EFECTO TRIBUTARIO DE LA DIFERENCIA ENTRE LA DEPRECIACIÓN ACELERADA Y LA NORMAL CUANDO ÉSTA FORMA PARTE DEL FONDO DE UTILIDAD TRIBUTABLES (FUT)

Artículo preparado por el
Centro de Estudios Tributarios
de la Universidad de Chile (CET UChile)

Las Empresas que se encuentran obligadas a tributar en base a renta efectiva determinada contabilidad completa con balance general, por el desarrollo de alguna actividad o la explotación de bienes, para la determinación de su renta deben aplicar las normas que establecen los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta. De esta manera por las inversiones que materialicen y que formen parte del activo fijo, pueden optar por el régimen de depreciación acelerada, cuando se cumplan con los requisitos que establece el N°5 del artículo 31 del mencionado cuerpo legal. Dicho régimen permite que en un menor tiempo se recupere la inversión en activo fijo. Sin embargo, en ciertas circunstancias este beneficio tributario genera efectos en la tributación de los dueños de las empresas, cuando estos materializan un retiro o distribuciones. Esto último es lo que nos motiva a realizar el siguiente estudio, bajo la estructura que se indica.

I. Normativa legal

Es así como el artículo 31 en su inciso tercero de la Ley de la Renta, expresa: "Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio":

5° …… inciso tercero, agregado por el N°2 de la letra e) del artículo 2° de la Ley N° 19.738 de 2001, establece: "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.".

II. Instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, mediante Circular N° 65 de fecha 25-09-2001

En término generales dicha instrucción 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.

En la citada instrucción se agrega, que los contribuyentes que se acojan por primera vez al régimen de depreciación acelerada a partir del año 2001, deben proceder de la siguiente manera en lo referente a la materia en comento:

1. 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;

2. Se deducirán de las sumas del punto precedente, las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada a los bienes, siempre que las cantidades acumuladas en primer término no se hayan retirado o distribuido.

3. Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a la diferencia indicada en el punto uno precedente, dicho repartos de beneficios quedarán afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional según sea el caso, sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría a que se refieren los artículo 56 N°3 y 63 de la Ley de la Renta, por cuanto, la diferencia de depreciación corresponde a una suma que no ha sido afectada con impuesto de Primera Categoría, y

4. Las empresas que se acojan al régimen de depreciación acelerada, a contar del año 2001 en adelante, deberán mantener registrado en sus libros contables todo los procedimientos de la depreciación tanto acelerada como normal, de cada bien del activo inmovilizado, y la diferencia que se determine de la comparación de ambas partidas.

III. Situación práctica (Supuesto)

EMPRESA	:	SOCIEDAD COMERCIAL LA LUZ LTDA.
GIRO	:	COMERCIO
AÑO COMERCIAL	:	2009
DOMICILIO	:	SANTIAGO

Por intermedio de su representante legal, al 31 de Diciembre de 2009, proporciona la siguiente información:

1. Registro FUT al 31-12-2008

1	Provisión de Impuesto de Primera Categoría incluido en la R.L.I. del año 2008, sin derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría….	$ 3.800.000

2. Antecedentes tributarios:

1.	Pérdida Tributaria determinada al 31-12-2009	($ 25.000.000)
2.	Gastos Rechazados – año 2009, afectos al artículo 21 de la Ley de la Renta……	$ 1.500.000
3.	Retiro de los socios – año 2009:	
	a) Persona Natural	$ 3.000.000
	b) Persona Jurídica	$ 7.000.000
4.	Retiro presunto por uso goce de bienes, socio Persona Natural al 31-12-2009……..	$ 350.000
5.	Impuesto de Primera Categoría, Pagado, abril-2009, (PPM)	$ 3.800.000

3. En el Libro FUT, se registra el siguiente Anexo de Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal de Activo Fijo, desde el año 2001 a la Fecha:

Anexo de Activo Fijo Régimen de Depreciación Acelerada							
	Concepto	Valor Libro Actualizado $	Depreciación Acelerada Acumulada Actualizada $	Valor neto Tributario Actualizado $	Vida útil Restante	Depreciación del ejercicio $	Diferencia entre depreciación acelerada y normal $
	Año 2008						
*	Maq. Nº 1	9.000.000		9.000.000	1/3	3.000.000	2.100.000
	Año 2009						
*	Maq. Nº 1	9.000.000	3.000.000	6.000.000	1/2	3.000.000	2.100.000
	Total Anexo de Diferencia entre Depreciación acelerada y normal 31-12-2009						4.200.000
	Menos: Saldo traspasado a FUT, por existir retiros no cubiertos con saldo de FUT…….						(4.200.000)
	Saldo de diferencia a informar el Recuadro N° 6, del Form. N° 22 A.T. 2010						$ 0 ========

