Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 200
AÑO LXIV
JULIO-DICIEMBRE 1996
Fundada en 1933

ISSN 0303 -

BIBLIOTE

# REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

# *SITUACION TRIBUTARIA DEL MAYOR VALOR OBTENIDO EN LA ENAJENACION DE VEHICULOS EFECTUADA POR TRANSPORTISTAS ACOGIDOS A PRESUNCION DE RENTA*

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

*VISTOS Y TENIENDO ADEMAS PRESENTE:*

1) Que antes de entrar a dilucidar el tema controvertido en esta causa interesa destacar como principio general en la legislación tributaria que toda utilidad, ganancia o incremento de patrimonio que obtenga una persona o contribuyente debe gravarse durante cada año. Y ello porque el artículo 2 Nº 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, concibe como renta "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

La definición transcrita obliga a sostener que toda diferencia de precio o de valor que una persona consiga durante el año tributario, entre el valor de adquisición y el de su enajenación, en principio es renta y consecuencialmente está gravada con los tributos correspondientes a Primera Categoría, Global Complementario y Adicional, en su caso.

Este principio no rige sólo en situaciones excepcionales que la ley se encarga de señalar en forma expresa y precisa. De ahí que pueda afirmarse que en materia tributaria las disposiciones que declaren exentas de impuesto una renta determinada están sometidas a una exégesis restrictiva y taxativa, por su carácter de excepcional.

Esta excepcionalidad se concreta en la Ley de la Renta en el artículo 17 en el que se comprenden numerosos casos en que ciertos ingresos, beneficios y utilidades no constituyen renta y, por ende, están exentos del pago de impuesto

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



a la renta. En alguno de estos casos, la exención es total, y en otros parcial donde sólo se grava con el impuesto a la renta la diferencia entre el valor de adquisición reajustado con el Indice de Precios al Consumidor (I.P.C.) y el valor de la enajenación o el mayor valor entre este valor de adquisición reajustado y el precio de venta o el valor de la enajenación.

2) Que puede señalarse como casos de exención parcial los comprendidos en el artículo 17 Nº 8 de la Ley de la Renta, en sus letras a), c), d), e), h) y j) en que por expresa prescripción de dicha norma y números el mayor valor entre el valor de adquisición reajustado y el valor de enajenación se considerará renta y esta parte de mayor valor, conforme la preceptúa el inciso 3º del Nº 8 del artículo 17 se gravará con el impuesto de primera categoría (15%) en el carácter de impuesto único a la renta, a menos que concurra *habitualidad* en las aludidas enajenaciones en que se aplica lo dispuesto en el artículo 18, en cuyo caso gobierna esta situación, respecto de las letras que señala dicha norma, el inciso cuarto que expresa: "Para los fines de establecer el mayor valor afecto a impuestos en los casos de bienes no sometidos al sistema de reajuste del artículo 41, se aplicarán las normas sobre actualización del valor de adquisición contempladas en el penúltimo inciso del Nº 8 del artículo 17". Ello quiere decir que en el fondo se grava la diferencia o mayor valor de adquisición o de costo actualizado y el valor de enajenación, y ya no sólo con el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, sino que además los impuestos Global Complementario y Adicional, por existir habitualidad en las operaciones.

3) Que en esta causa no existen *hechos* controvertidos y toda ella gira alrededor de problemas de índole netamente jurídica y de interpretación de algunas disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según queda de manifiesto en el fallo de primera instancia y en las pretensiones de los litigantes.

La parte reclamante vendió tres taxibuses que adquirió en 1979, los que enajenó en 1987, y sostiene que la diferencia que obtuvo en la enajenación, entre el valor de costo de estos vehículos reajustado con el I.P.C. del período, no está afecto a impuesto porque el precio de venta fue menor a este valor de costo reajustado I.P.C., sin rebajar ni considerar por ser improcedente, a su parecer las depreciaciones correspondientes a todo el referido período.

El Servicio de Impuestos Internos mantiene una tesis contraria, ya que sostiene que puede reajustar el valor de costo o compra de dichos vehículos con el Indice de Precios al Consumidor del período, pero efectuada esta operación debe rebajar las depreciaciones del valor que han experimentado los tres taxibuses durante los ocho años que estuvieron prestando servicios, de lo que resulta un mayor valor afecto a impuesto a la renta, de acuerdo a lo que prescribe el inciso 2º del artículo 41 del texto legal en comento.

4) Que en síntesis el debate se concreta en determinar si la venta de los tres taxibuses durante el año 1987 se encuentra afecta al impuesto de primera categoría (artículo 20 Nº 5) de la Ley sobre Impuesto a la Renta y si en el cálculo de ésta corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 41 inciso 2º o el artículo 18 inciso 4º de la expresada ley.

5) Que como es innegable que el artículo 18 está vinculado con el

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



artículo 17 Nº 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incisos 2º y 4º o penúltimo, conviene examinar su texto. Dice esta norma: "No constituye renta: 8. El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18: (sobre habitualidad) y comprende este número 8 once párrafos signados con letras entre las cuales cobra especial relevancia, por ser pertinente a la materia debatida, el señalado con la letra 'k'que textualmente comprende, entre los casos que no constituyen renta el mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena, *que sean de propiedad de personas naturales que no posean más de uno de dichos vehículos*".

La claridad de este texto legal hace arribar a la conclusión que todo el mayor valor que obtenga la persona natural, dueña de un solo vehículo de transporte de pasajeros o carga ajena, al enajenarlo, entre el valor de adquisición y el de venta *está exenta de pago de todo impuesto* a la renta, obviamente que siempre y cuando se trate de *un solo vehículo* y quien lo enajena sea una persona natural.

Por el contrario, si se trata de una persona natural que vende más de un vehículo o tiene varias de estas máquinas, la diferencia entre el precio de compra y el de venta será renta sometida a la ley en estudio y en su caso, no se aplica la letra "k" antes transcrita, sino el inciso 2º del número 8 del citado artículo 17.

Este precepto expresa que si se trata de enajenaciones a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y f) (debe anotarse que no se menciona la letra k) estará sólo exento de impuesto el valor de adquisición del bien más el reajuste o porcentaje de variación que experimente el I.P.C. del período. En esta situación el *mayor valor* de enajenación que exceda del valor de adquisición reajustado, se gravará con el Impuesto de Primera Categoría, en el carácter de *único impuesto* a la renta, a menos que exista habitualidad, porque, en dicho evento, se aplicarán los impuestos de la Categoría y Global Complementario o Adicional.

6) Que especial importancia debe darse, para los efectos que se vienen debatiendo, lo dispuesto en el inciso penúltimo o cuarto del número 8 del artículo 17 que dispone: "Tratándose del mayor valor obtenido en las enajenaciones referidas en las letras a), b), c), d), h), i), j) y k) (en su oportunidad quedó fehacientemente probado que la letra k) no se aplica a la reclamante porque ella vendió tres taxibuses y sólo procede cuando una persona natural enajena *sólo uno*) que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas o abiertas dueños del 10% o más de las acciones con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, se aplicará lo dispuesto en el inciso segundo de este número, gravándose en todo caso el mayor valor que exceda del valor de adquisición, reajustado, con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda".

Surge con meridiana claridad que este inciso 4º de la disposición citada, es inaplicable a la reclamante, a pesar de sus pretensiones en contrario, primeramente, porque alude en forma inequívoca al párrafo signado con la letra k), que contempla una situación en que no se halla la reclamante, como ya se ha te-

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



nido la ocasión de explicar, y, en segundo término, por cuanto hace una explícita referencia a la venta o enajenación que haga un socio de sus derechos o acciones a la empresa o sociedad a que pertenece y no sucede esto con respecto a la reclamante, quien, como se ha establecido, vendió los tres taxibuses a *título personal y a un tercero.*

Del mismo modo y para desvirtuar el fundamento jurídico de la reclamación interesa apreciar el contenido del artículo 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en que ella sustenta su tesis y que expresa: "En los casos indicados en las letras a), b), c), d), i) y j) del N° 8 del artículo 17 (cabe observar que nuevamente se omite y no se menciona la letra k) que está directamente relacionada con la controversia) si tales operaciones representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas *habitualmente* por el contribuyente, el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Hay aquí una remisión evidente a los casos señalados en el inciso 2° del N° 8 del artículo 17 cuando las indicadas enajenaciones se hacen habitualmente y si ello ocurre, el mayor valor no va a estar sólo sujeto al Impuesto de Primera Categoría, como impuesto único, sino que estará gravado todo mayor valor con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario.

Aquí aflora la diferencia existente entre el inciso 2° del N° 8 del artículo 17 y el inciso primero del artículo 18.

Aparte de lo dicho debe considerarse que el inciso 4 del expresado artículo 18 expone: "Para los fines de establecer el mayor valor afecto a impuesto en los casos de bienes no sometidos al sistema de reajuste del artículo 41, se aplicarán las normas sobre actualización del valor de adquisición contempladas en el penúltimo inciso del N° 8 del artículo 17".

Haciendo una interpretación armónica y congruente con todo lo que se ha expresado, aparece innegable que este inciso 4° del artículo 18 se está refiriendo a los casos contemplados en el inciso primero, toda vez que todos los incisos que inserta el citado artículo 18 están enlazados con la misma materia –habitualidad– en las actividades que describe. Luego es indiscutible que este artículo 18 no se aplica a la reclamante porque, como se ha reiterado, ella no aparece comprendida en la letra k) ni en ninguna de las operaciones que aluden las otras letras del expresado inciso 1° del artículo 18.

