

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21, ART. 30, ART. 31, ART. 41, N°1. (Ord. N° 2354, de 26-10-2017)

CONSULTA SOBRE CUÁL ES EL VALOR DE LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES A CONSIDERAR EN EL CÁLCULO DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual requiere un pronunciamiento sobre el valor de los vehículos automóviles a considerar para los efectos del cálculo del Capital Propio Tributario.

ANTECEDENTES:

Expone, que de conformidad con las normas del artículo 31 de la Ley de la Renta (LIR), e interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos, no son deducibles como gasto los desembolsos relacionados con vehículos automóviles, station wagons y similares. Del mismo modo no son deducibles como gasto los desembolsos y depreciación en los demás tipos de vehículos, cuando ellos están destinados al uso de los socios, accionistas o empleados de la empresa y no a las actividades propias del negocio.

Indica que, entre los gastos calificados como no deducibles, está la depreciación de los mismos vehículos, sea que ella se determine en forma acelerada, con base a la vida útil normal, u otro parámetro que pueda utilizar la empresa. La Ley no dice que los referidos vehículos no deban ser objeto de depreciación para reflejar su desgaste físico, sino que objeta la deducción del gasto por depreciación.

En el caso específico de la depreciación, existe controversia respecto al "valor de estos vehículos a considerar para efectos de determinar el Capital Propio Tributario", esto es, se debe considerar el valor de compra reajustado sin rebajar depreciación, o se debe considerar el valor de compra reajustado, pero deduciendo la depreciación.

De acuerdo a lo anterior, resulta importante considerar la norma de la parte final del artículo 41 referida a las enajenaciones de contribuyentes sin contabilidad, en donde se señala que para determinar la ganancia se debe considerar el valor de adquisición de los bienes actualizados por la variación del IPC, pero deduciendo la depreciación que corresponda en el período comprendido entre la adquisición y la enajenación. Pensando en esta norma, una interpretación razonable sería que para el caso planteado también se debiera aplicar este mismo criterio, pero sería muy útil una precisión de parte del organismo fiscal.

Finalmente, solicita se confirmen los siguientes criterios:

1. Valor a considerar en la determinación del Capital Propio Tributario.

a) ¿Será el Valor Bruto de Adquisición Reajustado por Variación de IPC? o

b) ¿Será el Valor Neto que se obtenga al deducir del Valor Bruto Actualizado el monto de la Depreciación Normal Acumulada?

2. Valor a considerar en una posterior enajenación o castigo originado en un siniestro, por ejemplo:

a) ¿Será el Valor Bruto de Adquisición Reajustado por Variación de IPC? o

b) ¿Será el Valor Neto que se obtenga al deducir del Valor Bruto Actualizado el monto de la Depreciación Normal Acumulada?

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, la renta líquida de los contribuyentes de la Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. De acuerdo con lo que establece expresamente la misma disposición, no se deducirá como gasto tributario, entre otros, los gastos incurridos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

Por su parte, y de acuerdo a lo que dispone el inciso tercero del artículo 21 de la LIR, los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, entre otros, sobre las cantidades a las que se refiere el literal iii), esto es, sobre el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.

Para los efectos del párrafo anterior, la norma establece que se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 20% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado estos bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.

Las instrucciones impartidas por el Servicio^[1] en relación con la aplicación de la disposición contenida en el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, entre una serie de otros aspectos han señalado, que el valor de tales bienes determinado para fines tributarios al término del ejercicio sobre el cual se aplica la referida presunción, es aquél que se haya calculado aplicando al valor de adquisición, las normas de actualización del artículo 41 de la LIR y las de depreciación del artículo 31 N° 5 o N° 5 bis de la misma ley. En otras palabras, dicho monto corresponde al valor neto de libro por el cual figuran los citados bienes en la contabilidad de la empresa al término del ejercicio en que se aplica la presunción en cuestión y que resulta de la aplicación de las normas tributarias antes indicadas.

Destaca además dicho instructivo, que cuando se aplique la presunción analizada, el contribuyente de primera categoría no podrá deducir como gasto del artículo 31 de la LIR,

la cuota anual de depreciación del bien respectivo, como tampoco los gastos y desembolsos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de los bienes del activo a los cuales se aplique la presunción. Estos gastos o desembolsos constituyen gastos rechazados afectos al tratamiento indicado en el numeral i), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

Procede además indicar, que este Servicio a través de su jurisprudencia[2] ha señalado, que el resultado de la enajenación de automóviles, se determina deduciendo del precio de venta o enajenación, el valor del costo tributario del bien enajenado, el que corresponderá a su valor de adquisición debidamente reajustado conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 41 de la LIR, menos las depreciaciones acumuladas anuales que autoriza este Servicio, sin perjuicio de que la LIR no autoriza, y por tanto no procede, la deducción de la depreciación de este bien como gasto.

Finalmente, y de acuerdo con lo que al efecto dispone el N° 1 del artículo 41 de la LIR, debe entenderse por Capital Propio, a la diferencia entre el activo y el pasivo exigible, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas.

Al respecto y conforme con las instrucciones[3] impartidas sobre la materia, para los fines de la determinación del capital propio el valor del activo a considerar es el valor neto de dichos bienes a la fecha en que se hace la determinación, vale decir valor de adquisición más y menos, respectivamente, sus revalorizaciones y depreciaciones.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que la diferencia producida entre la depreciación normal y acelerada que pueda afectar al vehículo, no debe ser anotada en el registro al que se refiere la letra b) del número 4 de la letra A) y la letra b) del número 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, esto es, registro DDAN según lo denominó la Resolución Ex. N° 130 de 2016, ya que la depreciación del mencionado vehículo no se acepta como un gasto tributario.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme con lo señalado en el ANÁLISIS anterior, cabe expresar que el valor de los vehículos automóviles a considerar en el cálculo del Capital Propio Tributario, así como costo de venta en el caso de la enajenación de dichos bienes, es su valor de adquisición más y menos, respectivamente, sus revalorizaciones y depreciaciones.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N°2354, de 26.10.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Circular N° 71 de 23.07.2015.

[2] Oficio N° 1.456 de 03.07.2013.

[3] Circular N° 100 de 19.08.1975.