

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL ACTIVO INMOVILIZADO

Luis González Silva

Colaborador
Centro de Estudios Tributarios,
Colaborador CET UChile



1.- INTRODUCCIÓN

La Ley sobre Impuesto a la Renta contiene disposiciones específicas respecto al tratamiento tributario del activo inmovilizado, tanto en lo referido al crédito por inversión en dicho tipo de bienes, como a la depreciación de los mismos, las cuales están contenidas en los artículos 33 bis y 31 N° 5, respectivamente.

El 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, la cual introduce modificaciones al sistema de tributación e introduce diversos ajustes al sistema tributario, conocida también como Reforma Tributaria. Dentro de estas modificaciones se encuentran aquellas incorporadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta, referente a incentivos a la inversión y depreciación del activo inmovilizado.

Los principales cambios que se introducen dicen relación con el establecimiento de créditos por inversión en activo inmovilizado o mecanismos de depreciación diferenciados, de acuerdo al tamaño del contribuyente, ofreciendo mayores beneficios para aquellos contribuyentes categorizados como micro, pequeña y medianas empresas. Lo anterior, instaurado a través de normas de carácter permanente y transitorio.

A través del presente Reporte Tributario continuaremos con el análisis de la Reforma Tributaria, enfocándonos en aquellas disposiciones que comienzan a regir desde el 1° de octubre de 2014, afectando de esta forma al año tributario 2015.

2.- CRÉDITO POR ADQUISICIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO

Con la publicación de la Ley N° 20.780, del 29.09.2014, este crédito sufrió algunas modificaciones, las que se pasan a comentar a continuación, previa explicación de la operatoria del beneficio antes de la vigencia de la señalada ley.

2.1.- Antes de la Reforma Tributaria (Ley N° 20.780)

El artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁶⁶ establece un crédito en contra del impuesto de primera categoría, el cual procederá cuando exista inversión en activo fijo adquirido nuevo o terminado de construir en el ejercicio.

Requisitos para hacer uso del crédito:

- i. Ser contribuyentes de primera categoría y declarar su renta efectiva según contabilidad completa.
- ii. Debe tratarse de inversión en bienes del activo inmovilizado nuevos o terminados de construir en el ejercicio. Se considera parte del activo inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra.
- iii. Se excluye del beneficio en comento, en el caso de los bienes construidos, a las obras que consisten en mantención o reparación de éstos. Asimismo, tampoco dan derecho a este crédito los activos que puedan ser usados con fines habitaciones o de transporte, salvo los camiones, camionetas con cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga o buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros¹⁶⁷.
- iv. Este crédito no aplica a las empresas del Estado, ni a las empresas en que el Estado, sus organismos o empresas o las municipalidades tengan una participación o interés superior al 50% del capital.
- v. Tampoco aplica este crédito respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento con opción de compra.

Mecanismo de cálculo e imputación del crédito.

¹⁶⁶ En adelante, indistintamente LIR.

¹⁶⁷ En este último caso deben estar inscritos como tales en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros del Ministerios de Transporte y Telecomunicaciones.

- i. El crédito corresponde al equivalente al 4%.
- ii. Dicho guarismo se aplica sobre el valor actualizado¹⁶⁸ de los bienes adquiridos o terminados de construir en el ejercicio. En caso de bienes adquiridos nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.
- iii. El crédito debe ser determinado antes de aplicar la depreciación tributaria del bien, lo cual implica que el valor tributario del bien disminuye en la cantidad a que asciende el crédito en comento.
- iv. El crédito así determinado no puede exceder de 500 UTM.
- v. Finalmente, el señalado crédito se aplica en contra del impuesto de primera categoría del año en que ocurra la adquisición del activo fijo. En caso de producirse un exceso, éste no tendrá derecho a devolución.