Anexo de Activo Fijo Régimen de Depreciación Normal						
	Concepto	Valor Libro Actualizado $	Depreciación Normal Acumulada Actualizada $	Valor neto Tributario Actualizado $	Vida Útil Restante	Depreciación del ejercicio $
	Año 2008					
*	Máq. Nº 1	9.000.000		9.000.000	1/10	900.000
	Año 2009					
*	Máq. Nº 1	9.000.000	900.000	8.100.000	1/9	900.000

4. Información a consignar en el Formulario Nº 22 Año Tributario 2010:

Recuadro Nº 6: Datos de FUT

Diferencia entre depreciación acelerada y normal	776		+
Saldo acumulado por diferencia entre depreciación acelerada y normal (Art.31 Nº 5 LIR)	845		

IV. Solución del caso práctico propuesto

1. Confección del Registro FUT al 31-12-2009

	Detalle	FUT $	Ut. neta c/crédito $	Impto.1° Categoría $	Diferencia entre depreciación acelerada y Normal $	Crédito por Impuesto de Primera Categoría $
1	Remanente 2008	3.800.000		3.800.000		
(+)	Reajuste a Dic.2009, 0%	0		0		
	Remanente reajustado	**3.800.000**		**3.800.000**		
	Menos. G. Rechazados					
(-)	Impto.1° Categoría Pagado Abril-2009, $ 3.800.000	(3.800.000)		(3.800.000)		
=	**Saldo reman. FUT-2008**	**0**		**0**		
2	Pérdida Tributaria-2009	(25.000.000)	(25.000.000)			
	Menos. G. Rechazados					
(-)	Afectos al Artículo 21 LIR	(1.500.000)	(1.500.000)			(255.000)
	Saldo ingreso FUT	(26.500.000)	(26.500.000)	0		(255.000)
10	Imputación de retiros					
	Más:					
(+)	Diferencia de depreciación Acelerada y normal	4.200.000		4.200.000	0	
	Imputaciones:					
(-)	Persona Natural, retiro presunto	(350.000)		(350.000)	0	
(-)	Persona Natural, 30% *	(1.155.000)		(1.155.000)	0	
(-)	Persona Jurídica, 70% **	(2.695.000)		(2.695.000)	0	
=	**Remanente de FUT año Siguiente-2010**	**(26.500.000)**	**(26.500.000)**	**$ 0**		(255.000)

2. Anexo de retiros, relación porcentual de los retiros y retiros en exceso al 31-12-2009

ANEXO						
	Retiros	$	Relación Porcentual	Retiros $	Imputado FUT $	Retiros en excesos $
*	P. Natural	3.000.000	30%	3.000.000	1.155.000	1.845.000
**	P. Jurídica	7.000.000	70%	7.000.000	2.695.000	4.305.000
	Total	10.000.000	100%	10.000.000	3.850.000	6.150.000

3. RECUADRO N° 6, FORMULARIO N° 22 A.T. 2010

Saldo rentas e ingresos al 31-12-83	224		
Remanente de FUT ejercicio anterior con crédito	774		+
Remanente de FUT ejercicio anterior sin crédito	775	3.800.000	+
Saldo negativo ejercicio anterior	284		-
R.L.I. 1° Categoría del ejercicio	225		+
Pérdida Tributaria 1° Categoría del ejercicio	229	25.000.000	-
Gastos Rechazados afectos al Art. 21	623	5.300.000	-
Gastos Rechazados no gravados con el Art. 21	624		-
Inversiones recibidas en el ejercicio (Art. 14)	227		+
Diferencia entre depreciación acelerada y normal	776	4.200.000	+
Dividendos y retiros recibidos, participaciones en contabilidad simplificada y otras provenientes de otras empresas	777		+
FUT devengado recibido de sociedad de personas	781		+
FUT devengado traspasado a sociedades de personas	821		-
Reposición Pérdida Tributaria	782		+
Rentas presuntas o participación en rentas presuntas	835		+
Otras partidas que se agregan	791		+
Partidas que se deducen (Retiros presuntos, etc.)	275	350.000	-
Retiros o Distrib. Imputados al FUT en el ejercicio	226	3.850.000	-
Remanente FUT para Ejerc. Sgte., con crédito	231		=
Remanente FUT para Ejerc. Sgte., sin crédito	318		=
Saldo negativo para el ejercicio siguiente	232	26.500.000	=
Remanente Crédito Impto. 1° Categ. ejercicio año anterior	625		+
Crédito Impto. 1° Categ. del Ejercicio	626	255.000	+
Crédito Impto.1° Categ. FUT devengado recibido de sociedades de personas	854		+
Crédito Impuesto. 1° Categ. Utilizado en el ejercicio	627	255.000	-
Remanente Crédito Impuesto 1ª Categ. Ejercicio siguiente	838		=
Saldo acumulado por difer. entre depreciación acelerada y normal (Art.31 Nº 5 LIR)	845	0	
Remanente FUNT ejercicio anterior	818		+
Saldo negativo FUNT ejercicio anterior	842		-
FUNT positivo generado en el ejercicio	819		+
FUNT negativo generado en el ejercicio	837		-
Retiros o Distrib. Imputados al FUNT en el ejercicio	820		-
Remanente FUNT para el ejercicio siguiente	228		=
Saldo negativo FUNT para el ejercicio siguiente	840		=
Dividendos afectos no imputados al FUT	836		
Exceso de retiros para el ejercicio siguiente	320	6.150.000	

V. Comentarios:

1. Antes de efectuar los comentarios sobre la materia analizada, es necesario recordar que para las Empresas obligadas a tributar en la Primera Categoría en base a renta efectiva, acreditada ésta mediante contabilidad completa y Balance General, por el desarrollo de una actividad o la explotación de bienes, la depreciación de bienes del Activo Fijo representa para los referidos entes, la recuperación de la inversión en el tiempo de la vida útil fijada por el Servicio de Impuestos Internos, por la vía de la imputación como gasto, lo que en definitiva representa un beneficio tributario.

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 Servicio de Impuestos Internos, en un período determinado, y por supuesto sin derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría, debido a que dicha diferencia no se afectó con el citado tributo.

   Ahora bien, en la actualidad la modificación en comento tiene justificación, en efecto, antes de la modificación legal y en forma especial para el caso de los retiros, cuando los dueños de empresa que no eran sociedades anónimas materializaban retiros que superaban las utilidades retenidas en el FUT (negativo) tomaban la decisión de efectuar término de giro a la actividad, se liberaban de la tributación de los impuestos personales postergando la tributación de esta diferencia temporal, lo que hoy día no ocurre producto de la modificación en comento.

   Por otra parte, se puede señalar que la depreciación 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.

3. Cabe hacer presente que la depreciación acelerada constituye para las empresas que se benefician de ella, una franquicia tributaria reflejada en una disminución de la obligación tributaria en el período de vida útil del bien (reducida a un tercio), ya que conlleva a disponer de mayores recursos al permitir recuperar en un menor tiempo la inversión en tales bienes. Para que se cumpla lo anterior no deben existir retiros en exceso como tampoco dividendos provisorios durante el ejercicio.

4. Es necesario comentar que las empresas que opten por aplicar el régimen de depreciación acelerada a los bienes del activo fijo, deben tener presente que mientras el bien tenga vida útil normal, en la respectiva empresa o sociedad no deben producirse retiros en exceso o dividendos provisorios en el ejercicio ni retiros presuntos por uso y goce de bienes de la empresa de acuerdo al artículo 21 de la Ley de la Renta, lo anterior es una gran condición para estar en presencia de una franquicia tributaria efectiva.

5. Finalmente podemos decir que los comentarios anteriores se evidencian en el desarrollo del caso propuesto, donde la empresa al 31-12-2009, presenta pérdida tributaria $ 25.000.000, retiros por $ 10.000.000, retiros presuntos por uso goce de bienes $ 350.000 y fondo diferencia entre la depreciación acelerada y normal por $ 4.200.000.

   Ahora bien, al proceder a la confección del registro FUT, de acuerdo a las instrucciones impartidas por SII, los retiros que resultan tributables son los retiros presuntos por su valor total, y los retiros efectivos por un valor de $ 3.850.000, la suma de ambos retiros corresponden al fondo de diferencia de depreciación acelerada y normal $ 4.200.000 al cual fueron imputados, no existiendo al interior de la empresa utilidades tributables retenida alguna. Es aquí donde se puede apreciar que la tributación de la diferencia temporal producto del uso de la depreciación acelerada se anticipa. Sin embargo, el valor de $ 4.200.000, es un valor que no puede compensarse de las diferencias negativas que se producirán en el futuro desde el cuarto año, al comparar la depreciación acelerada y normal, de esta manera los contribuyentes de los impuestos personales tributaran por una renta que sus empresas no han generado, produciéndose una mayor tributación que en el futuro no es compensada.