7) Que tanto en el fallo de primera instancia como en las reflexiones precedentes se ha precisado que a la reclamante no se le aplican las situaciones comprendidas en la letra k) del N° 8 del artículo 17; tampoco el inciso 2° del N° 8 de este artículo y del mismo modo, su inciso 4° o penúltimo.

Ante estos textos legales que resultan inaplicables a la reclamación deducida debe, entonces, determinarse qué norma rige *el mayor valor* que la reclamante haya obtenido sobre el valor de adquisición reajustado. Este enfoque aparece solucionado por lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Según este precepto: "Los contribuyentes que enajenen ocasionalmente bienes y cuya enajenación sea susceptible de generar rentas afectas al impuesto de esta categoría (primera) y que no están obligados a

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



declarar sus rentas mediante un balance general, deberán para los efectos de determinar la renta proveniente de la enajenación, deducir del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes, según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la adquisición del bien y el último día del mes anterior al de la enajenación, *debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo".*

Los criterios sustentados por el Servicio de Impuestos Internos y las reclamantes son obviamente diferentes, pues si se acepta el invocado por esta última parte se debe aplicar el inciso 2º del Nº 8 (artículo 17) y en este evento, sólo se tributa sobre el mayor valor entre el valor de adquisición reajustado y el precio de venta.

En cambio, si se reconoce la hipótesis defendida por el Servicio, se tributa sobre una cantidad superior, por cuanto si bien se paga impuesto sobre el mayor valor sobre el costo inicial reajustado, debe además, a este valor inicial reajustado, rebajarle las depreciaciones que han sufrido los bienes durante el período respectivo. Y esta operación resulta más ajustada a las disposiciones legales que se han analizado y que constituyen el núcleo de la controversia.

Se confirma, en su parte apelada, la sentencia de veintidós de diciembre de 1989, que se lee a fs. 37.

Regístrese y devuélvanse.

Redacción del Ministro don Víctor Hernández Rioseco[1].

Nº 200-90.

*Comentario:*

A. Los hechos.

1. Se trata de una contribuyente dedicada al transporte de pasajeros, acogida al régimen de renta presunta que, en 1987, enajenó tres taxibuses de su propiedad. No declaró renta alguna con motivo de estas operaciones por cuanto el valor de enajenación era inferior al valor inicial actualizado de los bienes transferidos.

2. El Servicio de Impuestos Internos determinó diferencias de impuesto a la renta, sosteniendo que para calcular el mayor valor en la enajenación de los citados taxibuses, debía deducirse del valor inicial actualizado, las depreciaciones correspondientes, según lo dispuesto en el art. 41 inc. 2º norma que, en su opinión, es de aplicación general.

3. El Tribunal de primera instancia en sentencia confirmada por la Corte de Apelaciones no dio lugar a la reclamación acogiendo la tesis sustentada por el Servicio de Impuestos Internos considerándola más ajustada a las disposicio-

[1] Casación declarada inadmisible por haberse fijado la cuantía sólo en UTM.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



nes legales que se han analizado y que constituyen el núcleo de la controversia".

B. El Derecho.

1. En el caso en comentario nos encontramos frente a dos problemas: el primero es el de determinar el régimen tributario aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de los taxibuses; y, el segundo, la forma en que debe cuantificarse dicho mayor valor.

Para comprender cabalmente la cuestión debatida, es necesario recordar que el régimen de tributación normal en la Ley de Impuesto a la Renta, es el de doble gravamen: categoría y Global Complementario[2].

Tratándose del mayor valor obtenido en enajenaciones no habituales, conocidas también en doctrina como "ganancias de capital", el régimen tributario ha sido, históricamente, más favorable que el normal[3]. Así ocurría en la antigua ley de la renta Nº 15.564, en cuyo Título IV se regulaba en forma orgánica esta materia, afectando el mayor valor con un impuesto único del 20%[4].

La reforma que dio origen al DL 874 eliminó el título IV estableciendo una confusa reglamentación en los arts. 17 y 18. En efecto, no obstante su ubicación[5] el mayor valor[6] obtenido en la enajenación de bienes de capital puede quedar sujeto a un régimen especial, más favorable para el contribuyente, o a tributación normal. El beneficio puede a su vez ser muy atractivo, como ocurre en aquellos casos en que el mayor valor se califica de ingreso no renta; o no tan favorable, cuando queda afecto al impuesto de primera categoría, en carácter de único[7].

Como regla general quedan sujetos a tributación normal todas aquellas situaciones en que las operaciones que originan el mayor valor son habituales, en los términos señalados en el art. 18. Asimismo, pierden su régimen de franquicia aquellas operaciones que el contribuyente realice con empresas relacionadas, según lo dispuesto en el inc. 4º del art. 17, o con empresas que declaren en base a contabilidad completa, en las condiciones señaladas en el inc. 5º.

[2]Sin perjuicio del carácter nominal del primero, después de la reforma del año '84.