Por ejemplo. Un contribuyente adquiere un activo fijo nuevo en la suma de \$45.000.000 durante el año 2013. La variación del IPC desde la adquisición hasta diciembre de ese año fue de 2,3%. Asumiendo que el contribuyente cumple todos los requisitos para hacer uso del crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR, a continuación procederemos a calcular el monto de dicho crédito:

Valor de Adquisición del Bien	\$ 45.000.000
Corrección Monetaria (2,3%)	\$ 1.035.000
Valor Actualizado del bien al 31.12.2013	\$ 46.035.000
Crédito Art. 33 bis LIR (4%)	\$ 1.841.400
Valor del Bien para Depreciación	\$ 44.193.600

Tal como se señaló, el crédito se determina aplicando la tasa sobre el valor actualizado del bien. Además, se aprecia claramente que el valor del bien susceptible de depreciación será menor al valor de adquisición del mismo, debido a que este último disminuyó a causa del crédito determinado.

¹⁶⁸ Conforme a las normas del artículo 41 de la LIR.

2.2.- Después de la Reforma Tributaria (Ley N° 20.780)¹⁶⁹

Con la Reforma Tributaria se introducen modificaciones al artículo 33 bis de la LIR, las que contienen disposiciones permanentes y transitorias, rigiendo estas últimas desde el 1° de octubre de 2014 al 1° de octubre de 2015. Las disposiciones permanentes comienzan a regir desde el 1° de enero de 2015.

Disposiciones Transitorias. Estas disposiciones están dirigidas exclusivamente a las micro, pequeña y medianas empresas, toda vez que se limita su aplicación a aquellos contribuyentes con un promedio de ventas igual o inferior a UF 100.000.

a) Crédito para Micro y Pequeñas Empresas¹⁷⁰. Podrán acceder a un crédito de un 8%.

Podrán acceder a este crédito:

- i. Aquellos contribuyentes que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra bienes destinados al activo inmovilizado.
- ii. Que el promedio de ventas anuales de los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra no supere las UF 25.000.
- iii. Para estos efectos, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales, según el valor de dicha unidad al término de cada mes. En caso que la empresa tenga una existencia menor a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.
- iv. En todo lo demás se aplicarán las disposiciones del artículo 33 bis de la LIR, por lo que son válidas las precisiones efectuadas en el punto 1 anterior, como por ejemplo, el tope de las 500 UTM.

¹⁶⁹ Disposiciones incorporadas en el numeral 17 del artículo 1° de la Ley N° 20.780, en concordancia con la letra b) del artículo primero y numeral VII del artículo tercero, ambos de las disposiciones transitorias.

¹⁷⁰ El artículo 2 de la Ley N° 20.416, de 2010, señala que “Son microempresas aquellas empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro no hayan superado las 2.400 unidades de fomento en el último año calendario; pequeñas empresas, aquellas cuyos ingresos anuales por ventas, servicios y otras actividades del giro sean superiores a 2.400 unidades de fomento y no exceden de 25.000 unidades de fomento en el último año calendario...”.

- v. Crédito para Medianas Empresas¹⁷¹. Podrán acceder a un crédito que fluctuará de un 4% a un 8%, el cual se determinará con la siguiente fórmula:

$$\frac{8\% \times (100.000 - \text{Ingresos Promedios Anuales en UF})}{75.000} = \% \text{ a aplicar}$$

Cabe señalar que si el resultado de esta fórmula es menor al 4%, será esta última tasa la que se aplicará como crédito.

Podrán acceder a este crédito:

- i. Aquellos contribuyentes que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra bienes destinados al activo inmovilizado.
- ii. Que el promedio de ventas anuales de los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra sea superior a UF 25.000 y menor o igual a UF 100.000.

Para estos efectos, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales, según el valor de dicha unidad al término de cada mes. En caso que la empresa tenga una existencia menor a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

En todo lo demás se aplicarán las disposiciones del artículo 33 bis de la LIR, por lo que son válidas las precisiones efectuadas en el punto 1 anterior.

Disposiciones Permanentes. Estas disposiciones contienen beneficios para todos los tamaños de contribuyentes (micro, pequeñas, medianas y grandes empresas), pero con tasas de crédito diferenciadas, y comienzan a regir desde el 1° de enero de 2015.

- a) Requisitos para acceder al crédito.
 1. Requisitos comunes. Los siguientes requisitos para tener derecho al crédito del artículo 33 bis son comunes para las micro, pequeñas, medianas y grandes empresas:
 - i. Ser contribuyente de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa.

¹⁷¹ Según definición del artículo 2 de la Ley N° 20.416, de 2010.

- ii. Que hayan adquiridos nuevos, terminado de construir o tomado en arrendamiento con opción de compra, bienes del activo inmovilizado en el ejercicio.
 - iii. Se excluye del beneficio en comento, en el caso de los bienes construidos, a las obras que consisten en mantención o reparación de éstos. Asimismo, tampoco dan derecho a este crédito los activos que puedan ser usados con fines habitacionales o de transporte, salvo los camiones, camionetas con cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga o buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros.
 - iv. Este crédito no aplica a las empresas del Estado, ni a las empresas en que el Estado, sus organismos o empresas o las municipalidades tengan una participación o interés superior al 50% del capital.
 - v. Tampoco aplica este crédito respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento con opción de compra.
2. Requisitos Específicos para Micro y Pequeñas Empresas. Podrán acceder al crédito siempre que cumplan los siguientes *requisitos*:
- i. Que el promedio de ventas anuales de los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra bienes del activo inmovilizado no supere las UF 25.000.
- Para estos efectos, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales, según el valor de dicha unidad al término de cada mes. En caso que la empresa tenga una existencia menor a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.
3. Requisitos Específicos para Medianas Empresas. Podrán acceder al crédito siempre que cumplan los siguientes *requisitos*:

- i. Que el promedio de ventas anuales de los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra sea superior a UF 25.000 y menor o igual a UF 100.000.

Para estos efectos, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales, según el valor de dicha unidad al término de cada mes. En caso que la empresa tenga una existencia menor a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

4. Crédito para Grandes Empresas. Podrán acceder al crédito siempre que:

- i. El promedio de ventas anuales de los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra sea superior a UF 100.000.

b) *Mecanismo de cálculo e imputación del crédito.*

1. Para las micro y pequeñas empresas la tasa del crédito es del 6%.
2. Para las grandes empresas la tasa del crédito es de un 4%.
3. Para las medianas empresas, la tasa de crédito fluctuará de un 4% a un 6%, el cual se determinará con la siguiente fórmula¹⁷²:

$$6\% \times \frac{(100.000 - \text{Ingresos Promedios Anuales en UF})}{75.000} = \% \text{ a Aplicar}$$

- i. La tasa que corresponda se aplica sobre el valor actualizado de los bienes adquiridos o terminados de construir en el ejercicio. En caso de bienes adquiridos nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.

¹⁷² Si el resultado de la fórmula es menor al 4%, será esta última tasa la que se utilice.

- ii. El crédito debe ser determinado antes de aplicar la depreciación tributaria del bien, lo cual implica que el valor tributario del bien disminuye en la cantidad a que asciende el crédito en comento.
- iii. El crédito así determinado no puede exceder de 500 UTM.
- iv. Finalmente, el señalado crédito se aplica en contra del impuesto de primera categoría del año en que ocurra la adquisición del activo fijo. En caso de producirse un exceso, éste no tendrá derecho a devolución.

3.- MECANISMOS DE DEPRECIACIÓN DEL ACTIVO INMOVILIZADO

La depreciación del activo inmovilizado, desde el punto de vista tributario, está regulada en el N° 5 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en donde se señala que, para determinar la renta líquida, procederá la deducción como gasto, en cuanto se relacione con el giro del negocio, de una cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado.

Hasta antes de la publicación de la Ley N° 20.780, existían sólo 2 opciones¹⁷³ a las cuales podía optar el contribuyente, pero con la entrada en vigencia de esta ley podríamos decir que se agregan 2 nuevas opciones de depreciación, según se analiza a continuación.

3.1.- Antes de la Reforma Tributaria (Ley N° 20.780)

Depreciación Normal de los Bienes del Activo Inmovilizado. Este régimen de depreciación permite a los contribuyentes deducir como gasto una cuota anual de depreciación determinada en forma lineal, en función de los años de vida útil¹⁷⁴ de los bienes del activo inmovilizado, previa actualización instruida en el artículo 41 de la LIR y calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo. Cabe precisar que los bienes depreciables pueden ser nuevos o usados, y dicho proceso comienza a contar de su utilización en la empresa.

