

Crédito del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar que los bienes inmuebles del activo fijo pueden dar derecho al crédito establecido en el artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”)¹, en tanto cumpla con los requisitos que la mencionada norma indica.

I.- ANTECEDENTES:

El día 7 de julio del año 2016, la sociedad XXXXX (en adelante, “XXXXX”) celebró un contrato de arriendo con opción de compra con YYYYY, respecto de una serie de inmuebles, consistentes en oficinas, estacionamientos y bodegas, todos de un mismo edificio de la comuna de zzzz. El canon del contrato corresponde a nnnn cuotas mensuales, la primera de ellas ascendente a \$\$\$\$ Unidades de Fomento (en adelante, “UF”), más el Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante, “IVA”), y las restantes a \$\$\$ UF más IVA, cada una.

Indica el consultante, que estos inmuebles son considerados como activos fijos o inmovilizados por XXXXX, por lo que se utilizó el crédito contra el Impuesto de Primera Categoría (en adelante, “IDPC”) contemplado en el artículo 33 bis de la LIR.

Sin embargo, según indica el consultante, la utilización del mencionado crédito fue observada por parte de la Dirección Regional QQQQQ de este Servicio, la que habría señalado que no sería posible considerar este crédito por ser aplicable únicamente para el arrendamiento con opción de compra de bienes muebles.

Continúa la presentación indicando que, en este caso, se cumpliría cabalmente con los dos requisitos que exigiría el artículo 33 bis de la LIR, esto es:

- 1) Ser contribuyente de IDPC, determinado a través de renta efectiva, según contabilidad completa o ser contribuyente sujeto al régimen del artículo 14 ter letra A de la LIR, y
- 2) Que haya adquirido bienes de activo inmovilizado que tengan una de las siguientes calidades:
 - a. Nuevos, o
 - b. Terminados de construir o tomados en arrendamiento con opción de compra, en el ejercicio.

Así, señala que el centro de la discusión sería la calidad de activo fijo de los bienes objeto del arrendamiento con opción de compra, procediendo a entregar la definición que este Servicio ha dado en diferentes oficios para el concepto de activo fijo o inmovilizado: *“todos aquellos bienes que han sido adquiridos o contruidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación”*².

Con motivo de dicha definición, el consultante hace presente que no hay ninguna distinción entre bienes muebles o inmuebles para que puedan excluirse estos últimos del crédito en cuestión, indicando que:

- a) El concepto administrativo de “activo fijo o inmovilizado” se refiere a “bienes”, por lo que no habría que hacer distinción de ninguna clase, por ejemplo, entre muebles o inmuebles, y
- b) Que la norma utiliza expresiones que permitirían concluir que los inmuebles son parte del supuesto de hecho de la misma, por ejemplo, bienes “construidos” o que los contribuyentes “terminen de construir”, así como a los bienes “que puedan ser usados para fines habitacionales”.

Entiende el consultante que la observación nace del inciso final de la letra a) del artículo 33 bis de la LIR, razón por la cual asevera que la referencia a los bienes muebles como bienes del activo fijo no sería argumento para excluir a los bienes inmuebles del crédito establecido en dicho artículo, por razón de ser estos últimos, también, parte del activo fijo.

¹ Contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974.

² Al efecto, cita los oficios N° 691 de 2018 y 1095 y 1231 de 2017, 823 de 2013 y 3028 de 2011.

Finalmente, cita el consultante el Oficio N°365, de 02 de febrero de 2006, en el cual se confirmaría que los bienes inmuebles, en tanto puedan ser considerados como parte del activo fijo, podrán generar el crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR, en tanto cumpla con todos los requisitos que indica dicha norma³.

De conformidad con lo expuesto, solicita ratificar que los bienes inmuebles el activo fijo que hayan cumplido los requisitos generales de la ley, son aptos para generar el crédito del artículo 33 bis de la LIR.

II.- ANÁLISIS:

El asunto sobre el cual se consulta en la presentación es la procedencia del crédito del artículo 33 bis de la LIR, en caso de que los supuestos de hecho establecidos en dicha norma concurren respecto de un bien inmueble.

Pues bien, conforme al texto legal en cuestión, así como por lo instruido por este Servicio en las Circulares N°s 41 de 1990⁴ y 62 de 2014, los requisitos de procedencia del mencionado crédito son los siguientes:

- 1) Respecto del contribuyente: Ser un contribuyente afecto al IDPC, con base a renta efectiva determinada según contabilidad completa⁵;
- 2) Respecto de los bienes: Debe tratarse de un bien nuevo o construido, parte del activo fijo o inmovilizado del contribuyente, y que pueda ser depreciado⁶, y
- 3) Respecto del acto realizado sobre el bien: Que el contribuyente lo haya adquirido, terminado de construir durante el ejercicio o tomado en arrendamiento con opción de compra.

En relación al segundo requisito, la Circular N° 41 de 1990, hace expresa alusión al concepto de activo inmovilizado⁷, el cual concuerda con el expuesto por el consultante. Asimismo, la mencionada Circular entiende que el párrafo final de la letra a) del artículo 33 bis de la LIR, incluye dentro del concepto de activo inmovilizado los *“bienes corporales muebles nuevos, que tengan las mismas características, que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra”*.

Conforme a lo expuesto, resulta efectivo que la norma no distingue entre bienes muebles o inmuebles para efectos de que sea aplicable el crédito del artículo 33 bis de la LIR, toda vez que establece como criterio su calidad de *“bien físico del activo fijo o inmovilizado”* para efectos de la procedencia del crédito en cuestión.

Sin embargo, cabe hacer presente que, como se ha indicado por este Servicio⁸, para que un bien pueda considerarse como *“físico del activo fijo o inmovilizado”* de un contribuyente, deberá ser parte del patrimonio del mismo⁹.

Así, considerando los actos mencionados en el número 3) precedente, debe precisarse que el arrendamiento con opción de compra no transfiere el dominio del bien corporal objeto del mismo (hasta el ejercicio de la opción de compra), sino que otorga un derecho personal sobre el mismo, el cual ostenta el carácter de incorporal conforme a los artículos 565, 576 y 578 del Código Civil.

Por tanto, un bien tomado en arrendamiento con opción de compra no puede considerarse un bien físico del activo fijo o inmovilizado del contribuyente.

De esta manera, no formando parte del activo fijo o inmovilizado los bienes objeto de un contrato de arrendamiento con opción de compra, el inciso final del artículo 33 bis letra a) de la LIR, establece una regla sobre los bienes muebles, determinando que, únicamente para los efectos de este crédito, los bienes muebles tomados en arrendamiento con opción de compra se entenderán como parte del activo fijo o inmovilizado.

III.- CONCLUSIÓN.

³ Oficio N° 365, de 02 de febrero de 2006, párrafos penúltimo y final.

⁴ Complementada por las Circulares N°s 44 de 1993, N° 53 de 1998, N° 20 de 2007 y N° 19 de 2009.

⁵ Conforme a lo dispuesto en la letra c) del numeral 3 del artículo 14 ter letra A, también los contribuyentes acogidos a este régimen podrán aprovechar este crédito.

⁶ Inciso cuarto del artículo 33 bis letra a) de la LIR y párrafo primero de la letra b) de la Circular N° 41 de 1990.

⁷ El título III letra b) párrafo segundo indica: *“aquellos que han sido adquiridos o construidos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación”*.

⁸ En este sentido, Oficio N° 3.274 de 1995, confirmado por el Oficio N° 454 de 2012 y por el Oficio N° 322 de 2013.

⁹ En este sentido, el artículo 582 del Código Civil establece que el derecho real de dominio se ejerce sobre cosas corporales, mientras que, sobre las incorporales, el artículo 583 del mismo cuerpo legal establece una *“especie de propiedad”*.

De conformidad con lo expuesto, la norma del artículo 33 bis de la LIR excluye los bienes inmuebles tomados en arrendamiento con opción de compra, toda vez que éstos no son en caso alguno parte del activo fijo o inmovilizado de un contribuyente.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2093 del 09-08-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos