha manifestado que carece de competencias para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar sus operaciones, puesto que tal materia está radicada en los organismos técnicos que tienen las facultades para ello, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 16 y siguientes del Código Tributario, relacionadas con normas contables. Por lo tanto, no es posible instruir sobre la forma en que los contribuyentes deben distribuir sus cuentas patrimoniales en el caso de la división de una sociedad*”

Claramente al conjugar estas normas e instrucciones es fácil confundir conceptos y normas o se induce a llevar un registro mixto a un sincretismo entre conceptos financieros y tributarios.

Con estos antecedentes estamos en condiciones de asentar que es un error referirse como FUF a este registro, ya que la diferencia entre la depreciación normal y la depreciación acelerada siempre, si y solo si, son diferencias tributarias y no financieras; ya que ambas vidas útiles provienen de la Resolución Exenta emanada del SII como hemos visto en los acápites anteriores.

5.2.- ¿POR QUÉ NACE EL FUF?

Para tener un contexto, es preciso dar una pequeña referencia a nuestra Ley de Impuesto a la Renta y a nuestro sistema tributario antes de explicar cuál es la génesis del denominado “FUF”.

5.2.1.- DECRETO LEY N° 824 DE 1974

Los Decretos Leyes son normas con rango de ley que emanan del poder ejecutivo sin que medie la autorización previa del parlamento o congreso. Generalmente, se dan en gobiernos de excepción. El Decreto Ley N°824 de 1974 se ha mantenido a la fecha con varias modificaciones, como remiendos nuevos en traje viejo. La interpretación de la Ley de Impuesto a la Renta en Chile

no ha sido fácil en ciertos puntos, prueba de ello es la cantidad sorprendente de jurisprudencia administrativa que ha emitido el Servicios de Impuesto Internos frente a las consultas de los propios contribuyentes, a lo que se suman centenares de circulares que vienen en auxilio de la Ley, pero las cuales sólo son vinculantes para los funcionarios del Servicio.

Nuestro sistema tributario chileno es *sui generis*, debido a su complejidad, no es un sistema de fácil entendimiento. Dentro de la Ley de la Renta conviven varios regímenes tributarios que provocan ciertas erosiones a las bases imponibles. Una de las particularidades del sistema de impuesto a la renta chileno, es que es un sistema integrado, en donde el impuesto a la renta de primera categoría sirve de crédito para los impuestos terminales. Por consiguiente, se puede concluir que el punto neurálgico de nuestro sistema de impuesto a la renta lo encontramos en su artículo N° 20.

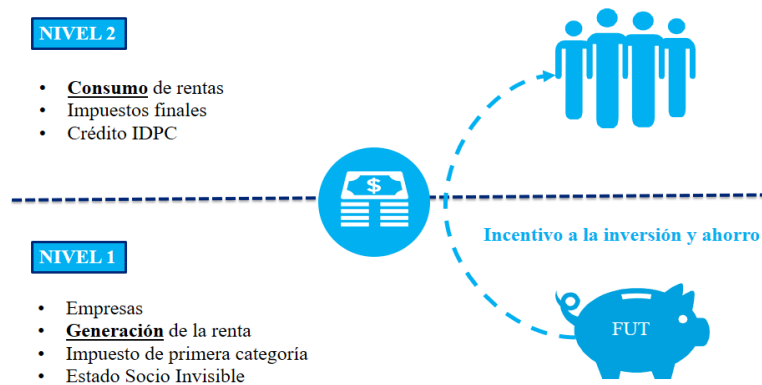
5.2.2.- SISTEMA INTEGRADO

En Chile y en el mundo existen principalmente dos sistemas tributarios, que son el sistema clásico y el sistema de imputación.

El sistema clásico, básicamente se tributa a nivel de las personas y las empresas de forma independiente, tan pronto se hayan generado rentas en un periodo determinado, cumpliendo su tributación final de esta forma. Es decir, no existe integración entre el impuesto empresarial y el impuesto personal o final.

Por su parte, el sistema integrado podemos explicarlo dividiéndolo en dos niveles en donde las empresas pagan el impuesto de primera categoría y sus dueños personas naturales con residencia o domicilio en Chile o personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Chile consumen las utilidades gravándose en este acto con su tributación final, pero utilizando los impuestos pagados por las empresas donde son dueños o participan. En suma, se grava la renta y el consumo y ambos impuestos son integrados.

Sistema integrado



Fuente: Elaboración propia

En Chile, a partir de la Ley 18.293 de 31 de enero de 1984, surge el célebre Fondo de Utilidades Tributables (“FUT”) que en términos simples es un registro que acumula rentas que están pendientes de su tributación final, a las cuales se le asocian los impuestos pagados por las empresas en el primer nivel. Es en el artículo 14 de la LIR donde encontramos los vehículos de tributación a los impuestos finales de los contribuyentes.

El tener un sistema integrado implica que el impuesto de primera categoría por regla general es un crédito contra los impuestos finales. Es decir, para el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional se usa como abono el impuesto de primera categoría pagado. Es por ello que algunos expertos en la materia sostengan que el impuesto de primera categoría es un mero anticipo de los impuestos finales, y que no es un impuesto propiamente tal.

5.2.3.- RETIROS EN EXCESOS

Antes de la Reforma Tributaria contenida en la Ley N°20.780 y la Ley de Simplificación, el legislador hacía una distinción entre el FUT de una sociedad de personas (incluyendo a los empresarios individuales y a las empresas individuales de responsabilidad limitada) y el FUT de una S.A. (incluyendo a las sociedades por acciones).

En términos generales si había un retiro que superaba el registro FUT de una sociedad de personas, todo lo que sobrepasaba el registro FUT quedaba como retiro en exceso y su tributación final quedaba en suspenso hasta que llegaran nuevas utilidades tributarias.

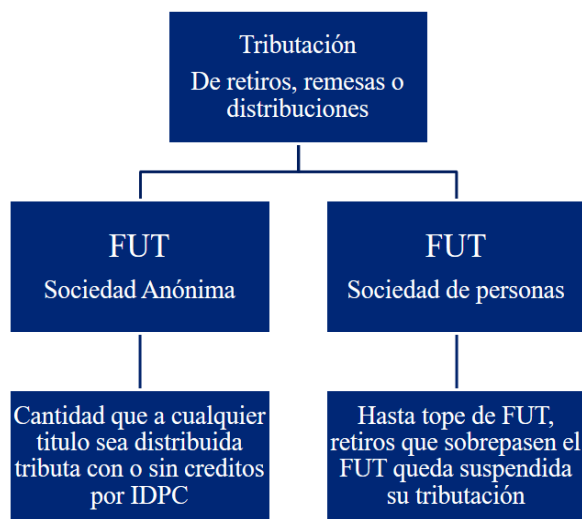
En cambio, en una S.A., sólo por el imperio de la Ley, cualquier cantidad distribuida, a cualquier título, se afectaba con impuestos finales, ya sea IGC o ÍA según correspondiera. Luego de la Ley N°20.780, se homologó la tributación de ambas estructuras jurídicas en el periodo transitorio, 2015 y 2016, para posteriormente pasar al Régimen definitivo a contar del año comercial 2017, donde coexisten los nuevos regímenes regulados en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR.

Nuevamente, la ley contemplaba una opción en la que algunos contribuyentes podrían elegir u organizarse para optar por el régimen que les convenga y que ofrece la Ley y amparados bajo el principio de la autonomía de la voluntad. La autonomía de la voluntad²² se traduce en que los individuos son libres para establecer y regular sus relaciones jurídicas, sin intervención del legislador, teniendo como límite lo que no pueden ir contra ley imperativa o prohibitiva, el orden público y las buenas costumbres.

Si analizamos bien la Ley, es el mismo legislador el que permite el arbitraje, aun cuando se sabe que, si existe una opción, puede haber erosión de una base imponible; dejando la puerta abierta para la elusión o la planificación tributaria.

En el cuadro siguiente se ilustra la diferencia que tenía un FUT de una sociedad anónima y un FUT de una sociedad de personas:

²² Artículo 1545 del Código Civil



Fuente: Elaboración propia

Ahora bien, conforme con el nuevo texto del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, (como norma transitoria) los contribuyentes señalados debían tributar con el IGC o IA, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título retiren desde la empresa o sociedad respectiva, vale decir, sin importar el monto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT, en concordancia con lo establecido en los artículos 54 N° 1, 58 N° 1, 60 inciso 1° y 62 de la LIR. Es decir, la Ley N°20.780 viene a romper o no permitir la opción que permitía el arbitraje entre un FUT de S.A. y un FUT de sociedades de personas. Con la reforma se equiparó la reglamentación de la imputación al FUT de retiros y dividendos.

De acuerdo a ello, y en armonía con el cambio sustantivo antes indicado, se eliminó la disposición en virtud de la cual, en el régimen de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se debía considerar dentro de las utilidades tributables de la empresa, el FUT devengado, esto es, las rentas devengadas en otras empresas en las que ésta participaba, cuando el monto de los retiros de un ejercicio excedía el FUT y FUF.

Finalmente, se eliminó del texto del artículo 14 de la LIR, el concepto de “retiros en exceso”, su tratamiento tributario y las reglas que establecían la forma de asignar en forma proporcional los

retiros del ejercicio a los socios de una sociedad, cuando el monto total anual de los retiros o remesas excedían el FUT, FUF, FUT devengado y FUNT de la sociedad.²³

5.2.4.- LAS MINERAS Y LA DEPRECIACIÓN

Hoy Chile, gracias a sus riquezas del cobre y en especial a su Norte Grande, es una potencia minera mundial, posición que solamente compartimos con EE.UU, Canadá, Australia, Rusia y Sudáfrica.

Hubo un caso emblemático que se tildó de elusivo en los primeros años de la primera década del segundo milenio y que motivó la modificación del Art. 10 de la Ley de la Renta, y que se relacionaba con una empresa minera en particular, pero en base a la revisión de los antecedentes de dicho caso, es un juicio injusto en contra de esta industria, ya que el uso de la depreciación acelerada no es exclusivo de la minería. La Ley no circunscribe la aplicación de la depreciación acelerada a un solo tipo de industria, también lo pudo haber hecho sin ninguna restricción alguna salmonera, o empresa forestal, o cualquier empresa de carácter productivo o manufactura que sea intensiva en inversiones de bienes de capital.

Además, no sólo se puede generar un resultado negativo con depreciación acelerada, pues es común en la actividad minera que se deba incurrir en cuantiosos gastos de organización y puesta en marcha, millones de dólares en inversión, y también se encuentran los gastos pre-operacionales y las erogaciones por pre-striping, todos los cuales pueden ser llevados al resultado tributario en un solo periodo si esa fue la opción del contribuyente. Si financia su operación con deuda, genera un elevado costo por interés financiero que impacta la base imponible.

Es verdad que este caso generó mucha polémica, debido a que se la transacción por la venta del yacimiento minero fue millonaria y que el explotador minero no pagó impuesto de primera categoría durante su operación por tener pérdidas tributarias que podemos presumir que se generaron por un alto gasto por depreciación acelerada y gastos financieros usuales en este tipo de actividad. Por aquellos años se instaló el debate si la Elusión era un acto lícito o ilícito. En doctrina no hay consenso, puesto que, existen corrientes en defensa de una y otra postura, tanto a nivel

²³ Circular N°10 de 2015 del SII

nacional como internacional. Tanto fue así que la Ley de “Lucha contra la Evasión”, originalmente estaba caratulada como “Ley de Lucha contra la Elusión y Evasión”.

Siempre fue un tema de discusión tanto al interior del SII como en el mercado lo dispuesto en la Sentencia de la Excm. Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003 que enfatiza: “18º) *Que, así, **el Servicio confunde**, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito-, con el de **elusión, que consiste en evitar algo con astucia**, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida” (Lo subrayado es propio)*

Asimismo, es dable considerar aspectos que no se mencionan en las acaloradas discusiones acerca de si las empresas mineras pagan o no impuestos en Chile:

- El bien más transado en el mundo es el dinero, por lo cual es un recurso escaso y las inversiones extranjeras son apetecidas por los países, en especial por los países en vías de desarrollo como Chile, pues permite incrementar su actividad económica.
- Muchos países en vías de desarrollo ofrecen incentivos tributarios para la inversión extranjera. Estos incentivos son principalmente para inversiones directas que buscan inversiones en actividades productivas más que en activos financieros. Estos incentivos se ofrecen ante el insuficiente capital local para afrontar grandes inversiones. Sabido es que la inversión extranjera trae consigo mayor tecnología y mejores y más modernas técnicas de administración.²⁴
- Hay una serie de incentivos tributarios que los países en vías de desarrollo ofrecen a los inversionistas extranjeros para atraer Inversión Extranjera Directa (IED), tales como *tax holidays* (considerando ello como una simple rebaja, o bien libre de impuestos para nuevos inversionistas por un cierto periodo de tiempo), beneficios tributarios en la forma de créditos a la inversión en ciertas regiones y actividades, **“depreciación acelerada”**.

²⁴ Bird, Richard, “Tax Incentives for Foreign Investment in Latin America and the Caribbean. Citado por Hurtado, Hugo “Tributación Internacional” (2018)

rebaja de tasas, zonas francas, y una combinación de concesiones en materia de capacitación, investigación y desarrollo.²⁵

- La persona que invierte, pondrá su capital donde sea más seguro y obtenga mayores retornos, respetando las reglas que enfrente a nivel local. No sería justo castigar al inversionista extranjero con acciones del SII o interpretaciones erróneas ante los errores de la técnica legislativa local.
- Chile en los años 90 cristaliza la apertura de su economía al mundo y va en búsqueda de inversión extranjera, por ejemplo, concesiona sus aguas, energía y autopistas. Suscribe acuerdos comerciales y tratados de libre comercio.
- Chile en ciertos casos ofreció invariabilidad tributaria, así el Estado de Chile suscribió contratos con privados al amparo del Decreto Ley N° 600.
- La industria minera tiene riesgos inherentes a su actividad, las campañas de sondeos son millonarias y puede tener resultados negativos. Millones de dólares se pueden perder rápidamente sin retorno.
- La industria minera, está expuesta a la volatilidad del precio del cobre lo cual puede afectar significativamente sus resultados esperados.
- Para asegurar su producción y precio, las empresas mineras suelen suscribir contratos de derivados, los cuales también pueden tener efectos negativos. Se afirma en minería que con estos contratos de instrumentos financieros: “dejamos de ganar” porque son productores de cobre no especuladores.

En suma, pareciera que desde aquellos años quedó la idea que las mineras no pagaban impuestos solo por efecto de la depreciación acelerada, lo cual es una falacia. La depreciación acelerada puede contribuir a generar resultados negativos de manera temporal, pero no es lo único. Además,

²⁵ Ibid., p. 65

es un beneficio que la misma ley otorga para todos los contribuyentes de primera categoría con contabilidad completa, no es exclusivo de las mineras.

5.2.5.- LA DEPRECIACIÓN ACELERADA COMO FUENTE DE ELUSIÓN

En primer lugar, como se explicó latamente en los apartados anteriores, la depreciación acelerada es un beneficio para el contribuyente de impuesto de primera categoría, en el sentido que disminuye la base imponible afecta a impuesto de forma temporal, lo cual implica un menor pago de impuesto de primera categoría. Lo que busca este beneficio es recuperar en un menor tiempo la inversión, incentivar el ahorro y la reinversión en bienes de capital, renovar los activos por aquellos que sean más productivos a cambio de pagar un menor impuesto de primera categoría, obteniendo las compañías un mayor flujo de caja, que se traduce en inyectar recursos de capital de trabajo a los contribuyentes y provoca una disminución de los costos financieros de endeudarse. En suma, la depreciación acelerada es un instrumento de política económica con diversos objetivos que propenden a incentivar el ahorro y la inversión, y que provoca una disminución sólo temporal de la base imponible del impuesto de primera categoría.

Como ya se dijo, antes del año 2001 se daba la figura que las entidades con domicilio o residencia en Chile, que estaban organizadas o constituidas como sociedad de personas, teniendo conocimiento que su tributación en caso de retiros o remesas para sus propietarios serían con tope de FUT, generaban retiros en excesos y quedaba así la tributación final suspendida. Por tanto, se podía echar mano a las franquicias o beneficios que otorgaba la Ley para generar un resultado tributario negativo o menor para tener un FUT tendiente a cero o reducido, y así en caso de tener flujos para ser remesados a sus dueños, éstos quedarán con una tributación final suspendida.

Uno de estos beneficios es la depreciación acelerada que fue considerada por esos años como la causa de todos los males y se tenía la convicción de que no se estaba utilizando para lo cual fue creada, sino para evitar el hecho gravado de los retiros que contemplaba el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta. Se explicará los efectos con un ejemplo.

Caso práctico: Una Salmonera intensiva en el uso de bienes de capital adquiere un activo fijo en \$900. Ese mismo año tiene ventas por \$ 500; costos por \$200 depreciación financiera bajo IFRS por \$100, depreciación normal tributaria por \$90, depreciación acelerada tributaria por \$300 y retiros por \$201.-

Desarrollo:

	Año 2000	Renta Liquida Imponible	Año 2000
<u>Balance</u>			
<u>Estado de Resultado</u>		Utilidad según balance	200
Ventas	500	(+) Depreciación IFRS	100
Costos	(200)	(-) Depreciación acelerada	(300)
Depreciación IFRS	(100)	RLI	-
Ganancias	200	FUT	-
		Retiros en exceso	201

Este caso ilustrativo permite entender el incentivo a usar esta figura, pues se generaban flujos en favor de los propietarios (contribuyentes de impuesto final) que no tributaban y que constituían retiros en exceso, que sólo pagarían impuesto cuando se generaran utilidades tributables para imputarlos. La depreciación acelerada también podría contribuir a aumentar una pérdida tributaria, y así obtener devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas (“PPUA”) cuando se cumplieran las condiciones que señala el artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Probablemente en la génesis de la norma, el legislador no previó esta brecha o foco de elusión ¿Qué había que hacer? La respuesta fue establecer dictar leyes reactivas ante este y otros casos de elusión.

La Ley N° 19.738, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 de junio del año 2001, introdujo algunas modificaciones, entre ellas, al N°5 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la renta con el fin de restringir la aplicación de dicha norma.

El raciocinio que se aplicó fue que la depreciación acelerada es un beneficio para los contribuyentes de primera categoría y no para contribuyente de impuestos finales, por tanto, se

debe reversar este beneficio para éstos últimos, creando un registro de diferencias de depreciación normal y acelerada al cual se le podrán imputar retiros o remesas; y como esta diferencia no ha formado parte base imponible y no ha pagado impuesto de primera categoría, por lo tanto, en el evento de haberse imputado un retiro a este Registro, no habrá derecho a crédito.

Doreen McBarnet, profesora del centro de Estudios Socio-Legales de la Universidad de Oxford, ha dedicado buena parte de su vida a entender por qué es tan frecuente que las leyes tributarias no funcionen en materia de recaudación como los gobiernos esperan. La respuesta usual es culpar a los agujeros en la Ley (*loopholes*) provocados por la impericia de los legisladores o su corrupción; agujeros que los contribuyentes no tienen por qué privarse de usar en su propio beneficio. Sin embargo, McBarnet sostiene que es una caricatura creer que los contribuyentes de verdad “se encuentran” con las grietas en la Ley, como quien se encuentra una moneda en la calle. Lo que en realidad ocurre, dice, es que la ley es minuciosa y constantemente escaneada por equipos de abogados y contadores, los cuales construyen “formas alternativas de leerlas” para beneficiar a sus clientes. Se trata dice McBarnet, de una acción deliberada no fortuita, llevada adelante por abogados que toman la ley no como algo que hay que respetar, sino como un material con el que pueden trabajar.

Mc Barnet llama a esta estrategia “cumplimiento creativo”; permite a las empresas bien asesoradas respetar la letra de la Ley en forma tal que obtienen todos los beneficios de no obedecerla, pero la autoridad no las puede perseguir. De hecho, las empresas pueden enfrentar el escrutinio público alegando que todo lo que han hecho es “perfectamente legal”. Pero esa expresión remarca la investigadora, no da cuenta del respeto a la Ley, sino, más bien, de la impotencia de la autoridad. Lo cierto, insiste McBarnet, es que elusión y evasión no son actividades distintas, pues persiguen el mismo fin: pasar por alto las barreras que la comunidad pone al comportamiento de sus miembros.²⁶

Por su parte, Enrique Krauss Rusque, ex Diputado y Ex Ministro de Estado, quien al intervenir durante la discusión del Proyecto de Ley que se transformó en la Ley N°19.738, denominada de “Lucha contra la evasión”, señaló: “...y ¿qué es eludir? Esquivar una dificultad, un problema:

²⁶ When compliance is not solución but the problem: for changes in law to changes in attitude” Doreen McBarnet 2003 Taxing Democracy editado por V.A. Brauthwaite.

evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana, corresponde al sentido natural de defensa, porque de lo contrario sería suponer que el país está conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos (...) de manera que confundir la elusión con evasión me parece un problema conceptual negativo, más allá de la temática exclusivamente semántica.

A su vez, el Diputado Pablo Lorenzini, expresa: *“siempre he aceptado que la elusión es permitida. Si se practica es porque alguien se aprovecha de resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por tanto, no son ilegales...”*

Vemos que frente a leyes desprovistas de exactitud y de claridad, que es una crítica permanente a la legislación tributaria, especialmente a la denominada “de emergencia”, no es raro que el afectado por aquellas, esto es, el obligado al pago, utilizará la interpretación más favorable de la norma, esto es, aquella que le permite pagar menos tributos, generando operaciones que podrían ser tachadas de elusivas²⁷. En todo caso, estas concepciones o paradigmas, no son para nada estáticos, sino que acorde con cada tiempo, van evolucionando. De hecho, la misma Corte Suprema durante el año 2014 dictó una serie de fallos en que calificó a la elusión como ilícita, siendo que en el año 2003 la asimilaba a la astucia.

Como una manera de elevar la calidad del debate sería interesante que en la discusión legislativa se analizara esta evolución, se investigara el efecto micro y macroeconómico de los impuestos y la conducta de los ciudadanos frente a la sociedad y al concepto de bien común.

5.2.6.- INTERPRETACIÓN DE LA CIRCULAR N° 65 DEL AÑO 2001

La actividad interpretativa juega un rol preponderante en la práctica jurídica, pues permite adaptar el contenido de una norma a la realidad y es usual que el SII ante cada cambio o modificación

²⁷ Ugalde y García, (2010), Elusión, Planificación y Evasión Tributaria.

legal emita alguna instrucción. Interpretar una norma es determinar su significado, alcance y sentido o valor general y frente a las situaciones jurídicas en que dicha norma debe aplicarse.²⁸

En términos generales, la Circular N° 65 de 2001 del SII señala que en el caso de contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa y balance general, y por consiguiente, obligados a llevar el Registro FUT sujeto al sistema de tributación a base de retiros o distribuciones establecido en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se establece que tales contribuyentes cuando apliquen el sistema de depreciación acelerada a los bienes físicos que conforman su activo fijo inmovilizado, dicha depreciación sólo se considerará para los efectos del cálculo del Impuesto de Primera Categoría, y para los fines de la aplicación del sistema de retiros o distribuciones afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, solo se considerará el régimen de depreciación normal que corresponda.

La depreciación acelerada solo tiene aplicación para la determinación de la base imponible del IDPC y no para los efectos de la determinación de las bases de los impuestos global complementarios o adicional.

El N° 2 de la letra e) del artículo 2° de la Ley N° 19.738, le agregó un nuevo inciso tercero al N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, mediante el cual se estableció que cuando los contribuyentes de la Primera Categoría apliquen el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los fines de la aplicación del sistema de tributación establecido en el artículo 14 de la ley precitada (para aplicar los impuestos finales), el sistema de depreciación normal que corresponda al total de los años de vida útil del bien, y aclarando que la diferencia que resulte en el ejercicio comercial respectivo entre la depreciación acelerada y la normal sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de la determinación del impuesto de Primera Categoría.

Cabe señalar, que lo dispuesto por dicha norma, sólo tendrá aplicación en el caso de los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva determinada mediante **contabilidad completa**, y, por consiguiente, obligados a llevar el Registro del Fondo de Utilidades

²⁸ Alessandri, Somarriva y Vodanovic (1998), Tratado de Derecho Civil, Editorial Jurídica, Santiago.

Tributables (“FUT”) y sujetos al sistema de tributación a base de retiros o distribuciones establecido en el artículo 14 de la Ley de la Renta.

En otras palabras, y de acuerdo a la redacción de la citada norma, cuando los contribuyentes antes señalados apliquen la depreciación acelerada a sus bienes físicos del activo inmovilizado, para los efectos del régimen de tributación a base de retiros o distribuciones contenido en el artículo 14 de la Ley de la Renta, sólo se considerará la **depreciación normal** que se determine en relación al total de los años de vida útil fijado por el Servicio para dichos bienes o la vida útil restante que le queden si se tratan de bienes que ya han sido utilizados en la empresa, que cumplan con las condiciones para acogerse a dicho sistema de depreciación acelerada.

Ahora bien, para los fines de lo dispuesto por la mencionada norma, esto es, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, en la práctica debería procederse de la siguiente manera y con los efectos tributarios que se indican en cada caso:

- a) Se determinará la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, igual como se ha efectuado hasta la fecha, es decir, deduciendo la depreciación acelerada;
- b) En el Registro FUT, deberán hacerse las siguientes anotaciones, teniendo en cuenta que la ley dispone que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará la depreciación normal para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14:
 - b.1) Se anotará la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, siendo la misma que se determinaba antes del cambio legal en análisis;
 - b.2) La diferencia entre la depreciación normal y la acelerada del mismo ejercicio y de los mismos bienes, se agregará al FUT en una columna separada, sin derecho a crédito contra el Impuesto Global Complementario o Adicional;
 - b.3) Se rebajarán de las sumas anteriores (párrafo b.2) las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada a los bienes, siempre que las primeras no se hayan retirado o distribuido.

- 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.

Finalmente, cabe señalar que se confirma lo dispuesto por el nuevo inciso tercero del N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en cuanto al tratamiento tributario que dicho precepto legal le da a la diferencia existente entre la depreciación acelerada y la normal, la cual sólo afecta a los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva mediante contabilidad completa y sujetos, por lo tanto, al sistema de tributación a base de retiros o distribuciones respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional establecido en la Letra A) del artículo 14 de la ley precitada, no comprendiéndose en dicho grupo de contribuyentes los que no determinen sus rentas mediante la modalidad antes mencionada, dentro de los cuales se encuentran, por ejemplo, los contribuyentes de la Primera Categoría que determinen sus rentas efectivas mediante una contabilidad simplificada debidamente autorizada por el Servicio, los de la Segunda Categoría sujetos a las normas del N° 2 del artículo 42 de la ley del ramo, y los que no obstante determinar sus rentas en la Primera Categoría mediante contabilidad completa, tales utilidades no estén acogidas al régimen de reparto respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional a que se refiere la Letra A) del artículo 14 antes mencionado, los cuales para fines de determinar las rentas de los impuestos que los afectan pueden considerar como un gasto la depreciación acelerada tanto para los efectos del impuesto de Primera Categoría como para los fines de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

La modificación introducida al N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en virtud de lo dispuesto por la letra b) del N° 5 del artículo 1° transitorio de la Ley N° 19.738, regirá a contar del Año Tributario 2002, respecto de los bienes que se acojan al régimen de depreciación acelerada a partir de dicho año. En consecuencia, los contribuyentes que a partir del año comercial 2001, sometan por primera vez, bienes físicos de su activo inmovilizado al régimen de depreciación acelerada por cumplir éstos con los requisitos establecidos para ello, según las normas del N° 5 del artículo

31 de la Ley de la Renta, deberán considerar la depreciación acelerada de dichos bienes sólo para los efectos del cálculo de la base imponible del impuesto de Primera Categoría. Para la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional sólo deberán considerar la depreciación normal.

Para ejemplificar lo que señala la Circular del Servicio, se considerará el mismo ejemplo anterior, pero con la modificación legal en comento:

Caso práctico: Una Salmonera intensiva en el uso de bienes de capital adquiere un activo fijo en \$900. Ese mismo año tiene ventas por \$ 500; costos por \$200 depreciación financiera bajo IFRS por \$100, depreciación normal tributaria por \$90, depreciación acelerada tributaria por \$300 y retiros por \$200.-

Balance	Año 2001	Renta Liquida Imponible	Año 2001
<u>Estado de Resultado</u>		Utilidad según balance	200
Ventas	500	(+) Depreciación IFRS	100
Costos	(200)	(-) Depreciación acelerada	(300)
Depreciación IFRS	(100)	RLI	-
Ganancias	200	FUT	-
		FUF	210
		(-) Retiros	(201)
		Saldo de FUF	9

En este caso se aprecia la diferencia que los retiros no quedan en excesos al imputarlos al registro de la diferencia de la depreciación normal y acelerada. Este retiro en este caso tributa con IGC o IA. Esta imputación no goza de crédito por IDPC al no afectarse con dicho impuesto. Y su determinación se realiza entre la depreciación acelerada de \$300 menos la depreciación normal de \$90 la cual se necesitó como dato adicional para determinar la diferencia ya que nivel del balance o en la determinación de la RLI no se encuentra. Es necesario llevar ambos auxiliares tributarios para su determinación. En consecuencia, si el contribuyente no ejerce la opción de depreciación acelerada no existirá registro FUF.

5.2.7.- ORDEN DE IMPUTACIÓN A PARTIR DEL AÑO 2001

A contar de la modificación legal introducida con la Ley N°19.738 de Lucha contra la Evasión, para determinar el orden de imputación de retiros y dividendos se incorporó el registro de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada. En el caso de sociedades de personas, incluyendo al empresario individual²⁹ y a las EIRL, el orden para imputar los retiros será comenzando por el registro FUT, en caso de agotarlo ahora se deberá ir a imputar al registro FUF. Luego, si los registros anteriores no fueron suficientes para cubrir el retiro y en caso que la entidad tenga participación en otra sociedad de personas, cualquiera sea su porcentaje de participación deberá, en caso que aplique, hacer una ficción tributaria de imputar a las utilidades devengadas de la otra sociedad, o FUT devengado por solo el imperio de la Ley de acuerdo con la legislación vigente³⁰

Hasta el 31 de diciembre de 2014, los retiros o remesas provenientes de empresas o contribuyentes de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vale decir, de contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva según contabilidad completa, efectuados por empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, quedaban gravados con IGC o IA, según correspondiera, sólo hasta completar el monto de las utilidades tributables registradas en el Fondo de Utilidades Tributables.

Para tales efectos, se entendían incorporados al registro FUT al término del ejercicio respectivo, siempre que los retiros o remesas excedieran las sumas anotadas en dicho registro, las cantidades a que se refiere el inciso 3°, del N° 5, del artículo 31 de la LIR, conformadas por la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal, **(denominado Fondo de Utilidades Financieras (“FUF”))**, y luego, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participara la empresa de la que se efectuaba el retiro o remesa (denominado FUT devengado)³¹

²⁹ Empresario individual es una ficción tributaria, y es la persona natural que hizo inicio de actividades y lleva contabilidad completa, pero es un mismo patrimonio

³⁰ Artículo 14 letra A) N°1 letra a) párrafo 2° de la Ley sobre Impuestos a la Renta

³¹ Circular N°10 de 2015 del SII



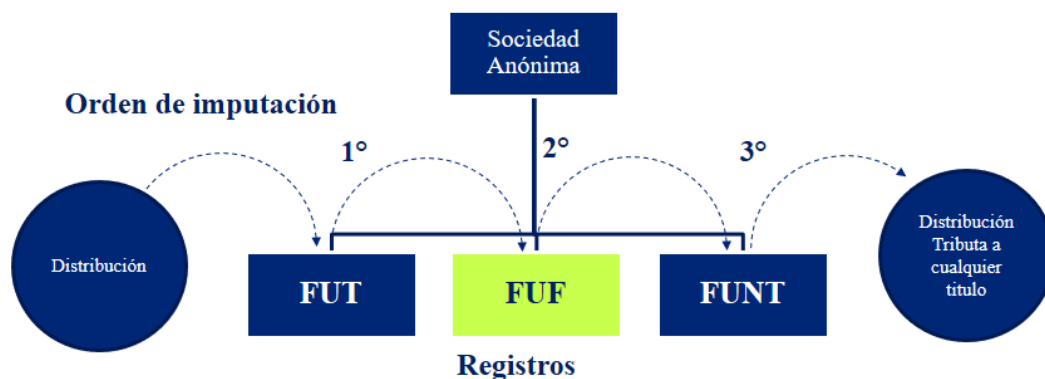
Ahora bien, conforme con el nuevo texto del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes señalados deberán tributar con el IGC o IA, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título retiren desde la empresa o sociedad respectiva, vale decir, sin importar el monto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT, en concordancia con lo establecido en los artículos 54 N° 1, 58 N° 1, 60 inciso 1° y 62 de la LIR. En palabras simples, a contar del año comercial 2015 no podrán generarse nuevos Retiros en Exceso.

De acuerdo a ello, y en armonía con el cambio sustantivo indicado, se eliminó la disposición en virtud de la cual, en el régimen de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se debía considerar dentro de las utilidades tributables de la empresa, el FUT devengado³², esto es, las rentas devengadas en otras empresas en las que ésta participaba, cuando el monto de los retiros de un ejercicio excedían el FUT y FUF.³³

Para el caso de las sociedades anónimas, no aplica el FUT devengado, y el orden de imputación de la distribución de dividendos quedó a partir de la Ley N° 19.738 como sigue:

³² Cantidades conocidas como “FUT devengado”, cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 60 de 1990.

³³ Circular N°10 de 2015 del Servicio de Impuestos Internos



En el caso de las sociedades anónimas, se bien es cierto que sus distribuciones tributan a cualquier título³⁴, también deben tener el registro de FUF en caso de tener FUNT, primero deben pasar por el FUF por el orden de prelación³⁵.

Es conveniente destacar que el artículo 14 de la Ley de la Renta no hace mención directa a la diferencia entre depreciación normal y acelerada y se infiere que ésta forma parte del FUT. Ahora bien, el Servicio ha interpretado que deberá llevarse una columna separada o apéndice para el control de esta diferencia con el objeto de que no sea un beneficio para los contribuyentes de impuestos finales en el caso de retiros o remesas. En ninguna parte de la Ley vamos a encontrar el nombre de FUF, sino que el SII a través de sus facultades le da este nombre para explicar las diferencias entre la depreciación normal y acelerada.

Hay que tener en consideración que este beneficio es de carácter temporal dado que con el tiempo esta diferencia se deberá revertir o anular. Si se imputan retiros, remesas o distribuciones a este registro, no existirá derecho a crédito por IDPC, puesto que no ha pagado impuestos de primera categoría. Lo cual implica que como son diferencias temporarias, estas en el tiempo tenderán a revertirse hasta llegar a cero, por tanto, si se imputa alguna cantidad al FUF, el retiro o distribución se afectará con impuestos finales sin créditos, pero luego la empresa sí obtendrá estas utilidades tributarias diferidas, que formarán parte del FUT y al hacer una imputación por estas utilidades se estaría generando una doble tributación. Claramente es una norma sancionatoria.

³⁴ Artículo 14 N°2 de la Ley sobre Impuestos a la Renta

³⁵ Oficio 2974 de 2007 de Servicio de Impuestos Internos.

a diferencia de depreciación normal y acelerada representa un fondo de recursos disponibles, que tienen como finalidad renovar los activos fijos de las empresas y bajo esa condición no deberían ser objeto de retiros o distribuciones.³⁶

5.2.8.- AUXILIARES PARA DEPRECIACIÓN Y SU CONTROL

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.

En otras palabras, para determinar la diferencia entre la depreciación normal y acelerada se deben tomar ambos auxiliares y llevar el control activo por activo. Ambos auxiliares son de carácter tributarios. Es un error tomar como diferencia el auxiliar de Propiedad, planta y equipo con el auxiliar de depreciación acelerada. Este error puede justificar la confusión que se genera de llamarlo Fondo de Utilidades Financieras, porque se está asociando la depreciación normal que es tributaria con la depreciación financiera que tiene otros procedimientos de cálculos no aceptados por la Ley sobre Impuesto a la Renta como gasto tributario.

En suma, si un contribuyente opta por aplicar la depreciación acelerada del artículo 31 N°5 o N°5 bis, tendrá que tener necesariamente 3 auxiliares para el activo fijo.

- 1) Auxiliar financiero IFRS
- 2) Auxiliar depreciación acelerada (imputación como gasto tributario)
- 3) Auxiliar depreciación normal (para efectos de determinar el FUF)

³⁶ Revista del Centro de Estudio Tributarios de la Universidad de Chile N°6/2012

En caso que el contribuyente no ejerza la opción de depreciación acelerada no existirá el registro FUF y deberá llevar el control solo de:

- 1) Auxiliar financiero IFRS
- 2) Auxiliar depreciación normal (imputación como gasto tributario)

Para el caso de venta, castigo o baja tributaria del activo fijo que dio origen al control en el registro FUT de la diferencia entre depreciación normal y acelerada, a dicha partida también deberá efectuársele una deducción por los conceptos antes indicados, ya que éstos se encuentran estrictamente asociados con los activos que dieron origen a la referida diferencia, y, además, a la inexistencia del bien que generó la citada diferencia de depreciación, salvo que ésta haya sido retirada o distribuida.

6. -EL FUF EN LOS PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

6.1.- EL FUF EN EL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

Surge la inquietud sobre el tratamiento de esta diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en orden a establecer si es una utilidad que formaría parte del FUT o es una columna separada que alberga diferencias entre depreciaciones tributarias, que se activa con los retiros y distribuciones que superen el FUT.

Al consultar al connotado profesor Luis Alberto Catrilef Epuyao, que cuenta con una vasta experiencia en FUT, en su obra³⁷ señala lo siguiente: *Corresponde a aquella utilidad originada por la mayor depreciación acelerada aplicada a los bienes del activo fijo, de conformidad con las normas del artículo 31 N°5 de la Ley de la Renta.*

Representa aquella utilidad generada por la empresa o negocio que se excluye de la RLI de Primera Categoría, cuando el contribuyente opta por aplicar el régimen de depreciación acelerada a los bienes del activo fijo de conformidad con las normas del art. 31 N°5, de la ley en

³⁷ Luis Alberto Catrilef Epuyao “Fondo de Utilidades Tributables” cuarta edición 2010 Legal Publishing Chile.

comento. De acuerdo a la teoría financiera representa un fondo cuyo objetivo normal es destinarlo a la reposición de los bienes del activo fijo, dado el mayor desgaste que éstos experimentan. [sic] (Lo subrayado es propio)

Por lo tanto, constituye una utilidad real y no ficticia existente al interior de la empresa que sólo en términos temporarios se excluye de la referida base imponible, para posteriormente afectarse con el tributo de categoría y por tanto, es susceptible de ser retirada. [sic]

No obstante lo anterior, a partir del año 2001³⁸, el legislador incorporó un tratamiento especial a este tipo de utilidades, sosteniendo que se acepta la depreciación acelerada sólo para efectos del IDPC, no así para la aplicación del Art 14 de la LIR, norma legal que acepta solo la depreciación normal.

Lo anterior, implica, que cuando dichas utilidades sean retiradas por el contribuyente³⁹, se afectaran por el IGC o IA, según corresponda sin derecho al crédito por IDPC, porque no formaron parte de la base imponible de dicho tributo. Anteriormente esta utilidad no era reconocida por el sistema tributario, incluso, cuando era retirada (retiros mayores que el FUT), estos quedaban en exceso.

... a juicio de este autor esta utilidad financiera debe formar parte de patrimonio tributario de la compañía [sic]

En términos operativos, en los primeros años y mientras exista vida útil tributaria del bien, se genera un mayor cargo a los resultados tributarios y, por lo tanto, un menor IDPC acción que genera en forma paulatina un incremento en la cuantía de este fondo financiero (FUF). Este incremento se mantiene hasta que se agote la vida útil acelerada del bien, salvo que el contribuyente efectúe retiros de esta utilidad financiera. Posteriormente se producirán los reversos hasta quedar e cero. Momento en que también se agota la vida útil normal de bien. [sic]

³⁸ Nuevo tratamiento tributario incorporado mediante Ley N°19.738 de 19 de junio de 2001, denominada “Ley de Lucha contra la Evasión”.

³⁹ Empresario individual, socio o accionista

Entendemos que durante toda la vida útil tributaria y normal del bien, el patrimonio no se afecta con la aplicación del método de depreciación acelerada.

*Mediante Circular N°65 del 2001 el SII instruye que esta utilidad financiera deberá registrarse en un anexo o en una columna especial del libro FUT, la cual se incrementará anualmente por la CCMM y con la aplicación de la depreciación acelerada de los años siguientes hasta el fin de la vida útil tributaria del bien; y se deducirá con los reversos que se produzcan en los años siguientes, hasta cuando se agote la **vida útil financiera**. En el evento que se **produzcan retiros**, estas disminuirán este anexo o columna especial. [sic]*

Por otra parte, en la misma línea, en la revista especializada en materia tributaria N° 6 de 2012 del Centro de Estudios Tributarios (CET Universidad de Chile), eminentes profesionales desarrollan un artículo que se titula sobre el efecto tributario de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada **cuando forma parte del FUT** y ya en la introducción nos encontramos con la siguientes expresiones que nos hablan solo de este registro cuando hay retiros o distribuciones: “*en ciertas circunstancias este beneficio tributario genera efectos en la tributación de los dueños de las empresas, cuando estos materializan **un retiro o distribuciones**”.*

Más adelante en sus comentarios finales concluyen en el punto N°2: *La modificación incorporada por la Ley N° 19.738 de 2001 mediante el N° 2 de la letra e) de su artículo 2°, donde se agregó el nuevo inciso tercero al N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, podemos decir, que tiene por objetivo que la diferencia que se produce entre la depreciación acelerada y normal **constituya un fondo de recurso disponible al cual deben imputarse los retiros o distribuciones que no son cubiertos por las utilidades retenidas en el FUT**. Dicha diferencia se puede observar al comparar los montos determinados por concepto de depreciación normal versus depreciación acelerada según tabla de vida útil asignada por el SII, en un período determinado, y por supuesto sin derecho a crédito por IDPC, debido a que dicha diferencia no se afectó con el citado tributo.*

A su vez el Servicio de Impuestos Internos en el año 2003 señala al respecto: “*...dicha modificación legal ha tenido por objeto que el beneficio de la depreciación acelerada sólo sea una franquicia para la empresa de la Primera Categoría generadora de la renta y no para los propietarios, socios o accionistas de las mencionadas entidades económicas, y de esta manera*

lograr el objetivo que se persigue con el establecimiento de tal franquicia, esto es, que a las empresas les quede una mayor utilidad disponible, con la consiguiente menor tributación, para que vayan formando un fondo de reserva para la renovación de sus bienes de capital representados éstos por los activos físicos del activo inmovilizado y no que tales recursos sean retirados o distribuidos a los propietarios, socios o accionistas de las empresas. Por lo tanto, el tratamiento que debe tener la depreciación acelerada a nivel del registro FUT es aquél que el Servicio explicitó mediante la citada Circular N° 65, de 2001, procedimiento a través del cual se logra el objetivo precitado, y en el evento que las personas anteriormente señaladas retiren o se les distribuyan las utilidades disponibles para la renovación de los bienes físicos del activo inmovilizado producto de la aplicación del sistema de depreciación acelerada, resulta totalmente lógico y acorde con el espíritu del legislador al incorporar la modificación que se comenta, que se paguen los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre las referidas utilidades.

Por otro lado, debe señalarse que el sentido de la señalada modificación no tuvo ningún otro alcance que altere su esencia, debiendo concluirse que no se trata de un nuevo concepto de ingreso que deba agregarse separadamente al FUT, sino que una regulación de la base imponible de la Primera Categoría, en la cual la ley expresamente reconoce como gasto aceptado la depreciación acelerada en dicha categoría, ello por cuanto, la diferencia de depreciación acelerada en principio no se agrega al FUT como un ingreso más, sino que como una partida en forma separada para que cuando se reverse en el futuro la depreciación normal en su calidad de diferencia temporal en la Primera Categoría, tal efecto también ocurra a nivel del registro de FUT, desapareciendo de dicho registro la referida diferencia, tal como está explicitado en los ejemplos formulados en la Circular N° 65, de 2001, y por lo tanto, a la mencionada partida no se le puede imputar ningún otro concepto que no sea un reparto de beneficios que efectúen las empresas a sus propietarios, socios o accionistas, con cargo a la mencionada diferencia.⁴⁰

⁴⁰ Oficio 2275 de 2003 del Servicio de Impuestos Internos

Luego de dar lectura a estos párrafos corresponde efectuar las siguientes precisiones:

Lo primero, es una precisión técnica de acuerdo a lo que ya hemos aprendido, que tanto la depreciación normal que se refieren los párrafos citados y la depreciación acelerada son y serán siempre criterios tributarios y nunca conceptos financieros.

El segundo es que cuando quienes sostienen que esta diferencia es una utilidad real, aquella conclusión debemos circunscribirla solo al ámbito tributario, porque financieramente el bien puede estar deteriorado a un valor financiero cero.

El tercero es una pregunta ¿Esta diferencia constituye una utilidad realmente? ¿Es un incremento de patrimonio conforme el artículo 2° de la LIR? ¿Esta diferencia forma parte del capital propio tributario, puesto que es una columna anexa que se activa cuando las imputaciones exceden y van en subsidio del registro FUT?

En términos académicos el capital propio tributario está dado por la siguiente ecuación: **CPT= K + FUT + FUNT** donde K representa el capital aportado más/menos aumentos y disminuciones formales corregido monetariamente; FUT representa las utilidades tributarias acumuladas que vienen dadas principalmente por la Renta Líquida Imponible donde viene imputada la depreciación acelerada (solo en caso que el contribuyente aplique la opción); más la acumulación de ingresos no rentas en los casos que corresponda.

Y, por último, es importante para este estudio que este registro de diferencia de depreciación normal y acelerada se invoca cuando solo se habla de retiros y distribuciones. Pero ¿Qué pasa entonces con un término de giro? Puesto que el SII hace mención al impuesto global complementario e impuesto adicional.

6.2.- FUF EN EL TÉRMINO DE GIRO

Como se ha demostrado en los párrafos y análisis precedente, el capital propio tributario se representa en la siguiente ecuación: **CPT= K + FUT + FUNT**, la cual no está recogiendo el efecto por diferencia depreciación normal y acelerada. Desde otro enfoque, el CPT es la diferencia entre

los activos y pasivos medidos bajo un criterio tributario que excluye las estimaciones que emanan de la norma contable, en concordancia con el artículo 41 número 1 de la Ley de la Renta. Entonces, para aquellos contribuyentes que optaron por la depreciación acelerada y tal como lo indica la norma legal y la circular del SII, es un beneficio para contribuyentes de primera categoría, por lo tanto, el valor libro del activo fijo tributario para reponerlo en el capital propio tributario es considerando la depreciación acumulada acelerada y no la normal.

Así las cosas, antes de la última reforma que se analiza en este trabajo, la base imponible para aplicar el guarismo por término de giro conforme al artículo 38 bis de la Ley de la renta era el registro FUT según se expresa en su tenor literal “*Los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa, que pongan término de su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el artículo 14, letra A), número 3°, letra c)*”. en donde se debía aplicar la tasa de 35% como impuesto final y no considera el FUF: **FUT x 35% sin incrementar los créditos por IDPC**

Con la norma transitoria (2015 – 2016) la base imponible está dada por la cantidad mayor entre el registro FUT más FUR y la diferencia entre el CPT más retiros en exceso, menos el registro FUT y menos el registro FUNT, menos el capital aportado. La base que sea mayor se grava con tasa 35%. De todas formas, el legislador no está considerando el FUF⁴¹. Lo excluye implícitamente. Gráficamente, tenemos la cantidad mayor entre:

(a) Saldo registros FUT y FUR	V/S	(b) Saldo de rentas o cantidades tributables	
FUT +	(+)	CPT	(+)
FUR +	(+)	R.E.	(+)
		FUNT	(-)
		K	(-)
Saldo registros FUT y FUR	(=)	Saldo de rentas o cantidades tributables	(=)

Aplicando la nueva Ley, vigente desde el 01 de enero de 2017, con el reformado artículo 38 bis de la LIR, la determinación de la tributación se efectuará acorde al Régimen de Tributación que

⁴¹ Circular N°10 de 2015 del SII

se haya escogido o que la Ley haya fijado, ya sea régimen general del artículo 14 letra A) o artículo 14 letra B)⁴²:

- Aquellos contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida (Art. 14 A) deberán atribuir a sus socios o propietarios, para afectarse con los impuestos finales con derecho a crédito, las cantidades determinadas por diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del CPT corregido, menos las cantidades positivas de los registros RAP, REX y menos el aporte de capital corregido con sus aumentos o disminuciones formales. Cuando corresponda asignar créditos estos deben ser incrementados, lo cual es una novedad puesto que antes de las Leyes 20.780 y 20.899, la Ley de la Renta no disponía que se incrementaran los créditos. El registro DDAN queda excluido.

Saldo de rentas o cantidades tributables	
CPT	(+)
RAP	(-)
REX	(-)
K	(-)
Saldo de rentas o cantidades tributables	

Como antecedente adicional, si el contribuyente se acogió al artículo 14 ter letra C) de la LIR, el término de giro será la instancia de tributación de esas rentas que no han tributado con impuestos de primera categoría y estas cantidades serán recogidas en el capital propio tributario.

- Por otro lado, los contribuyentes acogidos al régimen de imputación parcial de créditos (Art 14 B) deberán considerar retiradas, distribuidas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa. Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario del contribuyente, a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, menos el registro REX y menos el capital aportado con sus aumentos o

⁴² Si existen retiros en excesos en ambas determinaciones deben agregarse.

disminuciones formales. Se incrementarán en un 100% los créditos asociados y se otorgará un crédito equivalente al 65% a los créditos que provengan del SAC (con restitución). La Tasa a aplicar a estos retiros o distribuciones será del 35%.

Saldo de rentas o cantidades tributables	
CPT	(+)
REX	(-)
K	(-)
Saldo de rentas o cantidades tributables	

Nuevamente, el precepto legal no está considerando el DDAN, lo deja fuera de la tributación para los casos de aplicación del artículo 38 bis⁴³.

Tal como hemos señalado de manera reiterada, la depreciación acelerada solo tiene aplicación para la determinación de la base imponible del IDPC y no para los efectos de la determinación de las bases de los impuestos global complementarios o adicional. Pero también tendría aplicación para el artículo 38 bis de la Ley de la Renta para el término de giro, puesto que, no se considera como base.

El profesor don Luis González en el curso de operación renta realizado en la Facultad de Economía y Administración el día 15 de marzo de 2016 conceptualizó que el legislador consideró que el FUF ni antes ni después de reforma forma parte del capital propio tributario lo que reafirma la conclusión anterior respecto a la consideración o no del FUF en el término de giro.

6.3.- EL FUF EN LA DEVOLUCIÓN DE CAPITAL

Antes de la última ley de reforma tributaria, el Servicio por la vía administrativa ya había adoptado el criterio de que todas las utilidades que tuviera una entidad que sobrepasara el capital aportado debía tributar bajo el régimen general⁴⁴ puesto que el anterior artículo 17 N°7 de la LIR solo

⁴³ Circular 49 de 2016 del Servicio de Impuestos Internos.

⁴⁴ Oficio 30 de 2010 del Servicio de Impuesto Internos

señalaba que *“No constituye renta... las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, siempre que no correspondan a utilidades o cantidades que deban pagar los impuestos de esta ley o a leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta Ley. Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término a las utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.*

La jurisprudencia administrativa razonaba lo que sigue: ... *“La disminución de capital que se efectúe por la sociedad a que se refiere su presentación, en lo que respecta a cada socio, se registrará por las normas del numeral 7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sólo hasta el monto del aporte de capital efectuado por dicho socio, y su reajuste; y en lo que exceda de dicho monto, constituirá un incremento de patrimonio por el cual ese mismo socio deberá tributar de conformidad a las reglas generales, atendido el concepto amplio de renta que contempla nuestra legislación”.*

Notas:

- Art 14 A) N°3 señala que el FUT comprende FUNT. Cuando hablamos de utilidades financieras en exceso de las tributables el Servicio sostiene que comprende el registro FUNT, dentro del registro FUT.⁴⁵
- Se debe entender que FUT-FUNT-FUF son un subconjunto de utilidades financieras.
- El Servicio cambia criterio, ya que en las sociedades de personas lo que sobrepase los registros, utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables y capital aportados serán calificados como retiro en exceso. Antes tributaban sin derecho a crédito ahora esa parte es retiro en exceso⁴⁶. Para las sociedades anónimas sigue siendo afecto a impuestos finales sin crédito.
- No corresponde capitalizar utilidades financieras. El Servicio debe revisar escritura por escritura.

A partir del 01.01.2015 y hasta el 31.12.2016, el proceso de devolución de capital conforme al artículo 17 N°7 de la LIR, establecía un orden de imputación para identificar qué constituye

⁴⁵ Circular 53 del 1990 del Servicio de Impuestos Internos.

⁴⁶ Oficio 699 de 2013 del Servicio de Impuestos Internos.

ingreso no renta. Entendemos que lo que busca el legislador es depurar el capital, de manera que sólo sea éste el que no tribute al momento de su devolución al aportante, y lo que exceda, que pague impuesto.

Lo comentado lo podemos expresar en la siguiente ecuación:

$FUR - FUT - FUF - FUNT - \text{Utilidades en exceso de las tributarias} = \text{Devolución de capital hasta lo aportado. Lo que exceda a ello tributa con los impuestos finales}^{47}$.

Ya en plena vigencia de las Leyes 20.780 y 20.899 no es necesario el Oficio N°30 de 2010 del SII, puesto que se modificó la norma específica y el nuevo texto del artículo 17 N°7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que: *“Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, efectuados en conformidad con esta ley o con leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos se imputarán y afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, en la forma dispuesta en el artículo 14, imputándose en último término el capital social y sus reajustes, sólo hasta concurrencia del monto aportado por el propietario, socio o accionista receptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el mes anterior al de la devolución. Cualquier retiro, remesa, distribución o devolución de cantidades que excedan de los conceptos señalados precedentemente se gravarán con los impuestos de esta ley, conforme a las reglas generales”.*

Hay algo nuevo, las devoluciones de capital pueden pagar IGC, I.A. o IDPC. A partir del 01.01.2017 pueden pagar IDPC cuando quien recibe la devolución es un socio que a su vez es contribuyente del Art. 14 A de la LIR, ya que dicha cantidad estará afecta a impuestos finales, pues debe formar parte de la RLI (Art 33 N° 5 de la LIR) y en consecuencia pagará primera categoría y se atribuirá.

⁴⁷ Circular N°10 de 2015 del Servicio de Impuestos Internos

Devolución de capital para el régimen del artículo 14° letra A) sigue el siguiente orden:

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Regimen de tributación aplicable
1°	Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR)	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afecta a IGC o IA
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro	Exentas de IGC pero afecta a IA
		c) Ingresos no constitutivos de renta y rentas gravadas con el IDPC en carácter de unico.	No afectas a IGC o IA
2°	Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP)	Cantidades que conforme a lo dispuesto en el inciso 3°, de la letra a), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, constituyen ingresos no renta.	No afectas a IGC o IA
3°	Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.	Afecta a IGC o IA
4°	Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta (REX)	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro	Exentas de IGC, pero afectas a IA
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.	No afectas a IGC o IA
5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAP, FUF, y REX	Cantidades acumuladas en las empresas que excedan las rentas o cantidades anotadas en los registros anteriores, susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado resajustado. En esta situación se encuentra las utilidades de balance o financieras retenidas <u>al termino del ejercicio del año de la devolución</u> , que excedan las cantidades mencionadas en los registros anteriores.	Afecta a IGC o IA.
6°	Capital social y sus reajustes	Correpondiente al monto aportado por el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N°1 LIR, socio, accionista o comunero perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellas hayan efectuado, cantidades que se reajustarán por el porcentaje de variación de IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hay an sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR)	No afectas a IGC o IA
7°	Otras cantidades	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con IDPC, IGC o IA.	Afecta a IDPC e IGC o IA

Devolución de capital para el régimen del artículo 14° letra B) sigue el siguiente orden:

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Regimen de tributación aplicable
1°	Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR)	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afecta a IGC o IA
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro	Exentas de IGC pero afecta a IA
		c) Ingresos no constitutivos de renta y rentas gravadas con el IDPC en carácter de unico.	No afectas a IGC o IA
2°	Cantidades afectas a IGC o IA, anotadas en el registro RAI	Estas cantidades corresponden al saldo positivo que resulte al cierre de cada ejercicio comercial respectivo, de los agregados y deducciones que se deben efectuar al capital propio tributario, de acuerdo a la letra a), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR	Afectas a IGC o IA
3°	Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.	Afecta a IGC o IA
4°	Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta (REX)	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro	Exentas de IGC, pero afectas a IA
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.	No afectas a IGC o IA
5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAI, FUF, y REX	Cantidades acumuladas en las empresas que excedan las rentas o cantidades anotadas en los registros anteriores, susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado resajustado. En esta situación se encuentra las utilidades de balance o financieras retenidas <u>al termino del ejercicio del año de la devolución</u> , que excedan las cantidades mencionadas en los registros anteriores.	Afecta a IGC o IA.
6°	Capital social y sus reajustes	Correspondiente al monto aportado por el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N°1 LIR, socio, accionista o comunero perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellas hayan efectuado, cantidades que se reajustarán por el porcentaje de variación de IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR)	No afectas a IGC o IA
7°	Otras cantidades	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con IDPC, IGC o IA.	Afecta a IDPC e IGC o IA

6.4.- EL FUF Y LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Para referirnos a las pérdidas tributarias y su relación con el FUF, brevemente se puede comentar que en el año 2003 al Servicio de Impuestos Internos se le consultó acerca de si la pérdida tributaria absorbe FUF, ante lo cual el ente fiscalizador respondió lacónicamente: *“En relación con la segunda consulta, referida a la posibilidad de imputar pérdidas tributarias a la citada diferencia, se señala que por las razones explicitadas en los números anteriores, a dicha partida no es posible que se le imputen pérdidas tributarias, puesto que como se señaló, sólo se le pueden imputar retiros o distribuciones que representen un beneficio para los propietarios, socios o accionistas de las empresas o sociedades. En todo caso se aclara, que ante la imposibilidad de imputar a la mencionada diferencia la partida antes señalada (pérdidas tributarias), el monto de éstas no se ve alterado para su deducción de las utilidades de los ejercicios siguientes.”*⁴⁸

Esta respuesta está en perfecta armonía con el Oficio N°194 de 2010 donde se alude a que puede existir una pérdida tributaria con saldo de rentas pendientes de tributación, conocido coloquialmente como “FUT con dos cabezas” y es más, este criterio fue confirmado en el Oficio N°198 de 2014 del Servicio de Impuestos Internos. La diferencia está es que el FUF es una columna anexa al FUT, pero podría entonces convivir con una pérdida tributaria y con un saldo positivo de FUF.

6.5.- EL FUF EN LA DIVISIÓN

El artículo 94, de la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas establece que: *“La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.”*

Ahora bien, dado que la norma antes transcrita regula la división sólo de las sociedades anónimas, el lógico preguntarse qué sucede con las divisiones de sociedades de personas. Al efecto, el

⁴⁸ Oficio 2275 de 2003 del Servicio de impuestos Internos

Servicio de Impuestos Internos ha señalado⁴⁹ que atendida la naturaleza jurídica de las sociedades de personas y las atribuciones de sus socios, no existe impedimento para que dichas sociedades puedan realizar su división, en los mismos términos que una sociedad anónima⁵⁰.

Ahora bien, antes de entrar a la división y sus efectos, es relevante precisar el objeto de la división. Diversos oficios del Servicio han definido como patrimonio neto como el total del activo representado por inversiones efectivas (bienes o derechos) menos el pasivo exigible del contribuyente (deudas u obligaciones), debiéndose entender éste en el ámbito contable financiero y no con un alcance tributario⁵¹.

Respecto de patrimonio negativo el Servicio de Impuestos Internos señala que a partir del análisis del concepto de División, debe entenderse necesariamente la existencia de un patrimonio real a distribuir, que no es otro que su patrimonio neto⁵², por lo cual resulta inconcebible la división o creación de sociedad con patrimonio negativo⁵³, entendiéndose que esta situación se produce cuando el pasivo de una sociedad excede a su patrimonio, y en este sentido más que un inconveniente de orden tributario existe una imposibilidad jurídica de efectuar una división en tales términos, considerando las reglas generales sobre el contrato de sociedad establecidas en el Título XXVIII del Código Civil, específicamente en el artículo 2.055, que dispone que no hay sociedad si cada uno de los socios no pone algo en común, ya consista en dinero o efectos, ya en una industria, servicio o trabajo apreciable en dinero. De ahí que el artículo 94 de la Ley N° 18.046 emplee la expresión "distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades que se constituyan al efecto."

Con la última reforma tributaria, tanto es su norma transitoria como permanente se modificó la base a la cual debe efectuarse la distribución, pasando del patrimonio neto contable al capital propio tributario: en relación a las rentas y otras cantidades acumuladas en las empresas, el N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, se señala que las rentas acumuladas, así como las reinversiones recibidas, se

⁴⁹ Oficio 633 de 1993 del Servicio de Impuestos Internos

⁵⁰ Además, la Ley 19.857 de 2003 contempla la división de una EIRL.

⁵¹ Oficio 3980 de 1999 del Servicio de impuestos Internos

⁵² Oficio 483 de 1998 del Servicio de Impuestos Internos

⁵³ Oficio 3382 de 1998 del Servicio de Impuestos Internos

asignarán a cada una de las sociedades que participan del proceso de división en la proporción que le corresponde en el **capital propio tributario** determinado a la fecha de la división, el cual puede ser distinto al porcentaje de asignación del patrimonio contable.

En iguales términos, a contar del 1° de enero de 2017, las empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A), o bien a la letra B), del artículo 14 de la LIR, el saldo de las cantidades anotadas en los registros de rentas empresariales, se asignará a cada una de las sociedades que participan del proceso de división en la proporción que le corresponda en el **capital propio tributario respectivo**.

Respecto de la posibilidad de continuar con el uso de la depreciación acelerada en la sociedad que surge de la división, el Servicio de Impuestos Internos señala que la nueva sociedad se considera que ha sido dueña de los bienes que pasan a integrar su patrimonio desde el momento en que los mismos fueron adquiridos por la sociedad dividida u originaria, y en consecuencia no hay obstáculo que impida considerarlos nuevos a su respecto para seguir depreciándolos aceleradamente⁵⁴. En otras palabras, en el caso de la división de una sociedad, la nueva sociedad puede mantener el régimen de depreciación acelerada que tenían los bienes en la sociedad dividida, pues con motivo de la división se produce una especificación de derechos preexistentes y no una transferencia o transmisión de bienes.

El Servicio de Impuestos Internos desde el año 2003 ha entendido que cuando se trata de la división de una sociedad, la diferencia de depreciación anotada en el registro FUT debe ser traspasada a las nuevas sociedades que nacen producto de la división, conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia y que se asignen a las referidas sociedades, ya que dicha diferencia está asociada estrictamente con tales activos, y sus alcances impositivos deben producirse en la sociedad en donde se radican en forma definitiva los mencionados activos, con el fin de resguardar los efectos tributarios que indica en su presentación.

Dicho criterio se mantiene en las instrucciones de la Circular 49 de 2016.

⁵⁴ Oficio N°677 de 1997 del Servicio de impuestos Internos

Confirma el SII en el Oficio 2230 de 2017 que: *“Se hace presente, que de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio, sin importar si la división ocurre antes o después de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 o 20.899, cuando se trate de la división de una sociedad, la diferencia de depreciación entre la acelerada y la normal debe ser traspasada a las nuevas sociedades que nacen producto de la división, conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia y que se transfieran también a las referidas sociedades, ya que dicha diferencia está asociada estrictamente con tales activos, y sus alcances impositivos deben producirse en la sociedad en donde se radican en forma definitiva los mencionados activos”*.

Sin embargo, este criterio, aun cuando tiene lógica y un sentido práctico, está reñido con la Ley puesto que nuestro legislador señala otra cosa que se profundizará más adelante.

Además, este criterio aplicado a las divisiones de sociedades es una de las causas de las descuadraturas patrimoniales, relacionadas con la información que el SII requirió en el código N°1023⁵⁵ que debió informarse en el reverso del formulario N°22 en el año tributario 2017 e incide en las determinaciones del Registro de Rentas Afectas a Impuestos RAI o en la base de un término de giro tanto para el régimen A) o régimen B) del Art. 14 de la Ley de la Renta.

6.6.- EL FUF EN LA FUSIÓN

El Oficio N° 952, de 05.02.2002, emitido por la Superintendencia de Valores y Seguros, validado por el Servicio de Impuestos Internos, a través del Oficio N° 791 de 11.03.2002, ha ratificado la interpretación efectuada en la Circular N° 124 de 1975, pues señala que: *“la fusión por absorción no implica una transferencia de bienes específicos, sino una transmisión de relaciones jurídicas activas y pasivas, con solución de continuidad manifestada en la distribución o canje de nuevos títulos accionarios, acordada por los accionistas de las sociedades respectivas”*.

Por tanto, es comúnmente aceptado que los activos que se reciben en procesos de fusiones propias, no mantienen el derecho de continuar o comenzar el régimen de depreciación acelerada una vez

⁵⁵ Resolución 39 de 2017 del Servicio de Impuestos Internos

que son de propiedad de la sociedad continuadora de la fusión⁵⁶. Para el Servicio en el caso de fusión de sociedades no subsiste el beneficio de la depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, respecto de los bienes físicos del activo inmovilizado que se traspasen a las sociedades subsistentes o a las que nazcan producto de la fusión, ya que ellos pierden su calidad de bienes nuevos para los efectos de impetrar dicha franquicia tributaria⁵⁷.

Es importante destacar que el Servicio ha entendido que la fusión lleva consigo el cambio de titular de los bienes que pertenecían a las sociedades disueltas, los que se integran y confunden en el patrimonio de la sociedad que se crea o de la sociedad absorbente. Por tanto, y sin necesidad de calificar la causa o el título de adquisición, no es posible considerar como “bienes adquiridos nuevos” aquellos bienes que estaban siendo utilizados en la sociedad disuelta.

La norma del N° 5 del artículo 31° de la Ley de la Renta, se refiere a los bienes adquiridos nuevos por un contribuyente. Siguiendo las reglas generales, para establecer el beneficio de la depreciación acelerada la ley atiende a la persona dueña de los bienes como sujeto de derecho y de impuesto y, por tanto, el referido beneficio no atiende o no sigue al patrimonio al cual se integraron dichos bienes. El mismo criterio se aplica con las pérdidas acumuladas y con los remanentes de PPM y otros créditos, según pronunciamientos emitidos por la Autoridad Fiscal sobre la materia.

Ahora bien, es sabido que el Servicio interpreta que los bienes traspasados pierden el carácter de nuevos, en consecuencia, no puede seguir operando el beneficio de la depreciación acelerada para su actual propietario. No obstante, ese no es el problema para el objeto del estudio. El problema es si pierde el carácter de nuevo los activos recibidos por la sociedad absorbente, cómo se controla esta situación a nivel de los Registros de la sociedad continuadora o cómo recibe el DDAN.

Antes de la última reforma tributaria, no se emitieron instrucciones por parte del SII acerca de cómo debían controlarse los activos fijos recibidos en un proceso de fusión y que venían con depreciación acelerada. Pero, atendiendo las instrucciones generales de la depreciación acelerada,

⁵⁶ Se incluye las fusiones impropias, conforme al Oficio N° 2389 del año 97

⁵⁷ Oficio 6348 de 2003 del Servicio de Impuestos Internos

el costo de los bienes a valor libro (acogidos a depreciación acelerada) son los que estaban incluidos en el capital propio tributario, y los que fueron traspasados, por tanto, ese es el costo tributario de los bienes y para efectos de controlar su depreciación debían ser desacelerados para calcular su depreciación normal. A la vez, debía llevarse el registro acelerado para controlar los reversos del FUF.

Después de la reforma como se indica en la sección 7.3 de esta obra, el traspaso del DDAN en una fusión está definido y su control posterior deberá ser de la misma forma explicada en el párrafo precedente.

6.7.- EL FUF EN LA TRANSFORMACIÓN

En este apartado solo se puede reseñar que en la transformación de sociedades no existe un cambio de contribuyente o mejor dicho no nace un nuevo ente jurídico; subsiste la misma persona jurídica, sólo que, con una distinta organización, y en consecuencia la empresa que se transforma puede seguir utilizando todos los créditos tributarios que existían a su favor, sin ningún inconveniente, entre los cuales se pueden señalar: PPM, créditos por donaciones, crédito por gastos de capacitación, etc.

En consecuencia, al efectuar una transformación se puede mantener la opción de depreciar aceleradamente y el registro FUF o DDAN no sufrirá modificaciones por cambio jurídico de la entidad.

6.8.- EL FUF EN LA CONVERSIÓN

Esta figura se produce cuando la persona natural, propietaria de la empresa unipersonal, aporta en dominio todo su activo y pasivo a la sociedad o persona jurídica que se forma al efecto, poniendo término a sus actividades, las que serán desarrolladas en adelante por la persona jurídica que se crea. Desde el punto de vista legal, nace una persona jurídica distinta de quienes la formaron originalmente, quedando la propiedad de la empresa en manos de una o más personas, quienes pueden limitar su responsabilidad en el evento de que se organicen como empresa individual de

responsabilidad limitada, sociedad colectiva, de responsabilidad limitada, sociedad anónima o en comandita.

Muchos de los efectos tributarios que se producen en esta forma de reorganización, nacen del hecho que, con el aporte de los bienes efectuados por el empresario individual, se transfiere el dominio de éstos, por tanto, el Servicio de Impuestos Internos, ha entendido que debe dejar de aplicarse la depreciación acelerada en el caso de los bienes que fueron traspasados ya que pierden la calidad de nuevos, efectuando la analogía del criterio aplicado en Fusiones.

7.- LA DIFERENCIA ENTRE LA DEPRECIACIÓN NORMAL Y ACELERADA DESPUÉS DE LA REFORMA DE TRIBUTARIA

El gobierno de la Presidenta de la República de Chile doña Michel Bachelet, a través de su Ministro de Hacienda, cargo que ostentaba en ese entonces el Ministro Alberto Arenas, anunciaba con altisonante publicidad la eliminación del registro FUT como corazón de la reforma tributaria debido a que era el símbolo de la gran reforma de 1984 y el régimen general sería el novedoso sistema renta atribuida⁵⁸, que de nuevo no tenía mucho ya que precisamente antes de 1984 la tributación era muy similar, salvo que no se controlaban los retiros, remesas y distribuciones como ahora con los nuevos registros, puesto que el sistema de tributación era clásico. El primer proyecto de reforma solo contenía el régimen que finalmente se mantuvo en el artículo 14° letra A), es decir, Régimen de Renta Atribuida. Como es sabido, fruto de la negociación legislativa, finalmente, fruto de la Ley de Reforma Tributaria, surgieron dos nuevos sistemas: Renta Atribuida (Art. 14 A) y Renta Parcialmente Integrada (Art. 14 B).

Podemos hacer el siguiente esquema para clasificar las características de ambos sistemas:

Artículo	Renta	Tasa IDPC	Enfoque	Integración
Art 14 letra A)	Atribuida	25%	RLI	100%
Art 14 letra B)	Percibida devengada	o 27%	CPT	65%

⁵⁸ Definido en el nuevo artículo 2 N°2 de la LIR

Teniendo presente el principio de simplicidad, el Legislador estableció la eliminación del FUT y lo reemplazó con nuevos registros, para las letras A) y B) del nuevo artículo 14 de la LIR.

La Ley N°20.780 nos remite a escudriñar las circulares N°66 y 67 del año 2015, que actualmente ya están derogadas por la nueva circular N° 49 de 2016 para entender los nuevos registros de los artículos 14 letras A) y B) de la Ley de la Renta.

7.1.- REGISTRO DE UTILIDADES FINANCIERAS (RUF)

La Ley N°20.780 sepultaba al hasta ese entonces denominado FUF, puesto que creaba un nuevo registro de diferencias temporarias, pero este registro no solo consideraba la diferencia entre la depreciación normal y acelerada (ambas tributarias) sino que también incluía todas las demás diferencias entre el ámbito financiero y tributario. Era un gran desafío llevar este registro ya que había que conciliar el mundo contable regido por IFRS y el mundo tributario con la Ley de la Renta, para determinar las diferencias temporales.

Este proyecto de Ley (que finalmente no prosperó en su texto original) nos obligaba a entender qué son las diferencias temporarias, ya que uno de los registros que contemplaba esta Ley en el artículo 14 letra A) y artículo letra 14 B) a partir del 2017 consideraba todas las diferencias temporarias con el denominado Rentas Afectas a Impuestos (“RAI”) que para no confundirnos denominaremos RUF. La diferencia entre la depreciación normal y acelerada era solo una más de las diferencias temporarias y quedaba en forma implícita dentro de un registro general combinado con otros. En otras palabras, la Ley N°20.780 estaba eliminando el registro FUF.

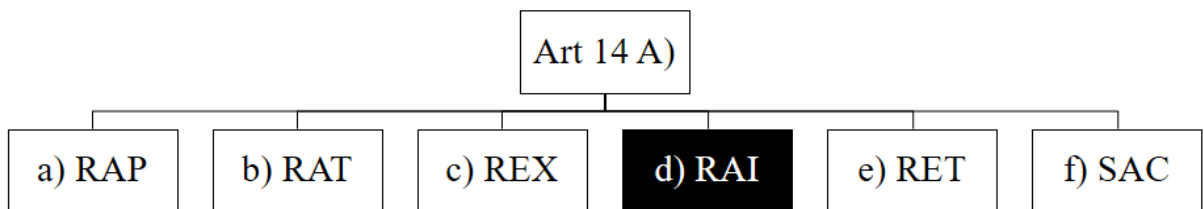
La Ley suprimía a contar del 1° de enero del 2017, el párrafo 3°, del N° 5, del artículo 31 de la LIR, norma según la cual, la depreciación acelerada contemplada en dicho numeral y en el N° 5 bis, del artículo 31, aplicada a los bienes físicos del activo inmovilizado de contribuyentes de la primera categoría que declaran su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, sujetos al sistema de tributación a base de retiros, remesas o distribuciones establecido en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, opera sólo para efectos del cálculo del IDPC, y no así para los efectos del referido artículo 14, y por tanto, para la aplicación del sistema de retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, se considera sólo

la depreciación normal. Lo anterior, sin perjuicio de los ajustes que deban efectuarse en la determinación de la RLI, cuando habiéndose deducido como gasto la depreciación acelerada en años anteriores, en el resultado de balance o financiero, se aplique un régimen de depreciación distinto, disminuyendo con ello la renta declarada⁵⁹.

La derogación de esta norma se fundamentaba en el reemplazo del actual régimen de tributación, y su control a través del registro FUT, por los dos nuevos regímenes generales de tributación a contar del 1° de enero de 2017, en los cuales no es necesario controlar el tratamiento diferenciado de la depreciación para efectos de determinar la tributación con el IGC o IA, puesto que se incorporan nuevas normas de control y de determinación de rentas afectas a los citados tributos⁶⁰.

En este registro se anotarían todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del patrimonio financiero o tributario en ésta, y que, en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda.

Gráficamente los registros que contemplaba la Ley N°20.780, antes de su modificación por la Ley 20.899, para los regímenes A) y B) del artículo 14° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, eran los siguientes:



⁵⁹ Circular N°66 de 2015

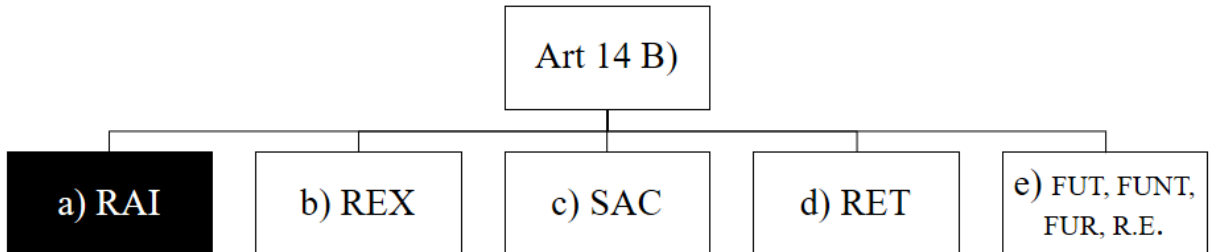
⁶⁰ Circular N°66 de 2015

Para determinar el registro d) que indicaba la norma era necesario efectuar la siguiente determinación⁶¹:

<u>Rentas Afectas Impuestos</u>	
El mayor entre CPT o PNF	(+)
Retiros por sobre RAP, REX y RAI	(+)
Saldo Retiros en Exceso	(+)
RAP	(-)
REX	(-)
K	(-)
FUT despues de retiro	(-)
FUNT despues de retiro	(-)
<u>FUR cuando no es K</u>	(-)
Saldo de rentas o cantidades tributables	

⁶¹ Circular 66 de 2015 (Derogada) Servicios de Impuestos Internos.

Para el régimen B):



Para determinar el registro a) que indicaba la norma era necesario efectuar la siguiente determinación⁶²:

<u>Rentas Afectas Impuestos</u>	
El mayor entre CPT o PNF	(+)
Retiros por sobre REX y RAI	(+)
Saldo Retiros en Exceso	(+)
REX	(-)
K	(-)
FUT despues de retiro	(-)
FUNT despues de retiro	(-)
<u>FUR cuando no es K</u>	(-)
Saldo de rentas o cantidades tributables	

No obstante, la Ley N°20.899 viene a modificar y eliminar el registro RAI que se refiere a las utilidades financieras (“RUF”) y convoca nuevamente al registro de diferencia de depreciación normal y depreciación acelerada cobrando un papel preponderante con mayor protagonismo y dejando en ambos regímenes, en el mismo lugar de prelación, artículo 14 letra A) y artículo 14 B) y ahora es posible asignarle créditos.

⁶² Circular 67 de 2015 (Derogada) Servicios de Impuestos Internos.

7.2.- LA RESOLUCIÓN N° 130 Y EL REGISTRO DDAN

Hablar del DDAN del Art 14 A y del Art 14 B de la Ley de la Renta es hablar de lo que ya existía antes de la Reforma Tributaria. El saldo final del FUF del 31.12.2016 es el mismo del saldo inicial del DDAN al 01.01.2017, es decir, en lo que refiere al FUF lo que hubo fue solo un cambio de nombre, antes FUF y hoy DDAN.

Con fecha 30 de diciembre de 2016 el Servicio de Impuestos Internos emitió la Resolución Exenta N°130, a través de la cual estableció el Formato de los registros que llevarán los contribuyentes adscritos a los regímenes A) y B) del Art. 14 de la LIR. Haciendo historia, esta Resolución 130 sería el símil de la Resolución 2154 de 1991 que normaba el FUT.

Lo interesante de esta resolución para nuestro estudio es que el Servicio de Impuestos Internos aparentemente advirtió su error de denominar FUF⁶³ a la diferencia de depreciaciones y lo rebautiza como DDAN. Recordemos que en la Circular 49 del mismo año seguía llamándolo FUF. Aquí, el SII no cambia de criterio, sino que cambia de nombre e indica “EX-FUF”.

Las obligaciones establecidas en la Resolución 130 rigen a partir del día 1° de enero de 2017.

Ahora bien, conviene destacar que al momento de imputar retiros o distribuciones al registro DDAN, ya sea del Régimen A) o Régimen B), si el contribuyente tiene registro SAC puede asignar créditos a esta imputación y si tiene registro STUT por utilidades acumuladas antes del 31.12.2016 se deberá rebajar por la imputación efectuada al DDAN.

7.2.1.- EL FUF EN EL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 A)

Registros de Régimen de Renta Atribuida:

a) Registro de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que controla las rentas atribuidas propias, **Registro RAP**.

⁶³ Circular 10 de 2015 y Circular 49 de 2016

b) Registro de la letra b), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que controla la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, el que se denominará **Registro DDAN** (ex FUF).

c) Registro de la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que controla las rentas exentas de los ICG ó IA, ingresos no constitutivos de renta y las rentas que tengan su tributación cumplida, **Registro REX**.

d) Registro de la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que controla el saldo acumulado del crédito a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, **Registro SAC**.

7.2.2.- EL FUF EN EL RÉGIMEN DEL ARTICULO 14 B)

Registros Régimen Semi-Integrado:

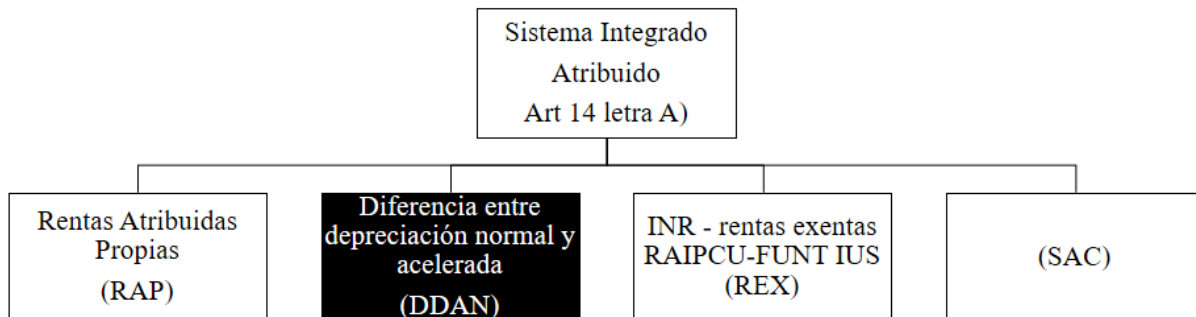
a) Registro de la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla las rentas afectas a los IGC ó IA, **Registro RAI**.

b) Registro de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, el que se denominará **Registro DDAN** (ex FUF).

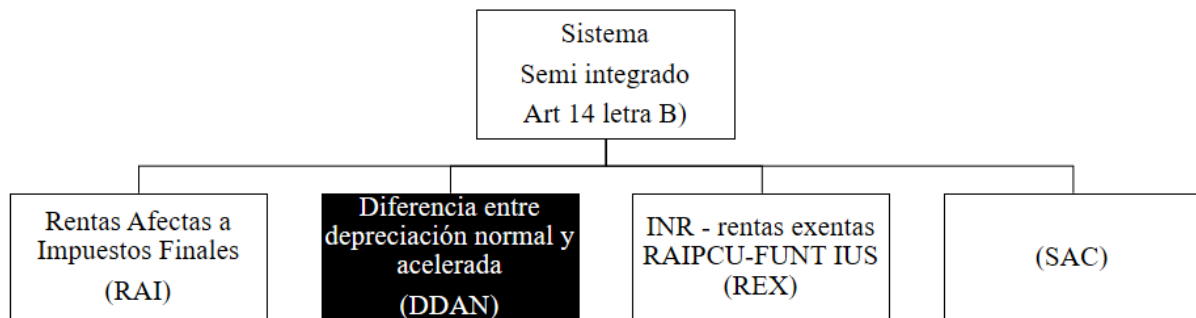
c) Registro de la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla las rentas exentas de los ICG ó IA, ingresos no constitutivos de renta y las rentas que tengan su tributación cumplida, **Registro REX**.

d) Registro de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla el saldo acumulado del crédito a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, **Registro SAC**.

Gráficamente tenemos lo siguiente:



El hecho gravado de este régimen es la renta atribuida. Además, son los retiros en la medida que estén afectos a impuestos finales. O cuando retiros sean imputados a FUF y los que sobrepasen REX están afecto a IGC o IA.



En el registro RAI hay una diferencia muy importante, puesto que antes incluía utilidades financieras y ahora solo tiene utilidades tributarias tal como se revisó en el apartado anterior.

Surge la pregunta ¿qué contiene el RAI? Contiene las utilidades nuevas y las utilidades antiguas ¿y qué es esto? Se asimila al FUT ¿Cuál era el orden de imputación de las S.A. antes de la reforma? 1ºFUT, 2º FUF, 3ºFUNT, dividendos sin créditos, 4º utilidades financieras ¿Cuál es el orden de imputación de una Sociedad acogida al artículo 14º B)? 1º RAI, 2º DDAN y 3º REX y 4º dividendos sin créditos. Entonces, es lo mismo, no es más que el FUT. ¿Cómo determinamos el RAI? Ahora por diferencia patrimonial, que es el RAI.

Sin embargo, este cambio de determinación del RAI, está haciendo revivir las diferencias de impuestos que no se han pagado, en virtud de la prescripción. Legalmente es válido por el registro RAI, antes el Servicio de Impuestos Internos lo hacía con los oficios N°2143 y N°2146 del año 2013 donde incluía utilidad sin créditos al FUT.

Otro flanco que se abre es que pueden existir casos de contribuyentes que determinen un RAI pequeño con SAC por efecto de descuadratura patrimonial, y a través de los DDAN se pueden imputar los créditos. Se podría dar el caso de imputar créditos al retirar solo DDAN.

Hoy el DDAN es tributable como antes, pero goza de crédito. Es más, hoy cualquier retiro, remesa o distribución tiene crédito, incluso si el contribuyente no tiene SAC, puede pagar impuesto voluntariamente para otorgar crédito.

7.3.- OPCIÓN DEL PAGO VOLUNTARIO DEL IDPC Y SU RELACIÓN CON EL REGISTRO DDAN

El año tributario 2018 debuta el pago voluntario de impuesto de primera categoría tanto para el Régimen A como para el Régimen B contenidos en el artículo 14 letra A) de la LIR, según se dispone en el N°5 incisos 7° y 8° del Art. 14 A, y en el N°3 incisos 9° y 10° del Art. 14 B, sobre aquellos retiros, remesas o distribuciones efectuados por una entidad, que estén afectos a impuestos finales y que no tengan derecho a crédito establecido en el párrafo primero del N°3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta.

Una de sus características es que es una “opción” del contribuyente para otorgar crédito a aquellos retiros, remesas o distribuciones que tributarán desprovistos de ellos, debido a que estas rentas no han sido afectadas con impuesto de primera categoría.

Antes de esta reforma tributaria, una imputación al registro DDAN (antes “FUF”) tributaba con impuestos finales sin derecho a crédito, generando en el tiempo una doble tributación, debido a que estas diferencias son temporales y en algún punto de la línea del tiempo tienden a cero. Es decir, se tributaba por rentas tributarias en forma anticipada, las cuales inexorablemente llegaban

en forma ulterior y no gozaban del crédito de IDPC por un diferimiento entre las rentas tributarias versus las rentas financieras.

A partir del año comercial 2017 es posible asignar créditos a las imputaciones al registro DDAN y por cualquier otra cantidad retirada, remesada o distribuida cuando no existan créditos asociados en el registro SAC, pagando voluntariamente este impuesto de primera categoría en forma opcional y voluntaria dentro del plazo legal. Este es un pago que soporta la empresa y se puede utilizar los pagos provisionales mensuales que tenga disponible para ello.

La tasa a aplicar para el pago será la vigente del periodo respectivo: Base imponible = Retiro neto / (1 – tasa vigente) dependiendo de los guarismos del régimen de tributación A o B en que se encuentre la entidad.

Este pago no es necesario que pase por los registros saldo acumulado de créditos (“SAC”).

Debe ser pagado en abril, en el formulario de declaración anual de impuestos F22, línea N° 51 para el año tributario 2018. No obstante, los retiros, remesas o distribuciones deben ser informados a través de la Declaraciones Juradas respectivas, las cuales son previas a la declaración anual de impuesto.

Al ser un pago anticipado por rentas futuras el contribuyente tendrá derecho a deducir de la renta líquida imponible la base que sirvió para determinar el monto del impuesto pagado, pero con la tasa vigente del año de reverso. Esta situación podría generar una diferencia (a favor del contribuyente) de tasas del régimen B) debido a que el año tributario 2018 será de 25,5% y luego será de 27%.

En ningún caso esta deducción generará un resultado negativo. Se acumulará hasta su total extinción.

Este crédito asignado al contribuyente de impuestos finales tendrá derecho a devolución.

Contablemente, deberá reconocerse el pasivo por impuesto corriente que pagará la entidad como impuesto corporativo a la fecha de corte de los estados financieros y a la vez deberá reconocerse un activo por impuestos diferidos por el beneficio futuro de deducir de la base imponible y considerar que su reverso podría ser a otra tasa. Además, deberá ser revelado en notas a los estados financieros.

Si los retiros, remesas o distribuciones por los cuales se pagó el impuesto de primera categoría voluntario, resultan absorbido total o parcialmente por pérdidas tributarias de la entidad receptora, también procederá su devolución sin restitución.

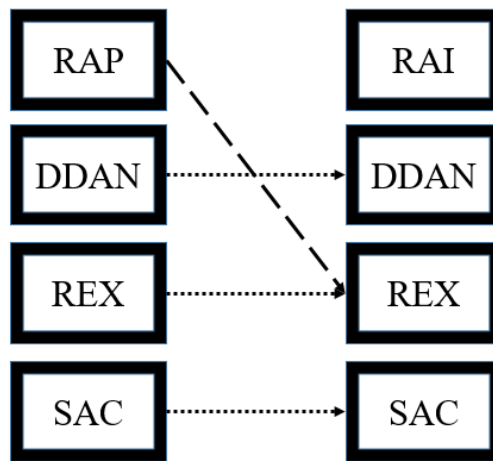
Como se aprecia, el legislador ha reconocido la distorsión que generaba una imputación a los registros tributarios sin créditos por las diferencias temporarias, generando en el tiempo una doble tributación para los contribuyentes. La depreciación acelerada es solo una de las partidas que generan diferencias temporales. Aunque tiene el carácter de opcional en la Ley, se deberá considerar necesario el pago de impuesto de primera categoría voluntario para evitar una doble carga impositiva, de aquellos contribuyentes que repartan utilidades sin créditos.

Además, resulta interesante que la misma Ley ofrece el beneficio al contribuyente de obtención de Pago Provisionales por Utilidades Absorbidas (PPUA) por este crédito en un 100% y sin restitución, considerando además que el contribuyente que soportó el pago del impuesto de primera categoría, hará una deducción de la base que sirvió para determinar el pago voluntario de su renta líquida imponible positiva en los años venideros hasta extinguirla en caso que ésta sea negativa o insuficiente para cubrirla. Esta figura también evoca los Oficios 194 de 2010 y 198 de 2014 del Servicio de Impuestos Internos.

7.4.- NORMAS DE ARMONIZACIÓN Y EL REGISTRO DDAN

Con esta reforma el legislador dispuso un artículo especial para las normas de armonización de los regímenes tributarios en la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Si el contribuyente cambia de régimen de un régimen A) a un régimen B) los registros se traspasan de la siguiente forma:



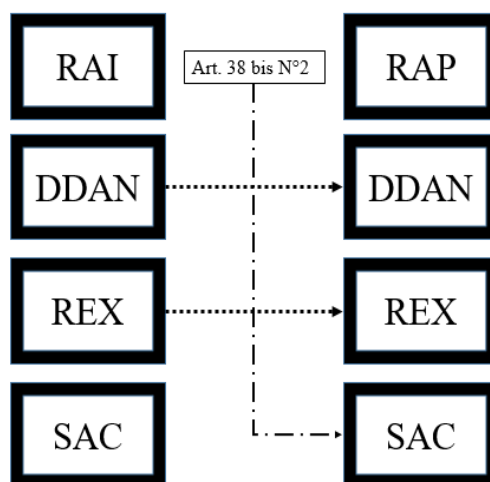
Registro FUF, establecido en la letra b), del N°2, de la letra B), del artículo 14, de la LIR. Se deberá anotar en este registro FUF, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se encontraban anotadas en el registro FUF, a que se refiere la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida⁶⁴.

Notas:

- a) Para la determinación del saldo inicial será igual a la diferencia entre el CPT-RAP-REX-K.
- b) Para el caso del registro DDAN se arrastran los saldos simplemente, tal como se indica.
- c) Este es el mismo caso cuando una sociedad régimen B) absorbe una sociedad del régimen A).
- d) Por regla general no tiene un costo este cambio de régimen dado que las rentas ya se atribuyeron.

⁶⁴ Circular 49 de 2016 del Servicio de Impuestos Internos.

Si el contribuyente cambia de régimen de un régimen B) a un régimen A) los registros se traspasan de la siguiente forma:



Registro FUF, establecido en la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Se deberá anotar en este registro FUF, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se encontraban anotadas en el registro FUF, a que se refiere la letra b), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de imputación parcial de créditos⁶⁵.

Notas:

- a) Para el caso del registro DDAN se arrastran los saldos simplemente, tal como el caso anterior.
- b) La norma establece que el traspaso de régimen B) a régimen A) obliga aplicar el artículo 38 bis N°2, norma de término de giro, y tiene una tasa de 35%. Tiene un costo asociado el cambio de régimen.
- c) El impuesto que se paga por el término de giro va al registro SAC y la renta tributada no queda en ningún registro del régimen A).
- d) Este es el mismo caso cuando una sociedad régimen A) absorbe una sociedad del régimen B).
- e) Se estima pertinente evaluar retirar todo antes de hacer este cambio de régimen.

⁶⁵ Circular 49 de 2016 del Servicio de Impuestos Internos.

Contribuyentes con contabilidad completa que se acogen al régimen simplificado del artículo 14° Ter, N°2 de la LIR:

Por regla general, al cambiar desde un régimen de renta efectiva con contabilidad completa al régimen simplificado del 14 ter letra A), los contribuyentes deben entender retiradas todas las cantidades que se encuentren en su FUT, para efectos de aplicar el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Para estos casos se utiliza la misma mecánica del término de giro, es decir, antes de reforma sería FUT+FUR o CPT-FUNT-K + R.E. para determinar las utilidades pendientes de tributación. Nuevamente no se considera el registro FUF, puesto que el valor libro tributario de los bienes del activo fijo es gasto a contar del 1 de enero del periodo siguiente. . Estas rentas se consideran retiradas al término del ejercicio, lo cual es una ficción porque el retiro no ha ocurrido realmente. Muchos contribuyentes se cambiaron de régimen a contar del año 2015 y tuvieron que haber calculado 31.12.2014 su retiro ficticio con derecho a crédito de IDPC conforme a la Ley N°20.780. Posteriormente, esto fue modificado con la Ley N°20.899 en donde se dio la opción de diferir estas rentas en 5 años. Se podía ejercer la opción hasta el 30 de abril de 2016 o también se podía acoger al impuesto único sustitutivo tasa general del 32% o tasa variable. Esto tiene sentido porque el régimen simplificado del artículo del artículo 14° ter de la LIR, es en base a atribución, y no a un sistema de retiro o acumulación.

Con reforma, los contribuyentes que opten por tributar al régimen simplificado deberán tener presente las siguientes consideraciones:

En el caso de los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las cantidades afectas a IGC o IA acumuladas en la empresa que se entenderán atribuidas, corresponderán a la diferencia positiva que se determine:

Saldo de rentas o cantidades tributables	
CPT +	(+)
RAP	(-)
REX	(-)
K	(-)
<hr/> Atribución	

Ahora bien, en el caso de contribuyentes sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las cantidades afectas a IGC o IA acumuladas en la empresa que se entenderán atribuidas, corresponderán al monto que se determine de acuerdo a la letra a), del N°2, de dicha disposición⁶⁶.

Notas:

- En ambos casos no es considerado el DDAN para la atribución de rentas para el cambio de régimen.
- Los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos para ingresar a dicho régimen simplificado.

⁶⁶ Circular 49 de 2016 del Servicio de impuestos Internos

7.5.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD SOBRE EL REGISTRO DDAN ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Es útil transcribir, en este capítulo, lo que bien señala el profesor Juan Eduardo Figueroa⁶⁷ ”...*la ley es un mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. El orden jerárquico de las normas constituye una exigencia constitucional del principio de legalidad y un resorte técnico ineludible del de seguridad. De suerte que pudiendo extenderse la arbitrariedad de los órganos del Estado tanto en la esfera de creación como a la aplicación del derecho, es lógico que contemplemos la acción del principio de jerarquía normativa como mecanismo generador de seguridad y, simultáneamente, limitativo de la posible arbitrariedad de los órganos del Estado, en uno y otro ámbito.*”

Sin embargo, se identificó en nuestro caso de estudio que antes de la Reforma Tributaria el artículo 14 letra A) N°1 letra c) de la LIR señalaba expresamente que en las divisiones se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al **patrimonio neto** respectivo. Acorde a dicha regulación, el Servicio interpretó que la Ley se refería al patrimonio financiero (contable). Por tanto, se debería efectuar una asignación en base a un guarismo financiero y aplicarlo a registros tributarios generando en la mayoría de los casos asignaciones asimétricas entre lo financiero y tributario⁶⁸.

Pero eso no es todo, el Servicio por la vía administrativa en forma forzosa sostiene que: “*cuando se trate de la división de una sociedad, la diferencia de depreciación anotada en el registro FUT⁶⁹ debe ser traspasada a las nuevas sociedades que nacen producto de la división, conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia y que se transfieran también a las referidas sociedades, ya que dicha diferencia está asociada estrictamente con tales activos, y sus alcances impositivos deben producirse en la sociedad en*

⁶⁷ Figueroa, Juan Eduardo (1985) Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980. Citado por Ugalde y Garcia (2010)

⁶⁸ Una de las explicaciones de las descuadraturas patrimoniales al conjugar variables de distinta naturaleza, a lo que hemos denominado sincretismo financiero y tributario.

⁶⁹ Aun cuando se podría entender que forma parte del FUT en el mismo oficio aclara que: *la diferencia de depreciación acelerada en principio no se agrega al FUT como un ingreso más, sino que como una partida en forma separada para que cuando se reverse en el futuro la depreciación normal en su calidad de diferencia temporal en la Primera Categoría.*

*donde se radican en forma definitiva los mencionados activos, con el fin de resguardar los efectos tributarios que indica en su presentación*⁷⁰.

Luego, en la norma transitoria el artículo 14 letra A) N°2 inciso 1°, el legislador tomó nota de la inconsistencia y hace la corrección indicando que *“En las divisiones se considerará que las rentas acumuladas, así como las reinversiones a que se refiere este número, se asignan en proporción al capital propio tributario determinado a la fecha de la división”*.

Sin embargo, en la norma permanente, en el actual artículo 14 letra D) N°2 y N°3 el error es más notorio aun cuando se señala expresamente: N°2 ... *“En la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), el saldo de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del número 4.-, de dicha letra A), se asignará a cada una de las entidades resultantes en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de éstas”*. El registro b) del número 4 del Régimen Atribuido es el DDAN diferencia de la depreciación normal y acelerada.