[3]El fundamento de esta discriminación era, precisamente, su carácter accidental, no periódico y la circunstancia de que la enajenación del bien implicaba la desaparición de la fuente. Aspectos importantes en aquellas épocas en que el concepto de "renta" se relacionaba con los de periodicidad y fuente.

[4]La tasa del impuesto de primera categoría era del 20% y la escala del Global Complementario, del 10% al 50%.

[5]El art. 17 de la Ley de Impuesto a la Renta establece ingresos que el legislador estima no constitutivos de renta.

[6]Nos referimos genéricamente al "mayor valor" y no exclusivamente a "las ganancias de capital" provenientes de enajenaciones ocasionales.

[7]Incluso, considerando que el Impuesto de Primera Categoría es crédito contra el global complementario, puede ser más favorable el sistema de tributación normal; tal ocurre cuando las rentas del contribuyente quedan comprendidas en tramos del Impuesto Global Complementario inferiores al 15%.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



Aplicando estas ideas generales a la sentencia en comentario, podemos constatar un primer error conceptual: en los considerandos primero y segundo se califica de exención –total– las situaciones en que el mayor valor constituye ingreso no renta y exención –parcial– cuando queda afecto a impuesto único.

Las exenciones son la dispensa legal de un impuesto debido; es necesario, entonces, para que estemos en presencia de una exención, que se haya configurado el hecho gravado. Si el legislador declara "no renta" un determinado ingreso, falta el hecho gravado; si lo afecta en una forma distinta al régimen general, podremos estar frente a un sistema sustitutivo, a un régimen especial, pero no a una exención. Y esta delimitación es importante en la Ley de Impuesto a la Renta puesto que, conforme al art. 54 Nº 3, las rentas exentas deben incluirse en la base imponible del Impuesto Global Complementario para los efectos de aplicar la escala progresiva, sin perjuicio de deducir, posteriormente, la tasa media que afecte a dichas rentas, lo que no ocurre respecto de los ingresos no renta o de las rentas sujetas a regímenes especiales no afectas a global.

El segundo error, esta vez de Derecho, lo encontramos en el considerando 5º párrafo 3º en que el tribunal de alzada sostiene que si una persona natural "vende más de un vehículo o tiene varias de estas máquinas, la diferencia entre el precio de compra y el de venta será renta sometida a la ley en estudio y en su caso no se aplica la letra k)... sino el inciso 2º del Nº 8 del citado artículo 17; y agrega en el párrafo siguiente que el mayor valor en este caso se gravará con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.

No es ésta la solución tributaria correcta; tratándose de la venta de vehículos motorizados, el mayor valor no constituirá renta sólo en cuanto se cumplan los requisitos establecidos en la letra k) del Nº 8 del art. 17; si ello no ocurre, queda sujeto al régimen normal de tributación, esto es, 1ª categoría en virtud del art. 20 Nº 5 y Global Complementario (sin perjuicio del crédito por el impuesto de categoría). No procede en esta situación régimen especial alguno.

2. Pero en realidad, de los hechos se desprende que lo discutido no era el régimen tributario del mayor valor –aspecto que se encuentra meridianamente claro en la ley– sino la forma de determinarlo, considerando que la enajenante tributaba en base a renta presunta. Y es precisamente este aspecto el que motiva nuestro comentario; el criterio de Impuestos Internos, respaldado por la sentencia, adolece en nuestra opinión de una inaceptable incoherencia conceptual que trasciende el caso en análisis pues ha recibido consagración legal en el art. 3º de las normas complementarias a la Ley sobre Impuesto a la Renta introducidas por la Ley 18.985, tema al que más adelante nos referiremos.

Para centrar el análisis en esta materia, de extrema complejidad, debemos tener presente que la discrepancia entre el contribuyente y la administración radica en determinar si, para calcular el mayor valor originado en la enajenación ocasional de bienes del activo fijo de un contribuyente que declara renta en base a presunción, deben o no deducirse las depreciaciones. De la posición que se adopte dependerá la existencia de una renta y su magnitud.

El Servicio de Impuestos Internos sostiene que deben deducirse, funda-

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



mentándose en lo dispuesto en el art. 41 inc. 2º conforme al cual: "Los contribuyentes que enajenen ocasionalmente bienes y cuya enajenación sea susceptible de generar rentas afectas al impuesto de esta categoría y que no estén obligados a declarar sus rentas mediante un balance general, deberán para los efectos de determinar la renta proveniente de la enajenación, deducir del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes, según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede a la adquisición del bien y el último día del mes anterior al de la enajenación, *debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo*"[8].

Debemos reconocer que una lectura superficial del texto –especialmente si se prescinde de toda otra consideración– podría llevar a la conclusión que sustenta el S.I.I. y el tribunal de primera instancia: "... la norma afecta a todos los contribuyentes que no estén obligados a declarar sus rentas mediante un balance general", sin distinguir si se trata de contribuyentes que por determinar sus rentas en base a presunción no están autorizados para deducir depreciaciones.

Sin embargo, si se consideran otros antecedentes en el análisis, la conclusión es necesariamente distinta: la deducción de las depreciaciones establecida en la parte final del inc. 2º del art. 41 sólo se aplica a los contribuyentes que, *declarando renta efectiva*, no están obligados a practicar balance general; es decir, fundamentalmente, a quienes tributan en base a contabilidad simplificada, pues en cuanto determinan renta efectiva, están autorizados para deducir *realmente* las depreciaciones.

La tesis del Servicio y del Tribunal de alzada, en cuanto obligan a los contribuyentes con renta presunta que enajenan ocasionalmente bienes, a deducir del valor inicial actualizado depreciaciones que no han podido efectuar, implica gravar sumas que no son renta, sino capital.

En efecto, el D.L. 824 grava "la renta" entendiendo por tal según el art. 2º de dicho texto, "las utilidades o beneficios que rindan una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e *incrementos de patrimonio* que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación".

Para determinar si en la enajenación ocasional de un bien se genera o no un incremento patrimonial es menester comparar el valor o precio de enajenación con el valor que el bien tenía, a esa fecha, en su patrimonio.

La determinación del valor del bien en el patrimonio del enajenante es distinta, según el sistema de determinación de la renta que le corresponda aplicar. Así, quienes tributan en base a renta efectiva con contabilidad completa o simplificada, consideran, para estos efectos, el valor de libros del bien de que se trate. Este valor comprende el valor inicial o de adquisición corregido monetaria-

[8] Este inciso fue modificado en la forma que aparece en el texto por el DL 1.604 *D.O.* 3.12.76; modificación comentada en la circular Nº 158 de 29.12.76, véase, *Boletín S.I.I.* Febrero 1977, pág. 11.541.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



mente ya sea conforme a lo dispuesto en el inciso 1º ó 2º del art. 41 (primero para quienes declaran renta efectiva en base a balance general y segundo, para quienes declaran renta efectiva sin balance general, es decir, con contabilidad simplificada) y deducidas las depreciaciones correspondientes al período. Ello, por cuanto quienes declaran en base a renta efectiva (con contabilidad) están autorizados para deducir los gastos a que se refiere el art. 31 de la LIR, en cuyo Nº 5 se contiene la deducción de depreciaciones.

Para efectos del análisis es necesario tener presente que la depreciación es una deducción contable tributaria cuya finalidad es compensar con la renta la pérdida que experimente el contribuyente en su patrimonio por el uso, desgaste u obsolescencia que sufren los bienes físicos del activo fijo utilizados para generar la renta.

Al adquirir el contribuyente un bien de su activo fijo lo incorpora a su patrimonio por el valor de adquisición; este bien, en razón de su uso o de la obsolescencia, va perdiendo valor. Como el objeto del impuesto es gravar la renta, la ley, consecuentemente, permite deducir de ella las pérdidas que el contribuyente experimente. Al desgastarse el bien usado en el negocio o empresa, el contribuyente va experimentando una pérdida de patrimonio, pérdida que es compensada por la vía de deducir, anualmente, mientras dure la vida útil del bien, una cuota de su valor. Al término de la vida útil, la ley entiende que el bien ha perdido todo su valor, asignándole, en el patrimonio del contribuyente, el valor de $1. De modo que si éste enajenare en ese momento el bien, todo lo que exceda de un peso constituirá renta para él, puesto que sólo tiene en su patrimonio $1; el exceso es un incremento del mismo.

Lo expuesto, aplicable a quienes declaran renta efectiva, no lo es en cambio a los contribuyentes sometidos al régimen de renta presunta, como ocurre en el caso en comentario.

En efecto, en aquellas situaciones en que el legislador presume la renta, está determinando directamente la base imponible del impuesto, no puede, por tanto, el contribuyente efectuar deducción alguna por concepto de costos o gastos. Le está vedado rebajar depreciaciones. En otras palabras no puede compensar las pérdidas que experimenta su patrimonio por el uso o desgaste del bien, con la renta presumida por el legislador.

Como consecuencia de ello, el valor del bien –tributariamente hablando– se conserva íntegro en el patrimonio del contribuyente. Es por eso que, para determinar si en su enajenación se produce o no un incremento de patrimonio, basta comparar el valor de enajenación con el valor inicial reajustado, sin deducir depreciaciones. La pérdida de valor que en la realidad ha experimentado el bien y la consecuente disminución de patrimonio del enajenante tendrá su reconocimiento tributario, precisamente cuando lo venda.

De manera que, deducir del valor inicial reajustado depreciaciones que el contribuyente no pudo legalmente efectuar, implica que el impuesto sobre esas sumas estaría afectando al patrimonio del contribuyente y no a la renta obtenida en la enajenación. Fundamentan nuestra afirmación los siguientes antecedentes:

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



### *3. Antecedentes históricos*

El texto original del inc. 2º del art. 41º tiene su origen en los artículos 53 y 54 de la Ley 15.564; conforme al primero: "Para los efectos de determinar la cantidad afecta al impuesto de este título, se efectuará una comparación entre el valor de enajenación del bien y su valor inicial, actualizado en conformidad a lo dispuesto en el artículo siguiente".

Y, por su parte, el art. 54 establece: "El valor inicial de los bienes se actualizará, para los efectos de realizar la comparación a que se refiere el artículo anterior, en conformidad a las normas siguientes: 1) En el caso de bienes que se encuentren sometidos al sistema de reajuste establecido en el art. 35[10], se estará a dicho reajuste. En este caso se agregará al valor inicial reajustado de los bienes el costo, también actualizado en conformidad al art. 35, de las mejoras efectuadas en ellos que no se hayan cargado como gasto de la empresa, debiendo excluirse, en todo caso, del valor total que resulte, el monto de las *amortizaciones aceptadas para los efectos tributarios;...*"

"2) Tratándose de los bienes que *no se encuentren sujetos al sistema de reajuste establecido en el art. 35,* su valor inicial deberá actualizarse aplicando a dicho valor el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor, durante el lapso que medie entre la adquisición y la enajenación de dichos bienes. Se agregará al valor actualizado de los bienes respectivos, el costo de las mejoras efectuadas con posterioridad a la adquisición, actualizado también en conformidad a la variación del índice mencionado, por el lapso que medie entre la fecha en que se efectuó la inversión en las mejoras y la enajenación del bien".

"Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad podrán anotar las mejoras en la forma que determine la Dirección, a su juicio exclusivo. A falta de antecedentes fidedignos, el Servicio tasará el valor de dichas mejoras".

Como puede apreciarse, el legislador distingue entre contribuyentes que declaran renta efectiva –que son quienes corrigen monetariamente de acuerdo a lo dispuesto en el art. 35– y los otros contribuyentes. Respecto de los primeros, establece expresamente la deducción de las depreciaciones (en aquel entonces: "amortizaciones"); en cambio, respecto de los segundos, los bienes sólo se actualizan; no hay deducción por concepto de amortizaciones.

### *4. El contexto de la ley*

Igual distinción a la observada históricamente y, con los mismos efectos, se observa en otras disposiciones de la ley de la renta.

[9]Se diferencia del actual en cuanto limitaba su aplicación a la enajenación de bienes del activo inmovilizado.

[10]El art. 35 antecedente inmediato del art. 41, establecía: *"Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas* conforme a las normas contenidas en el art. 20, deberán reajustar anualmente su capital propio..." esta revalorización se repartía, entre los bienes físicos del activo inmovilizado, los valores mobiliarios y un cargo de la utilidad del ejercicio.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



4.1. Así, la indemnización por el daño emergente no es renta, conceptualmente hablando, en la medida en que compense un daño o una pérdida experimentada por el contribuyente. La magnitud del daño o de la pérdida depende del valor que el bien tenga, en su patrimonio al momento de producirse el siniestro. Este es el fundamento de la norma del art. 17 Nº 1 inc. 1º conforme a la cual, tratándose de bienes susceptibles de depreciación, no constituye renta "la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede al de adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquel en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización".

Esta disposición sólo es aplicable a aquellos contribuyentes *que no declaran renta efectiva* en primera categoría[11]. Puede observarse que la ley se refiere expresamente a "bienes susceptibles de depreciación", no obstante lo cual ordena actualizarlos pero no depreciarlos. Cabe preguntarse ¿por qué razón, en este caso el legislador daría una norma distinta a la del 41 inc. 2º? y la respuesta sólo puede ser el que no hay norma distinta; lo que hay es una errada interpretación del 41 inc. 2º.

4.2. En el mismo sentido razona el inc. 4º del art. 18 conforme al cual para "los fines de establecer el mayor valor afecto a impuesto en el caso de bienes no sometidos al sistema de reajuste del art. 41, se aplicarán las normas sobre actualización del valor de adquisición contempladas en el penúltimo inciso del Nº 8 del art. 17". Esta remisión implica actualizar el valor del bien, pero no depreciar. ¿Qué razón puede haber para que un contribuyente que enajena un bien raíz con habitualidad no esté obligado a deducir depreciaciones y que sí lo esté el que enajena en forma ocasional vehículos destinados al transporte?

4.3. El art. 17 Nº 8 inc. 4º y 5º también contienen una solución distinta que la que el Servicio pretende extraer del inc. 2º del art. 41. En efecto, recordemos que conforme a esas disposiciones el régimen de franquicia que puede beneficiar el mayor valor obtenido en la enajenación, es sustituido por tributación normal, cuando las operaciones se efectúen con empresas relacionadas, o con contribuyentes que declaren renta efectiva con contabilidad completa en primera categoría a un valor superior al corriente en plaza[12]. Y, en estos casos también se corrige el valor inicial, pero no se deducen depreciaciones. Nuevamente nos preguntamos: ¿Qué razón puede haber para que en estas situaciones la respuesta tributaria sea diferente a la del 41 inc. 2º?

