

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 5 Y N° 5 BIS – LEY N° 21.210
– ARTÍCULO VIGÉSIMO SEGUNDO TRANSITORIO BIS – DECRETO N° 1139, DE 1991,
DEL MINISTERIO DE HACIENDA – ART. 8° - CIRCULAR N° 41 DE 1990.
(ORD. N° 1309, DE 28.04.2023)**

Depreciación del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210 para plantaciones frutales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de la depreciación establecida en el artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210, respecto de plantaciones de árboles frutales nuevas que entraron en producción en el segundo semestre del año 2020.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la sociedad presentó su declaración anual de impuesto a la renta por el año tributario 2021, imputando como gasto deducible de la renta líquida imponible la depreciación instantánea de las plantaciones de árboles frutales nuevas que entraron en producción en el segundo semestre de 2020, que es concordante con el periodo en que se inicia el año agrícola.

Agrega que el valor depreciado en forma instantánea incorpora como parte del costo los desembolsos efectuados en años anteriores a la entrada en vigencia del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210, atendido lo dispuesto en el inciso final del artículo 8° del Reglamento de contabilidad agrícola¹.

Sin embargo, la declaración anual de la renta del año tributario 2021 habría sido observada y en la instancia de fiscalización se habría objetado la procedencia del beneficio, remitiéndose a lo instruido en la Circular N° 31 de 2020, respecto de la depreciación de bienes construidos directamente por el contribuyente, donde por fecha de construcción debe entenderse aquella en que se produce la adquisición de cada uno de los materiales que formarán parte de la obra que se construye.

A su juicio, y en vista de lo resuelto en el Oficio N° 938 de 2006, las plantaciones de árboles frutales no son un bien construido, por lo que no resulta aplicable el criterio establecido en la Circular N° 31 de 2020, aplicado en la fiscalización.

Por otra parte, y en base al mismo oficio, estima que la fecha de adquisición de una plantación de árboles frutales corresponde al ejercicio en que aquellas empiecen a rendir sus frutos. Añade que, si bien el oficio comentado trata sobre el crédito por inversión en activo fijo del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el criterio es totalmente aplicable a la norma sobre depreciación pues ambas normas aluden al concepto “adquisición” como un requisito indispensable para aplicar los beneficios.

Luego, solicita confirmar que:

- 1) Las plantaciones de árboles frutales nuevas que entraron en producción no deben ser consideradas como una construcción de un bien efectuada por el contribuyente, no siendo aplicable por ningún motivo el criterio expresado por la Circular N° 31 de 2020 para los bienes construidos directamente por el contribuyente.
- 2) La fecha de adquisición de una plantación de árboles frutales es aquella en que empiece a rendir frutos, independientemente de la fecha en que efectivamente se incurrió en cada desembolso o erogación, ratificándose el criterio expuesto en Oficio N° 938 de 2006.
- 3) En este caso, el criterio expuesto en el Oficio N° 938 sobre el concepto “adquisición” es el mismo que se debe considerar para la aplicación del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210, puesto que ambas normas no tienen un concepto propio sobre que se debe entender por “adquisición”, no pudiendo existir un concepto distinto para una y para otra.
- 4) Una plantación de árboles frutales se incorpora como un activo fijo al patrimonio del contribuyente cuando entra en producción, puesto que desde ese momento adquiere el dominio de los frutos que tales árboles generan, antes de ese momento no hay nada, solo una mera

¹ Contenido en el Decreto N° 1139 de 1991, del Ministerio de Hacienda, que establece normas contables para los contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva, o que opten a ello, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

expectativa de obtener árboles frutales generadores de frutos, lo cual coincide con la regla general expresada por la Circular N° 31 de 2020.

- 5) El contribuyente sociedad agrícola AAA tiene derecho a aplicar depreciación instantánea a las plantaciones de árboles frutales nuevas que entraron en producción en el segundo semestre de 2020, momento en el cual se entienden adquiridas, independientemente que su costo esté conformado por erogaciones o desembolsos efectuados antes de la entrada en vigencia del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210.

II ANÁLISIS

A fin de responder sistemáticamente lo consultado, cabe señalar lo siguiente:

- a) Conforme la historia de la Ley N° 21.256², el artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210 tiene como propósito incentivar la inversión, condición necesaria para el crecimiento económico, para generar empleos y dinamismo económico³.

En este sentido, con el aceleramiento de la depreciación se genera un mayor flujo de caja para las empresas y, en consecuencia, se genera un incentivo claro de la conveniencia de invertir en los años en los cuales rige el beneficio⁴.

Esto es, la norma atiende a la oportunidad en que se realizó la inversión efectiva en los bienes del activo inmovilizado. Luego, para efectos de la depreciación del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210, además de la fecha de adquisición, es relevante la fecha en la cual el contribuyente realizó los desembolsos (pago o adeudamiento de los activos)⁵.

- b) Lo anterior difiere de la situación analizada en el Oficio N° 938 de 2006, citado en la presentación y que, consistente con lo instruido en la Circular N° 41 de 1990, entiende como ejercicio de la adquisición –para efectos de invocar el crédito por adquisición de activo fijo– aquel en que el bien se puede utilizar o entrar en funcionamiento.
- c) De esta manera, en el caso analizado, y para otros fines, si bien la plantación pudiera considerarse como adquirida en el ejercicio en que pueda utilizarse o entrar en funcionamiento –esto es, cuando empiece a rendir frutos y pueda ser aprovechada– ciertamente no se trata de una inversión efectuada en el ejercicio en que se impetra la depreciación instantánea⁶ del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210.

Finalmente, se hace presente que, si en el ejercicio comercial 2020 la plantación entró en funcionamiento, el contribuyente pudo utilizar la depreciación normal o acelerada establecida en el N° 5 o N° 5 bis del artículo 31 de la LIR, siempre que hubiese cumplido con todos los requisitos que dichas normas establecen.

Según lo expuesto, es innecesario referirse a la consulta 1) del Antecedente.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Para efectos de la depreciación del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210, además de la fecha de adquisición, es relevante la fecha en la cual el contribuyente realizó los desembolsos (pago o adeudamiento de los activos), por tanto, ambas deben haberse efectuado en el periodo comprendido entre el 1 de junio de 2020 y el 31 de diciembre de 2022.

² Que establece medidas tributarias que forman parte del plan de emergencia para la reactivación económica y del empleo en un marco de convergencia fiscal de mediano plazo y que incorpora a la Ley N° 21.210 el artículo vigésimo segundo transitorio bis.

³ Oficio N° 1082 de 2023.

⁴ Intervención del Ministro de Hacienda, Ignacio Briones, en la discusión en Sala de la Cámara de Diputados, durante la tramitación del proyecto.

⁵ Oficio N° 1082 de 2023.

⁶ Conforme con lo dispuesto en el artículo 8° del Decreto N° 1139, de 1991, del Ministerio de Hacienda, sobre contabilidad agrícola, los contribuyentes podrán registrar como costo directo de las plantaciones frutales – entre otros bienes –, el precio de adquisición de ellos y los demás valores imputables al mismo, tales como reajuste del precio, revalorizaciones legales, fletes y seguros. Asimismo, conforme con su inciso final, los desembolsos por nuevas plantaciones frutales no serán considerados como gastos de la explotación, sino que costo de la plantación.

Por consiguiente, en este caso, el contribuyente no podrá utilizar el régimen de depreciación instantánea en comento porque los desembolsos se realizaron con anterioridad a la fecha en que entró en vigencia el referido artículo vigésimo segundo transitorio bis; pudiendo, en todo caso, acoger el activo a los demás regímenes de depreciación del N° 5 y N° 5 bis del artículo 31 de la LIR, siempre que cumpla con todos los requisitos que dichas normas establecen.

- 2) Conforme lo anterior, es innecesario referirse a las demás consultas del Antecedente.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1309, del 28.04.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos