

Hablemos de oportunidades de uso de franquicias tributarias: formas de depreciación de un bien del activo fijo o inmovilizado

Estimados(as):

Todos tenemos internalizado que hay una norma que permite “depreciar” los bienes del activo inmovilizado “de acuerdo a su utilización en la empresa”, que se encuentra en el N° 5 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, existiendo dos regímenes: **la depreciación normal y la depreciación acelerada**. La primera se calcula utilizando la tabla fijada para los distintos bienes, sin ninguna modificación. La segunda, que sólo aplica para los bienes nuevos (adquiridos nuevos o construidos o los internados, donde se incluyen también bienes usados), permite reducir la vida útil normal fijada por el SII a un tercio, calculando con ella la cuota de depreciación que se puede rebajar anualmente, considerando los meses de utilización efectiva.

El concepto relevante para tener derecho a la rebaja por depreciación es la “utilización” del bien en la generación de los ingresos. Por ejemplo, una bodega, una casa o un departamento **que no esté arrendado**, no tiene derecho a utilizar la depreciación como gasto. El concepto que está implícito es el “desgaste por uso”, por lo que cuando el bien no esté siendo utilizado, no es procedente la cuota de depreciación anual que corresponda (se calcula en proporción a los meses del año, considerando la vida útil fijada por el SII). Esto mismo se da para un vehículo o una máquina, que no está en funcionamiento por avería o simplemente por no uso, como ocurre cuando se deja de utilizar una línea de producción o cuando se cierra una planta por mantención (si se cierra un horno de fundición, para reparación, ello implica que no está utilizándose y por lo tanto, por ese período, no procede aplicar “depreciación”).

Aclarado lo anterior, hay otro concepto que también resulta relevante y sobre el cual hay pronunciamiento del SII ([oficio N° 1294, del 08.04.1993](#)): las tablas de depreciación han sido fijadas considerando una **utilización normal de 8 horas y por lo tanto se puede aplicar un uso más intensivo que modificaría el cargo por depreciación normal**. Por ello, si una máquina se utiliza en turno continuo (24 horas) o doble turno (16 horas), se hace aplicable un cálculo diferente, tanto para el cálculo de la depreciación normal, como para la depreciación acelerada, si corresponde. Por ejemplo, si la vida normal de un bien está fijada en 10 años y se usa en forma continua las 24 horas del día, habrá que modificar el cálculo de la vida útil normal a 3 años (esto se puede dar en los camiones, que trabajan en turnos continuos y operados sin chofer; en los buses, donde claramente no son utilizados sólo por 8 horas; en un equipo de aire acondicionado permanente; etc.). Ese mismo bien, si se acoge al régimen de depreciación acelerada, su vida se reduce a un año. Obviamente, esto hay que demostrarlo ante cualquier fiscalización, por lo que se deben tener los medios de prueba que amparen el uso continuo por más de las 8 horas en un turno normal (por ejemplo, el equipo de refrigeración para la conservación de alimentos de un restorán o de una carnicería no puede ser tratado con la tabla de vida útil general, ya que permanecerá en funcionamiento las 24 horas, debiéndose modificar a un tercio, pero sigue siendo vida útil normal), **siendo lo ideal tener un pronunciamiento del Director Regional del SII para el caso puntual**.

Por último, existe un nuevo beneficio denominado “depreciación opcional para Pymes”, que se encuentra normado actualmente en el N° 5 bis del mismo art. 31 de la Ley de la Renta (**1**), y lo pueden aplicar solamente aquellos contribuyentes que en los tres años anteriores al inicio de la utilización de un bien, **nuevo o usado**, tengan un ingreso anual promedio de hasta 25.000 UF. Ello implica considerar como período de **vida útil un año**. Así, si la compra de un bien, independiente de cual sea su vida útil normal, en el mes de diciembre de un año,

cuya utilización comienza en ese mismo momento, en ese año calendario podrá utilizar como depreciación 1/12 de su valor neto. En el próximo período anual, podrá rebajar el resto de los 11/12 (no es “depreciación instantánea”).

Si la empresa tiene un promedio anual de ingresos mayores a 25.000 UF pero inferiores a 100.000 UF, en sus últimos tres años previos a la entrada en uso del bien del activo inmovilizado que someterá a depreciación, puede reducir la vida útil normal, fijada por el SII, pero sólo de bienes nuevos o importados, a un décimo, con lo cual calculará la cuota anual de depreciación que proceda. Así, por ejemplo, si se adquiere un bien nuevo que tiene una vida útil normal de 20 años, lo podrá depreciar en 2 años.

Nota: (1) Este artículo (5° Bis) se modifica en el proyecto de Modernización Tributaria que está en discusión, dejando solamente vigente la aplicación de la reducción de la vida útil normal al 10% de ella y ampliando el ingreso del giro promedio de las empresas beneficiarias hasta 100.000 UF, en los tres últimos años y se dice que el cálculo se debe realizar llevando al valor de la UF, los ingresos de cada período mensual, al valor que ella tenga en el último día de cada mes.

Un ejemplo para que lo consideren en sus inversiones:

Una empresa tenía en su activo un terreno, que lo había adquirido hace mucho tiempo, por lo que su valor de costo era bajo. Al venderlo, obtuvo recursos líquidos y también se le generó una importante utilidad, que será afectada con el impuesto de Primera Categoría en el período de la venta (supongamos régimen atribuido: 25%).

Las alternativas para reinversión en la misma empresa son varias, pero una de ellas puede ser la compra de bodegas o departamentos, para su arrendamiento. Esto lo podemos comparar con un depósito a plazo.

Si se opta por comprar las bodegas o departamentos para renta, supongamos en julio de 2019, ello genera la adquisición de un activo inmovilizado y la aplicación de la depreciación desde la utilización de dicho bien (desde su arrendamiento, que partirá en septiembre de 2019). Dado lo que ya hemos conocido en el texto anterior, la empresa debe definir si es posible aplicar el sistema de depreciación a un año. Si la referida compañía no tiene ingresos anuales promedio en los tres últimos años superiores a 25.000 UF (a junio 2019 ello es aproximadamente \$698 millones), puede rebajar como depreciación en el año 2019 1/3 del valor total de la compra de dichas bodegas, con lo cual seguramente disminuirá fuertemente su utilidad afecta al impuesto de Primera Categoría (es 1/3 dado que son 4/12 meses de un año, considerando que las arrienda a partir de septiembre, que sería el inicio de la utilización del bien adquirido).

Si la misma empresa tiene ingresos promedio de más de 25.000 pero menores a 100.000 UF (a junio 2019 ello es aproximadamente \$2.790 millones), puede reducir la vida útil de los bienes “adquiridos nuevos” hasta un décimo, para calcular la depreciación. En el ejemplo planteado, supongamos que la empresa adquiere las bodegas nuevas, que tienen una vida útil normal de 50 años, ella se puede reducir a 5 años, con lo cual en el año 2019 se aplicaría una cuota de depreciación de 4/60 (4 meses de 60 como vida útil total reducida a un décimo de la vida útil normal).

Si no tomara la opción de comprar las bodegas o los departamentos, destinando los recursos a un depósito a plazo, la empresa seguirá con la utilidad obtenida en la venta del terreno y tendrá que pagar el impuesto en abril del año siguiente, sin poder postergar en ninguna proporción esa obligación.

¿Cómo separo el valor de las construcciones del valor del terreno cuando la escritura y/o la factura de compra de un bien raíz indica un precio único?

Como ya lo hemos comentado, el terreno no es depreciable, por lo que debe separarse del valor de la construcción de un bien inmueble. Pero en la generalidad de los casos no hay esa separación al momento de adquirir un bien raíz y se comete el error de dejarlo como un valor único y obviamente todo depreciable, lo que es una observación típica al momento de cualquier revisión de parte del SII. Para evitar esto, hay que separar los conceptos, asignando el valor al terreno y a la construcción.

Para esos efectos podemos citar lo indicado por el SII en el Oficio N°005, de 02.01.2018:

“para los efectos del cálculo de la depreciación de un bien inmueble y específicamente para los fines de determinar el valor del terreno no depreciable de dicho bien, cabe expresar que en aquellos casos en que terreno y construcción hayan sido adquiridos conjuntamente en un solo acto y los documentos que acrediten formalmente dicha adquisición, como la escritura y, cuando corresponda, la factura respectiva, no exista constancia del valor específico, detallado y separado, tanto del terreno como de la construcción, para determinar cuál es la parte del valor de adquisición del inmueble que corresponde considerar como valor del terreno se utilizará uno de los siguientes procedimientos:

1. El contribuyente podrá efectuar una tasación comercial del terreno, a la fecha de adquisición del inmueble, sin perjuicio de las facultades generales de fiscalización del Servicio respecto de dicha tasación; o bien,

1. Se determinará el porcentaje que representa el valor de tasación fiscal del terreno, en el valor de tasación fiscal total del inmueble. El porcentaje determinado en la forma indicada, aplicado sobre el valor de adquisición del inmueble, determinará el valor de adquisición del terreno, para los efectos tributarios ya comentados. Para los fines del cálculo señalado, los valores de tasación fiscal tanto del terreno como del total del inmueble.

En aquellos casos en que no pueda aplicarse el procedimiento indicado en este número, porque en el avalúo fiscal del inmueble no se indica el valor del terreno, como por ejemplo en el caso de departamentos, bodegas y estacionamientos de un edificio, en que el valor del terreno se encuentra prorrateado en el valor de éstos junto con el valor de otras construcciones de uso comunitario, como sala de eventos, sala de ejercicios, etc. el avalúo del terreno deberá consultarse a este Servicio.”

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja_005.htm

Una simplificación que se requiere para no seguir con registro obligatorios que a estas alturas pueden no ser justificados

Todos sabemos que la depreciación normal es la que se “utilizaba” para el registro contable, con lo cual no existían diferencias entre el valor contable o financiero y el valor tributario. Pero, cuando el contribuyente opta por el régimen de “depreciación acelerada”, se generan diferencias, considerando que antes el valor contable se calculaba utilizando el método de depreciación normal (años de vida útil fijados por el SII).

Pero ahora cuando las empresas que usan el régimen de depreciación acelerada, deben llevar el control entre la diferencia de depreciación acelerada y la depreciación NORMAL, en el Registro de Rentas Empresariales que lleven, dependiendo el Régimen a que se encuentren acogidos.

El llevar ese control, obliga a todas las empresas que utilicen la depreciación acelerada a llevar 3 Libros Auxiliares de Activo:

1. El de la depreciación financiera, bajo norma IFRS,
2. El Tributario, bajo Depreciación Acelerada y
3. El de la Depreciación NORMAL de los activos fijos.

Lo anterior, porque la diferencia que se debe registrar en el Control de Rentas Empresariales, es la diferencia entre **DEPRECIACIÓN NORMAL Y LA ACELERADA**.

Hoy en día lo que hacen todas las empresas, es registrar la diferencia entre la depreciación financiera y la tributaria, pero eso no es lo correcto, dado que la depreciación financiera puede utilizar un valor distinto (por ejemplo, con las normas IFRS la valorización del activo cambia y ya no es el costo corregido, sino el valor justo. Así que los contribuyentes que utilicen la depreciación acelerada, deben comenzar a llevar el Libro Auxiliar con la **Depreciación Normal** de los bienes.

El fundamento para tener que cumplir con lo anterior está establecido en el inciso cuarto del artículo 31 N°5, inciso tercero, de la Ley de la Renta, que establece lo siguiente:

“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.”

La Circular N°65 de fecha 25 de septiembre de 2001, en N° III, INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA, letra B **Modificación introducida al N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta**, estableció la forma en que se debía llevar este control, que a esa fecha se reconocía en el Registro FUT, las instrucciones precisas, son las siguientes:

“3) 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 en 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.”

Posteriormente, con la Reforma Tributaria, la Resolución Exenta N°130 de 30 de diciembre de 2016, estableció el formato de los nuevos registros para los regímenes A y B del Artículo 14 de la Ley de la Renta, señalando que **la diferencia entre la depreciación normal y acelerada**, debe ser reconocida en una de las columnas de estos registros, denominándola Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal (DDAN).

Lo anterior debería derogarse y evitar el doble control, ya que claramente no aporta a la simplificación de los procesos y la depreciación acelerada (como también la futura **depreciación instantánea** (2)), no debería generar carga administrativa diferente, dado que bastará considerar la depreciación financiera, que tiene otras bases u formas de cálculo, haciendo los ajustes sólo a nivel de Renta Líquida Imponible, sin la necesidad de otros registros, lo que debiera ser una tarea del Servicio de Impuestos Internos y proponer el cambio en el proyecto que está en discusión, sugiriendo al Ministerio de Hacienda que lo incluya en alguna de las propuestas de la discusión en tramitación.

.... Esperamos que en el futuro “cercano” también esté el beneficio de la “depreciación instantánea”, que está en el proyecto de Reforma Tributaria en discusión y se aplicaría también a las Pymes, con lo cual se apoya a una rebaja directa en el mes en que se inicia la utilización del bien el cargo por depreciación (esto incentiva la reinversión y la renovación de activos inmovilizados; pero no deberían generarse registros o controles por diferentes valores, como el antes comentado que actualmente está en aplicación).

*(2) La **depreciación instantánea** está incluida en el proyecto de Modernización Tributaria, específicamente en los arts. 21 y 22 transitorios, que permite para un caso reconocer, a todo tipo de contribuyente, como depreciación instantánea el 50% del valor del bien nuevo o importado, adquirido dentro de los 24 meses siguientes de promulgada la norma legal, en el mes en que se empiece a utilizar, y el otro caso es para las empresas que instalen bienes nuevos o importados en la Región de la Araucanía, donde la opción es para depreciar el 100% del valor de los bienes nuevos o importados, en el mes en que se adquieran para destinarlos a la mencionada región.*

*Nota: Sugerimos evaluar nuevamente la eliminación de considerar en forma distinta la valorización para efectos de cálculo de la RLI de las empresas y el valor a registrar para efectos de los impuestos finales, donde nuevamente se insiste en realizar el reconocimiento de la diferencia en el Registro DDAN del art. 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, que seguirá obligando a tener más controles (depreciación normal, depreciación acelerada y ahora también los bienes que sean afectados por la depreciación instantánea). Sugerimos eliminar la obligación de control tributario en estos registros, dado que no le vemos real aplicación, menos para sustentar un gravamen calculado de forma distinta frente a los impuestos finales (recuerden que ya comentamos que las empresas incluso usan la depreciación normal como cálculo financiero, lo que además también deberá **llevarse** como **dato acumulable**).*

Saludos,



OMAR A. REYES RÍOS
Ricardo Lyon 222, Of 703, Providencia
Fono: +56 222 701 000 • www.circuloverde.cl