N°3 ...” *En la división, el saldo de las cantidades que deban anotarse en los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del número 2.- de la letra B) de este artículo, que registre la empresa a esa fecha, se asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de dichas cantidades*. El registro b) del número 2 del Régimen Semi-Integrado es el mismo DDAN.

Las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en esta materia están reñidas con la Ley aun cuando se aprecia que en el fondo la norma quedó mal redactada y es un error. No obstante, prima el principio de jerarquía de las normas legales. El Servicio viene en auxilio de la Ley y reposiciona el Oficio 2275 de 2003 y en la Circular N° 49 corrige más allá de lo dispuesto en la ley como se asigna el DDAN para el régimen atribuido: *“Ahora bien, en lo que guarda relación con el registro de la letra b), del número 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, **denominado FUF**, originado por la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la*

⁷⁰ Oficio 2275 de 2003 del Servicio de Impuestos Internos.

mencionada diferencia, vale decir, **el FUF deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias**, de tal manera que sus efectos se radiquen de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del FUF que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios”.

Para el régimen semi-integrado lo mismo: “Ahora bien, en lo que guarda relación con el registro de la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, **denominado FUF**, originado por la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia, vale decir, **el FUF deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias**, de tal manera que sus efectos se radiquen de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del FUF que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios”.

Estamos en presencia de una actuación administrativa más allá de lo que dispone la Ley. El Servicio está extralimitando sus facultades y está legislando a través de la emisión de Circulares.

Las normas de derecho común interno no contemplan normas interpretativas que establezcan criterios especialmente aplicables a la legislación tributaria, por lo que en virtud del artículo 2° del Código Tributario será necesario aplicar las normas interpretativas del derecho común⁷¹.

Al respecto se puede comentar que el artículo 6 inciso 1° del Código Tributario, señala que: “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias”

⁷¹ Abundio Pérez, Rodrigo (2006), Manual del Código Tributario, LexisNexis, Santiago. Pág. 85

Al respecto, lo primero que debe destacarse es que la potestad tributaria (creadora de tributos mediante normas de rango legal) no es ilimitada. Por el contrario, aquella tiene límites y dentro de tales límites están las garantías constitucionales de los contribuyentes⁷².

El artículo 6 de la Constitución Política de la República señala: *“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo. La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley”*.

A su vez, el artículo 7 de la Carta Fundamental indica: *“Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”*.

En ningún caso, y por aplicación del principio de jerarquía normativa puede alterar o modificar el contenido de las leyes. El Servicio de Impuestos Internos, al adoptar la medida impugnada, ha actuado fuera del ámbito de su competencia y sin ajustar su actuar a la normativa tributaria vigente, incurriendo en un acto arbitrario e ilegal que vulnera las garantías constitucionales del artículo 19 N° 21 y 22 de la Constitución Política de la República.

Por su parte el Tribunal Constitucional ha señalado que *“en virtud del principio de legalidad no podrá por vía de interpretaciones o de integración analógica, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes”*⁷³

⁷² Ugalde y Garcia (2010) Elusión, Planificación y Evasión Tributaria. LegalPublishing. Pág. 3

⁷³ Tribunal Constitucional (26.11.2007), rol N°773-2007

Por lo tanto, no se podría regular estas materias por actos estatales diversos a la Ley, por ejemplo: por medio de un reglamento, un decreto o una circular. Si ello ocurriera, tal acto adolecería de nulidad de derecho público de acuerdo a la norma constitucional precitada⁷⁴.

El hecho imponible debe estar por un mandato de la Ley, tiene que estar tipificado, tiene que estar caracterizado a través de norma legales, por ley; no por oficios; no por circulares del Servicio de Impuestos Internos. Solo es impuesto lo que está descrito de la Ley.

Debe tenerse presente que en materia tributaria es necesario considerar el principio de legalidad del tributo como elemento interpretativo de las normas propias del derecho tributario. La aplicación y fiscalización de los tributos por parte de la administración debe hacerse en obediencia de la Ley. Al encontrarnos con pasajes oscuros o ambiguos en la Ley, debe recurrirse al principio de legalidad contenido en los artículos 19, números 20, 63 y 65 de la Constitución, y, luego, a las normas generales de interpretación de la Ley, en los artículos 19 al 24 del Código Civil.⁷⁵

⁷⁴ Ugalde y Garcia (2019) Elusión, Planificación y Evasión Tributaria. Pág. 14

⁷⁵ Hurtado Aranedo, Hugo. Tributación Internacional, Legal Publishing, Santiago 2018, pág. 20

8.- CONCLUSIÓN

A la luz del estudio realizado estamos en condiciones de responder las consultas planteadas:

- A) ¿Qué es y por qué se denomina Fondo de Utilidades Financieras (“FUF”) si estamos revisando una norma tributaria?
- B) ¿Existirán diferencias en la aplicación de esta norma antes y después de la reforma tributaria?
- C) ¿Cuál es el efecto impositivo de esta diferencia de depreciaciones en los principales procesos de reorganización empresarial?

Las conclusiones generales y respuestas a estas interrogantes son las siguientes:

1. El concepto “FUF” acuñado por el Servicio de Impuestos Internos por más de 15 años, hasta el año 2016, debe ser considerado inapropiado, dado que se trata de una diferencia entre depreciación normal y la depreciación acelerada, ya que ambas depreciaciones corresponden a criterios meramente tributarios. Las normas financieras se encuentran contenidas en la Norma Internacional de Información Financiera IFRS o NIIF las cuales contienen otros parámetros, criterios y mediciones del desgaste de los bienes o deterioro de la Propiedad Planta y equipos. Por tanto, su denominación correcta es DDAN.

El contribuyente que declare renta efectiva con contabilidad completa que no ejerza la opción de depreciación acelerada no deberá preocuparse del registro de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada. Ya que es una opción y si sólo utiliza la depreciación normal el saldo del registro siempre será cero.

La reforma de la Ley N°20.780 en sus comienzos incorporaba un registro RAI o RUF que se trataba de rentas afectas a impuestos finales. De haberse aplicado este RAI (distinto al de la Ley N°20.899) pudo denominarse con más propiedad Fondo de Utilidades Financieras (“FUF”) o registro de utilidades financieras (“RUF”) dado que residualmente albergaba más conceptos financieros que los de la depreciación acelerada. Incluía todas las diferencias financieras que pudiera tener el contribuyente entre el mundo financiero y tributario. Este registro era muy importante, dado que la norma que se debe aplicar son NIIF.

Al aplicar la depreciación acelerada, el contribuyente deberá necesariamente adecuar sus sistemas de información contable para obtener tres registros auxiliares de activo fijo que son:

- Auxiliar de depreciación normal: Se llevará conforme a los criterios tributarios anexo de activo fijo conforme a la resolución N°43 del 2002 del SII.
- Auxiliar de depreciación acelerada, hiperacelerada o de un décimo del nuevo artículo 31 N°5 bis.
- Auxiliar financiero de Propiedad, Planta y equipos: Se llevará conforme a la Norma Internacional de Información Financiera. Este registro no aplicará la corrección monetaria del Art 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Asimismo, el contribuyente deberá llevar un adecuado control y considerar el registro considerando el orden de prelación ante un eventual retiro, remesa o distribución antes de imputar partidas en el FUNT o REX.

2. Existen efectos tributarios antes y después de reforma con el registro el DDAN. Una de las diferencias capitales entre el DDAN es que antes de reforma al consumir parte de este registro, ya sea, remesas, retiros o distribuciones se iban a los impuestos finales sin derecho a crédito. Después de reforma, al imputar cantidades en este registro si se tiene registro SAC puede llevarse créditos o si no hay SAC el contribuyente puede optar por un pago de crédito de carácter “voluntario”, IDPC que tendrá que pagar la entidad en forma anticipada y luego deberá deducir la base el año siguiente. La particularidad de este crédito es que no restituye y se utiliza en un 100%.

Puede existir el caso de tener un RAI reducido por efecto de descuadratura patrimonial y se puede llevar todos los créditos del SAC consumiendo DDAN.

3. Ni antes ni después de reforma el registro DDAN forma parte del capital propio tributario. Quedó un espacio que el legislador no ha previsto, puesto que, al término de giro el contribuyente no tributa por estos saldos. Como está normado, una empresa con un proyecto de corto plazo puede utilizar depreciación acelerada y una vez concluido el proyecto poner término de giro. En este caso pierde sentido la norma de control puesto

que hay diferencias entre hacer retiros y poner término de giro si tengo un DDAN importante. También existiría distintos efectos tributarios entre una devolución de capital y un término de giro para el caso del DDAN.

4. El Servicio de Impuestos Internos tiene el desafío y deberá aprovechar la oportunidad de revisar el principio de legalidad frente a las instrucciones impartidas respecto del registro DDAN a través de la Circular N° 49 de 2016 que reposiciona el Oficio N°2275 de 2003, que se contrapone abiertamente a lo que señala la Ley especialmente cuando se trate del proceso de división de sociedades que estén involucrados bienes del activo fijo depreciados aceleradamente que señala que se asignará en base al CPT. Aun cuando para efectos prácticos el criterio en el proceso de división es el adecuado, respecto a que el registro DDAN debe seguir la suerte de los activos que lo generaron, esto debe estar tipificado en la Ley y no a través de una Circular del SII.

Ahora bien, es útil que el legislador considere estas observaciones de tal manera de hacer más práctica la Ley en esta materia.

9.- ABREVIATURAS

ART.	Artículo
BCE	Balance
BT	Boletín Técnico
CPT	Capital Propio Tributario
CT	Código Tributario, contenido en el artículo 1°, del DL 830 de 1974
CCMM	Corrección Monetaria
DDAN	Diferencia entre la depreciación normal y acelerada
IA	Impuesto Adicional
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
IGC	Impuesto Global Complementario
INR	Ingresos No Renta
FUF	Fondo de Utilidades Financieras
RUF	Registro de Utilidades Financieras
FUT	Fondo de Utilidades Tributarias
LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta, contenido en el artículo 1°, del DL 824 de 1974
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
PP&E	Propiedad, planta y equipos
RAI	Rentas Afectas a Impuestos
RAP	Rentas Atribuidas Propias
REX	Rentas Exentas
SII	Servicio de Impuestos Internos

10.- BIBLIOGRAFÍA

- Decreto Ley N°1029 de 1975 Incentivo a las nuevas inversiones a través del sistema de amortización acelerada.
- Decreto Ley N°1859 de 1977 Modifica inciso segundo del artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta para estableces un régimen permanente de depreciación acelerada.
- Ley N° 18.293 de 31 de enero de 1984
- Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas
- Ley sobre Impuesto a la Renta, contenido en el artículo 1°, de DL N°824 de 1974
- Código Tributario, contenido en el artículo 1° del DL N°830 de 1974
- Circulares y Resoluciones del Servicio de Impuestos Internos:
 - Circular N°132 de 1975
 - Circular N°123 de 1976
 - Circular N°114 de 1977
 - Circular N°2 de 1978
 - Circular N°8 de 1984
 - Circular N°60 de 1990
 - Circular N°65 de 2001
 - Circular N°6 de 2003
 - Circular N°60 de 2003
 - Circular N°62 de 2014
 - Circular N°10 de 2015
 - Circular N°66 de 2015 (Derogada)
 - Circular N°67 de 2015 (Derogada)
 - Circular N°49 de 2016
 - Resolución Exenta N°2154 de 1990
 - Resolución Exenta N°43 del 2002
 - Resolución Exenta N°130 de 2016
 - Resolución Exenta N°39 de 2017

- Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos:

- Oficio N°2230 de 2017 DDAN en la División
- Oficio N°1998 de 2017 Costo tributario de acciones adquiridas con motivo de la transformación de sociedad de personas
- Oficio N°699 de 2013 Cambio de criterio retiros en exceso devolución de capital
- Oficio N°692 de 2010 Las Reorganizaciones y el FUT
- Oficio N°30 de 2010 Tributación de Devolución de Capital
- Oficio N°2275 de 2003 Instrucciones sobre diferencia de depreciación normal y acelerada
- Oficio N° 6348 de 2003 depreciación acelerada en fusión pierde el carácter de nuevos
- Oficio N° 1.786 de 2000 regímenes de depreciación, depreciación acelerada no pierde la calidad de sistema lineal
- Oficio N°2974 de 2007 Orden de prelación de una S.A. que reparte dividendos y tiene FUNT
- Oficio N° 1.570 de 1998 regímenes de depreciación que establece la Ley de la Renta para efectos tributarios
- Oficio N°483 de 1998 Patrimonio Neto en la División
- Oficio N°677 de 1997 Depreciación acelerada en la división de sociedades
- Oficio N°2219 de 1997 Definición Activo Fijo Tributario
- Oficio N° 2389 del 1997 Fusiones Impropias
- Oficio N° 3.981 de 1999 bienes internados pueden acogerse al mecanismo de depreciación acelerada
- Oficio N°633 de 1993 División de Sociedades de Personas

Página de la web:

- <http://www.emol.com/noticias/economia/2002/08/29/93559/lagos-reitero-que-los-impuestos-no-se-negocian-en-caso-exxon.html>
- Catrilef Epuyao, Luis Alberto. Fondo de Utilidades Tributables, cuarta edición junio 2010 - Legal Publishing Chile
- Centro de Estudios Tributarios CET, Revista N°6 del 2012 - Universidad de Chile
- Rodrigo Ugalde Prieto – Jaime Garcia Escobar, Delitos Tributarios e Infracciones Tributarias, cuarta edición (2011)

- Rodrigo Ugalde Prieto – Jaime Garcia Escobar, Evasión, Planificación y Evasión Tributaria (2010)
- Doreen McBarnet 2003 Taxing Democracy editado por V.A. Brauthwaite. https://www.researchgate.net/publication/242297499_Taxing_Democracy
- Valenzuela Acevedo, Marcelo. NIIF V/S PCGA en Chile, (2007)
- Lavanderos, Jorge. “La Quimera del Cobre”, (1999)
- Lavanderos, Jorge. “El cobre no es de Chile”, (2001)
- Lavanderos, Jorge. “Royalty, Regalía o Renta Minera”, (2003)
- Hurtado Araneda, Hugo. Tributación Internacional, Legal Publishing, Santiago 2018
- Alessandri, Somarriva y Vodanovic (1998), Tratado de Derecho Civil, Editorial Jurídica, Santiago
- Abundio Pérez, Rodrigo (2006), Manual del Código Tributario, LexisNexis, Santiago