Por ejemplo: El 10 de agosto del año 2013, la empresa ABC Ltda. adquiere un camión nuevo para transportar sus mercaderías, en un monto neto de \$20.000.000. La vida útil asignada al bien, conforme a la Res. N° 43, del 2002, del Servicio de Impuestos

¹⁷³ Sin perjuicio de lo señalado en la parte final del inciso segundo y en el inciso cuarto, ambos del N° 5 del artículo 31 de la LIR.

¹⁷⁴ Fijada por el Servicio de Impuestos Internos a través de Resolución N° 43, del año 2002.

Internos¹⁷⁵, es de 7 años. Suponemos una variación de IPC del 1% por el período agosto a diciembre de 2013. Al 31 de diciembre de ese año la empresa deberá efectuar el siguiente cálculo:

Actualización según artículo 41 LIR:

Valor del Bien	=	\$ 20.000.000
IPC Agosto - Diciembre	=	1%
Corrección Monetaria	=	\$ 200.000
Valor Actualiz. 31.12.2013	=	\$ 20.200.000

Total de meses de vida útil:

$$7 \text{ años} \times 12 \text{ meses} = 84 \text{ meses}$$

Meses de depreciación para el año 2013:

$$\text{De agosto a diciembre de 2013} = 5 \text{ meses}$$

Monto depreciación para el año 2013:

$$\frac{\$ 20.200.000}{84 \text{ meses}} = \$ 240.476 \times 5 \text{ meses} = \$ 1.202.381$$

Valor neto del bien al 31.12.2013:

Valor del Bien	\$ 20.200.000
Depreciación	<u>-\$ 1.202.381</u>
Valor Neto del Bien	\$ 18.997.619

Según lo expuesto, previa actualización del valor del activo fijo, se procede a determinar la depreciación del ejercicio, considerando sólo aquellos meses desde los cuales se incorporó¹⁷⁶ el bien a la empresa (para efectos del ejemplo, desde agosto 2013).

En el año siguiente se deberá proceder de la misma forma antes ejemplificada, y así sucesivamente hasta la completa extinción de la vida útil del bien, pudiendo adoptarse alguna de las siguientes alternativas de cálculo para determinar el valor actualizado del bien a depreciar (supuesto: IPC año 2014 = 1,5%):

¹⁷⁵ En adelante indistintamente SII.

¹⁷⁶ Se asume que el bien se comenzó a utilizar en el mismo mes de su incorporación a la empresa.

Opción 1.

Valor del Bien	=	\$ 20.200.000
IPC 2014	=	1,5%
Corrección Monetaria	=	\$ 303.000
Valor Actualiz. 31.12.2014	=	\$ 20.503.000

Depreciación Acumulada	=	\$ 1.202.381
IPC 2014	=	1,5%
Corrección Monetaria	=	\$ 18.036
Valor Actualiz. 31.12.2014	=	\$ 1.220.417

Valor Neto del Bien al 31.12.2014 = \$ 19.282.583

Opción 2.

Valor Neto del Bien	=	\$ 18.997.619
IPC 2014	=	1,5%
Corrección Monetaria	=	\$ 284.964
Valor Actualiz. 31.12.2014	=	\$ 19.282.583

La opción 1 da cuenta de una práctica contable de común utilización, la cual consiste en mantener el valor total del bien y acumular en una cuenta especial la depreciación, denominada normalmente como “Depreciación Acumulada”. La opción 2 muestra el valor del bien neto de su depreciación, lo cual se conoce como método directo. Cabe señalar que con ambas opciones se llega al mismo resultado, generándose un efecto sólo a nivel de presentación y control de la información.

Depreciación acelerada de los bienes del activo inmovilizado. Tal como su nombre lo indica, este régimen permite acelerar la depreciación del activo fijo a través de la reducción de la vida útil del bien a un tercio de aquella fijada por el Servicio de Impuestos Internos¹⁷⁷.

Es preciso tener en consideración que sólo pueden acogerse a este régimen de depreciación aquellos bienes del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, y que no podrán acogerse aquellos bienes cuya vida útil fijada por el SII sea inferior a 3 años.