[11] Los contribuyentes que declaren renta efectiva en primera categoría deben considerar la indemnización como ingreso y deducir la pérdida correspondiente, es decir, el valor de libros que el bien tenía a la fecha del siniestro (valor de adquisición reajustado conforme al art. 41 menos las depreciaciones efectuadas conforme al 31 Nº 5).

[12] En este último caso sólo se grava el diferencial entre el valor de enajenación y el valor tasado por el Servicio.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



### 5. *Ubicación de la norma: el inciso 2º del art. 41 es una norma de corrección monetaria*

El art. 41 tuvo su origen en el D.L. 824 como una disposición referida, específicamente, al tema de la corrección monetaria y cuyo encabezamiento decía, y dice: "Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el art. 20, demostradas mediante un balance general..."

De modo que el inciso primero regula la forma de actualizar el capital propio y los activos y pasivos no monetarios de los contribuyentes de 1ª categoría que declaran renta efectiva con contabilidad completa.

El inciso segundo del texto original comenzaba diciendo: "Los contribuyentes de esta categoría que no estén obligados a demostrar sus rentas mediante un balance general y que enajenen bienes de su activo inmovilizado..."

De esta forma, el legislador se hizo cargo de la situación de los contribuyentes que por no declarar renta efectiva con contabilidad completa, carecían de norma de actualización de sus activos. La referencia que se hacía y se hace a las depreciaciones fue producto de una desafortunada técnica legislativa. En efecto, todo el problema surge por haberse utilizado las expresiones "debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo" y no las utilizadas por el art. 54 de la Ley 15.564 que claramente señalaba el verdadero alcance de esta obligación al decir: "Debiendo excluirse, en todo caso, del valor total que resulte, el monto de las amortizaciones *aceptadas* para los efectos tributarios".

Este es el verdadero sentido de la deducción referida en el inciso 2º del art. 41: deberán deducirse depreciaciones cuando ellas hayan sido aceptadas para fines tributarios y es la única solución conceptualmente coherente, como hemos pretendido demostrar en los acápites anteriores.

### *6. La circular Nº 158 de 29.12.76*

El D.L. 1604 modificó el inciso segundo del art. 41 ampliando su ámbito de aplicación. En efecto, el texto original sólo era aplicable a "los contribuyentes de esta categoría que no estén obligados a demostrar sus rentas mediante un balance general y que *enajenen bienes de su activo inmovilizado...*"; la reforma eliminó ambas referencias.

El Servicio de Impuestos Internos impartió instrucciones sobre esta materia en la circular Nº 158 titulada "Modificaciones introducidas *al sistema de corrección monetaria* por el D.L. 1.604"[15] y en cuya letra A) se expresa: "El nuevo inciso penúltimo del art. 41 otorga una mayor amplitud y alcance a la disposi-

[15] En: *Boletín del S.I.I.* Nº 279, febrero de 1977, pág. 11.541.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



ción preexistente, destinada a precisar la renta líquida imponible *en el caso de enajenaciones ocasionales de bienes respecto de los cuales no han operado las normas de revalorización del art. 41 por ser de propiedad de contribuyentes no sometidos a éstas".*

La letra C), por su parte, agrega: "A diferencia del texto preexistente que se modifica, la actual disposición no limita su alcance *sobre actualización del valor inicial de los bienes* a los contribuyentes de primera categoría que enajenen bienes de su activo inmovilizado..." y continúa: "Es así como, un empleado o profesional que enajene ocasionalmente algún bien (...) *podrá hacer uso de esta norma de actualización* para los fines de cuantificar el monto de la renta..."

Queda pues de manifiesto que tanto para el legislador como para el Servicio de I.I. el objeto de la norma era solucionar el problema de corrección monetaria de quienes, por no llevar contabilidad completa, no se regían por el inciso 1°.

*7. ¿A quiénes va dirigida la obligación de deducir depreciaciones?*

Como hemos visto, el art. 41 en su inciso 1° establece las normas de corrección monetariamente aplicables a quienes declaran renta efectiva con contabilidad completa; el inciso segundo establece normas de corrección monetaria de los activos pertenecientes a los demás contribuyentes. Entre éstos se encuentran los que, declarando *renta efectiva*, lo hacen con contabilidad simplificada; y aquellos que declaran en base a presunciones.

Un análisis conceptual, es decir, considerando el concepto de renta y la función que las depreciaciones cumplen en materia tributaria, debe llevar necesariamente a la conclusión de que la obligación de deducir depreciaciones sólo alcanza a quienes han podido efectivamente deducirlas. No puede, en consecuencia, aplicarse íntegramente el inciso segundo a quienes tributan en base a presunción.

Se ha argumentado por algunos que el parámetro o elemento objetivo que se utiliza para determinar el monto de la renta presunta llevaría implícita la deducción por depreciaciones. Así, se sostiene que la presunción aplicable a los transportistas al considerar el valor corriente en plaza del vehículo –valor que disminuye según el año de fabricación del mismo– estaría, indirectamente, permitiendo deducir la depreciación. Sin embargo, si esto fuera efectivo, todos aquellos vehículos que han cumplido los años de vida útil establecidos por el Servicio deberían figurar en esa lista con valor de $1[14].

[14] El art. 4 N° 2 inc. 2° y 3° de la Ley 18.985 recoge esta posición, perfeccionándola. En efecto, conforme a dichas disposiciones los contribuyentes transportistas que deban abandonar el régimen de renta presunta considerarán, en el inventario inicial, sus vehículos motorizados al valor corriente en plaza. Se aparta pues el legislador del art. 41 inc. 2° (en la interpretación administrativa) al reconocer que a esa fecha, el valor de los referidos vehículos no se determina corrigiendo y depreciando.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



*8. El art. 3 de la Ley 18.985 (D.O. 28.06.90)*

Como anticipábamos, el problema en análisis excede en importancia a la situación objeto de este comentario. En efecto, esta incoherencia conceptual ha recibido, sin duda a iniciativa del propio Servicio de Impuestos Internos, consagración legislativa en el art. 3º de la Ley 18.985 conforme al cual "los contribuyentes que, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20, número 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pasen a declarar renta efectiva sobre la base de contabilidad deberán registrar sus activos y pasivos en el balance inicial que deben confeccionar al 1 de enero del ejercicio en que queden sujetos al nuevo sistema, según las siguientes normas".

"2.[15] Los demás bienes físicos del activo inmovilizado se registrarán por su valor de adquisición o construcción, debidamente documentado y actualizado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al del balance, ***deduciendo la depreciación normal*** que corresponda por el mismo período en virtud de lo dispuesto en el Nº 5 del art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta".

De acuerdo a las instrucciones de Impuestos Internos[16], a contar del primer ejercicio, posterior al cambio de régimen, la depreciación se calculará según los años de vida útil que aún le queden al bien. Si la vida útil se ha terminado, el valor contable del bien, por aplicación de las reglas generales, será de un peso; de modo que en caso de enajenación todo el exceso constituirá renta.

Pero el legislador (entiéndase el Servicio de Impuestos Internos) no ignora que esta disposición no se ajusta a la estructura conceptual del Impuesto a la Renta; y es así como establece normas especiales en dos situaciones. Tratándose de los vehículos de propiedad de contribuyentes dedicados al transporte terrestre de carga, considera su valor corriente en plaza[17].

Asimismo, en el art. 5º transitorio al regular la situación tributaria del mayor valor que se obtenga en la primera enajenación de predios agrícolas, posterior al cambio de régimen, considera ingreso no renta todo el valor de enajenación. Es decir, mantiene, por esa única oportunidad, la franquicia de que disfrutaban los agricultores en virtud de lo dispuesto en el art. 17 Nº 8 letra b.

Sin embargo, dicho régimen excepcional está limitado al valor que el bien tenga, a la fecha de enajenación en el patrimonio del contribuyente; así se desprende de las opciones que, a este efecto, el art. 5º transitorio le confiere, el valor de enajenación deberá compararse con:

[15] El Nº 1 se refiere a los terrenos agrícolas los que sólo se actualizan; no se considera deducción por depreciación pues el criterio tradicionalmente sustentado por el S.I.I. es que los terrenos no experimentan desgaste ni obsolescencia.

[16] Circular 63 de 21.12.90, en *Manual de Consultas Tributarias* Nº 200, 1994, pag. 452.

[17] Véase nota Nº 12.

Artículo: Situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos efectuada por transportistas acogidos a presunción de renta
Revista: Nº200, año LXIV (Jul-Dic, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



- el avalúo fiscal;
- valor comercial tasado por el Servicio de I. Internos o por un ingeniero agrónomo, forestal o civil; o con
- el valor de adquisición reajustado según la variación del IPC. No se contempla deducción alguna por concepto de depreciaciones.

## BIBLIOGRAFIA

García Belsunce, Horacio, "*El concepto de rédito*". Editorial Depalma, 1967, págs. 267-274.

Goode, Richard, "*El impuesto sobre la renta*". Obras básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, España, 1973, págs. 220-255.

Leighton Puga, Miguel, "*El Impuesto a las Ganancias de Capital*". Editorial Jurídica de Chile, 1966.

Pérez Calderón, Lindor y otros, *"Reforma Tributaria" (Historia fidedigna de la nueva Ley de Impuesto a la Renta).* Editorial Jurídica de Chile, 1966.