Continuando con el ejemplo expuesto para la depreciación normal, la vida útil acelerada que le corresponde al camión es de 2 años. Este resultado se obtiene de dividir los años de vida útil normal en 3, despreciando los decimales. De esta forma, se tiene un total de 24 meses de vida útil acelerada, de los cuales 5 corresponden al año 2013, resultando un monto de depreciación de \$4.208.333, el cual se determina de la siguiente forma:

$$\frac{\$ 20.200.000}{24 \text{ meses}} = \$ 841.667 \times 5 \text{ meses} = \$ 4.208.333$$

¹⁷⁷ Inciso segundo del N° 5 del artículo 31 de la LIR.

Claramente se observa un mayor cargo a resultado en el año 2013 al utilizar el régimen de depreciación acelerada, lo que generará una menor base imponible de primera categoría y el consecuente menor pago de impuesto. No obstante, este menor pago se revertirá en los ejercicios futuros¹⁷⁸, cuando ya no exista vida útil del bien, y por ende no haya depreciación, generando así una mayor base imponible afecta a impuesto.

Sin perjuicio del párrafo precedente, cabe señalar que la depreciación acelerada de un bien sólo podrá deducirse como gasto para efectos de primera categoría, es decir, la diferencia entre la depreciación normal y acelerada de los bienes será una cantidad susceptible de ser distribuida para efectos de gravarla con los impuestos finales¹⁷⁹.

3.2.- Después de la Reforma Tributaria (Ley N° 20.780)¹⁸⁰

Depreciación “Instantánea”. Este régimen de depreciación fue incorporado por la reforma tributaria en el inciso primero del N° 5 bis del artículo 31 de la LIR, concebido como un incentivo a la inversión en bienes del activo inmovilizado, beneficio dirigido a las micro y pequeñas empresas. Cabe precisar que la norma señala que se puede tratar de bienes nuevos o usados, marcando una diferencia con la depreciación acelerada, puesto que, tal como ya se señaló, esta última solo considera a los bienes nuevos o importados.

Requisitos para acogerse al mecanismo. Conforme a lo que señala la norma, podrán acogerse a este mecanismo:

- i. Aquellos 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 UF 25.000. En caso que la empresa posea una existencia menor a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo¹⁸¹.

¹⁷⁸ La técnica contable reconoce estas diferencias a través del cálculo de los conocidos “Impuestos Diferidos”.

¹⁷⁹ Inciso tercero del N° 5 del artículo 31 de la LIR.

¹⁸⁰ Disposiciones incorporadas a través del numeral 15 letra f) del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

¹⁸¹ Se deberá estar atentos a la interpretación que haga el SII respecto a lo que se debe considerar como “ingresos del giro”.

- ii. En caso que no existan operaciones en los años anteriores, podrán acogerse a este mecanismo los contribuyentes que tengan un capital efectivo¹⁸² no superior a UF 30.000, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de actividades.
- iii. Para el año comercial 2014 (AT 2015), la inversión en activo fijo debe ocurrir entre octubre y diciembre, ambos meses inclusive.

Mecanismo. Los contribuyentes que cumplan los requisitos antes señalados podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de 1 año¹⁸³ (12 meses). Esto no necesariamente significa que se cargará a resultados el total de la inversión en activo fijo efectuada en el año, puesto que, en caso que la utilización del bien comience en un mes distinto a enero, a ese año le corresponderá una cuota de depreciación menor, correspondiente sólo a los meses transcurridos desde el inicio de la utilización del bien hasta diciembre de ese año.

Por ejemplo. El 5 de octubre de 2014 una micro empresa adquiere una camioneta nueva, en la suma de \$6.500.000.- (monto neto), para usarla en el giro del negocio. De acuerdo a la Res. Ex. N° 43, del 2002, la vida útil normal es de 7 años y la acelerada es de 2 años. Dado que la compra ocurrió con posterioridad a la publicación de la ley N° 20.780, este contribuyente podría acogerse al régimen de depreciación “instantánea” establecido en el inciso primero del N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR, por lo que podría depreciar el bien en un año. Para efectos prácticos, se considerará que no existe variación de IPC entre octubre y diciembre de 2013.

A fin de apreciar la diferencia entre los mecanismos hasta ahora analizados se mostrará el resultado de este ejemplo en una tabla comparativa, la cual permitirá apreciar los resultados determinadas en caso de aplicar depreciación normal, acelerada o instantánea.

¹⁸² Entiéndase como capital efectivo lo señalado en el N° 5 del artículo 2 de la LIR.

¹⁸³ Sin perjuicio que el sentido de esta depreciación era reconocer en gasto en el mismo año de la adquisición todo el activo, en nuestra opinión al señala la ley un período de 1 año, éste debe entenderse como un período de 12 meses, por lo tanto, debemos estar atentos a la interpretación del ente fiscalizador.

	Depreciación Normal	Depreciación Acelerada	Depreciación Instantánea
Valor de Adquisición del Bien	\$ 6.500.000	\$ 6.500.000	\$ 6.500.000
Corrección Monetaria 0%	\$ -	\$ -	\$ -
Valor Actualizado del Bien al 31.12.2014	\$ 6.500.000	\$ 6.500.000	\$ 6.500.000

Cálculo Depreciación:

Vida Útil Total del Bien (en meses)	84	24	12
Meses a Depreciar	3	3	3
Monto Depreciación del Año	\$ 232.143	\$ 812.500	\$ 1.625.000
Valor Neto del Bien al 31.12.2014	\$ 6.267.857	\$ 5.687.500	\$ 4.875.000

Como se aprecia, aun cuando en los tres mecanismos corresponde depreciar sólo 3 meses, existe un mayor cargo al resultado tributario en el caso del mecanismo de la depreciación “instantánea”, dado que la vida útil total del bien¹⁸⁴ se ve reducida drásticamente, provocando finalmente una menor base imponible de primera categoría.

Depreciación “Ultra Acelerada”. Este régimen de depreciación fue incorporado por la reforma tributaria en el inciso segundo del N° 5 bis del artículo 31 de la LIR, con el objeto de entregar un incentivo a la inversión en activo inmovilizado para las medianas empresas. Se debe tener presente que, al igual que en el mecanismo de depreciación acelerada, puede tratarse de bienes nuevos o importados.

Requisitos para acogerse al mecanismo. Conforme a lo que señala la norma, podrán acogerse a este mecanismo:

- iv. Aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien registren un promedio anual de ingresos del giro superior a UF 25.000 e igual o inferior a UF 100.000. En caso que la empresa posea una existencia menor a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo.

¹⁸⁴ La vida útil total del bien en meses fue determinada multiplicando la cantidad de años por 12 (7 x 12 = 84 meses, 2 x 12 = 24 meses, 1 x 12 = 12 meses).

- v. Para los medianos contribuyentes la ley no contempla un tope a nivel del capital efectivo, como alternativa en caso de no existir operaciones, como sí lo consideró para las micro y pequeñas empresas.
- vi. Para el año comercial 2014 (AT 2015), la inversión en activo fijo debe ocurrir entre octubre y diciembre, ambos meses inclusive.

Mecanismo. Los contribuyentes que cumplan los requisitos antes señalados podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil equivalente a un décimo (1/10) de la fijada por el SII, expresada en años y despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año.

Por ejemplo. En octubre de 2014 una mediana empresa adquiere y comienza a utilizar un activo fijo nuevo, cuya vida útil normal asignada por el SII es de 20 años (lo que corresponde a 6 años para efectos de depreciación acelerada), en la suma de \$30.000.000 (valor neto). Dado que la compra ocurrió con posterioridad a la publicación de la ley N° 20.780, este contribuyente podría acogerse al régimen de depreciación “ultra acelerada” establecido en el inciso segundo del N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR. Para efectos prácticos se asume que no hay variación de IPC entre octubre y diciembre de este año.

A fin de apreciar la diferencia entre los mecanismos de depreciación normal, acelerada y “ultra acelerada” se mostrará el resultado de este ejemplo en una tabla comparativa:

	Depreciación Normal	Depreciación Acelerada	Depreciación Ultra Acelerada
Valor de Adquisición del Bien	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000
Corrección Monetaria 0%	\$ -	\$ -	\$ -
Valor Actualizado del Bien al 31.12.2014	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000

Cálculo Depreciación:

Vida Útil Total del Bien (meses)	240	72	24
Meses a Depreciar	3	3	3
Monto Depreciación del Año	\$ 375.000	\$ 1.250.000	\$ 3.750.000
Valor Neto del Bien al 31.12.2014	\$ 29.625.000	\$ 28.750.000	\$ 26.250.000

Considerando que la vida útil normal del bien son 20 años, si se divide tal cantidad por 10, se obtiene la vida útil equivalente a un décimo de aquella fijada por el SII, la que para efectos de este ejemplo resulta ser de 2 años (24 meses). Como se observa en la tabla, la vida útil total del bien disminuye notoriamente, generando un mayor cargo al resultado tributario con motivo del uso del mecanismo de la depreciación “ultra acelerada”, y por ende una menor base imponible de primera categoría de este año.

4.- VIGENCIA DE LAS DISPOSICIONES

Según lo establecido en el artículo 1° transitorio letra a), en concordancia con lo dispuesto en el artículo 3° transitorio numeral XII, lo dispuesto en el nuevo N° 5 bis del artículo 31 de la LIR entrará en vigencia el primer día del mes siguiente al de publicación en el Diario Oficial de la Ley 20.780. Dicha publicación ocurrió el día 29.09.2014, por lo que tales disposiciones comienzan a regir a partir del 1° de octubre de 2014, afectado de esta forma el año tributario 2015.

Cabe precisar que las disposiciones aludidas tendrán vigencia a contar del 1° de octubre respecto de aquellos bienes adquiridos o terminados de construir a partir de esa fecha. Los bienes adquiridos o construidos con anterioridad, que se estén depreciando aceleradamente, podrán continuar depreciándose conforme a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5.- CONCLUSIONES

La Ley N° 20.780, del 29.09.2014, también conocida como Reforma Tributaria, introdujo modificaciones al tratamiento tributario del activo inmovilizado, tanto en lo referido al crédito por inversión como a los mecanismos de depreciación de los mismos.

En lo concerniente al crédito por inversión en activo fijo, según el nuevo artículo 33 bis de la LIR, la Ley estableció normas transitorias y permanentes. La disposiciones transitorias afectan a las micro, pequeña y medianas empresas, estableciendo una tasa de crédito que oscila entre el 4% y el 8%, con vigencia de un año a contar del 1° de octubre de 2014. Por otro lado, la norma permanente diferencia según el tamaño del contribuyente, estableciendo una tasa de crédito menor para las grandes empresas, disposiciones que comienzan a regir desde el 1° de enero de 2015.

Respecto a la depreciación del activo inmovilizado, a los 2 mecanismos ya existentes, se agregan dos nuevos, los cuales denominamos depreciación instantánea y

depreciación ultra acelerada. Al mecanismo de depreciación instantánea pueden acogerse las micro y pequeñas empresas, y, en nuestra opinión, no necesariamente significa que la inversión en activo fijo de un año será cargada al resultado tributario de ese año, puesto que la norma establece que los bienes tendrán una vida útil de un año, lo cual equivale a 12 meses, a contar de su utilización en la empresa. Al mecanismo de depreciación ultra acelerada pueden acogerse las medianas empresas y consiste en considerar como vida útil total del bien a un décimo (1/10) de aquella asignada por el SII.

Estas modificaciones tendrán impacto en el AT 2015. Para dicho año, en lo que refiere al crédito por inversión en activo fijo, existirá la tasa de 4% para las grandes empresas y demás contribuyentes que invirtieron antes del 1° de octubre de 2014, 8% para las micro y pequeñas empresas con inversión entre octubre y diciembre de 2014 y tasas que variarán entre el 4% y el 8% para las medianas empresas con inversión en el último trimestre de 2014. Respecto de los mecanismos de depreciación, para el AT 2015, una gran empresa podría tener bienes con depreciación normal o acelerada, las micro y pequeñas empresas podrían tener bienes con depreciación normal, acelerada o instantánea y, finalmente, una mediana empresa podría tener bienes con depreciación normal, acelerada o ultra acelerada.

Finalmente, se deberá estar atento a las instrucciones que dicte la autoridad tributaria sobre esta materia.