

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 33 BIS – CIRC. N° 41 DE 1990 –
OF. ORD. N° 2093 DE 2019
(ORD. N° 3146 DE 30.12.2019).**

Solicita reconsideración de Oficio N°2093 de 2019. Aplicación de artículo 33 bis a bienes raíces tomados en arrendamiento con opción de compra.

Se ha solicitado a este Servicio reconsidere el criterio contenido en Oficio N°2093 de 2019, que dio respuesta a una consulta por él formulada, relativa a la procedencia del beneficio establecido en el artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, para inmuebles recibidos en arriendo con opción de compra (en adelante indistintamente leasing).

I.- ANTECEDENTES:

Con fecha 27 de septiembre de 2018, presentó ante esta Dirección una consulta relativa a la posibilidad de utilizar el crédito establecido en el artículo 33 bis respecto de bienes inmuebles tomados en arrendamiento con opción de compra. Con fecha 9 de octubre de 2019 se dio respuesta a su consulta, concluyendo en resumen que tal solicitud no era procedente habida consideración que los bienes detentados bajo un título de mera tenencia no eran parte del activo fijo de la empresa por no pertenecerles, razón por la cual, para permitir tal beneficio, el inciso final de la letra a) de dicho artículo daba excepcionalmente tal carácter a los bienes muebles tomados en leasing.

En su actual presentación solicita se reconsidere tal criterio, atendida razón de los argumentos que a continuación se pasan a resumir:

- La norma (artículo 33 bis letra a.- inciso primero) concede una franquicia a los contribuyentes que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes que serán objeto del beneficio, sin distinguir si estos bienes son muebles o inmuebles.
- Consistentemente con tal inciso el mismo artículo agrega que el crédito no se aplicará respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento, también sin hacer distinción sobre el tipo de bienes, lo que vendría a ratificar su sentido. Por lo que, entiende, procede la franquicia respecto de los bienes tomados en leasing también respecto de los bienes inmuebles.
- Sin embargo, el oficio cuya reconsideración se solicita, pretende cuestionar la procedencia del beneficio respecto de los inmuebles que se tienen bajo este título, sobre la base que el arrendamiento con opción de compra no transfiere bien, lo que a su entender no es un razonamiento correcto toda vez que debe asumirse que el legislador tenía conocimiento de lo anterior, a pesar de lo cual señala en tres ocasiones distintas la aplicación de este crédito especial respecto de los bienes tomados en arrendamiento con opción de compra en general.
- Por otra parte, el hecho que la misma norma (artículo 33 bis letra a.- inciso final) otorgue el carácter de activo físico inmovilizado, no resulta un argumento procedente frente al tenor general de este artículo, siendo impropio examinar las razones por las que el legislador estimó necesario otorgar a estos bienes tal calidad.
- Ratifica esta conclusión, la circunstancia que cada vez que el legislador quiso restringir la aplicación de este beneficio lo hizo de forma expresa y categórica.

En base a tales fundamentos solicita se reconsidere el criterio expuesto en el Oficio N°2093 de 2019 y en su defecto se concluya la procedencia del beneficio establecido en el artículo 33 bis para los bienes inmuebles tomados en arrendamiento con opción de compra.

II.- ANÁLISIS:

El artículo 33 bis contiene un beneficio por la adquisición o tenencia de bienes físicos del activo inmovilizado, consistente en la reducción de un porcentaje del valor de dichos bienes, dependiendo del tamaño de la empresa de que se trate, como un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría. En lo que importa, para el caso de los bienes tomados en arrendamiento con opción de compra, este beneficio se calcula por el valor total del contrato y no puede ser utilizado por la empresa arrendadora.

En cuanto a la naturaleza de estos bienes en principio, el inciso primero de la letra a)¹ del citado artículo, declara que se aplicará respecto de los bienes que se tomen en arrendamiento con opción de compra, sin distinguir entre muebles e inmuebles², pero el inciso final de la misma letra añade que para los efectos de ese artículo se entiende que formarán parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa tome en leasing³, lo que es indicativo que el artículo sólo se está refiriendo a los bienes muebles tomados en leasing, puesto que de otra forma este último inciso no tendría una aplicación concreta. Bajo este análisis, resulta lógico concluir que cuando el inciso final de la norma en estudio, sólo se refiere a los muebles tomados en leasing, pasa a restringir el sentido del inciso primero que no contiene tal distinción.

En este punto cabe aclarar que, si bien en su consulta expresa que no es del caso examinar las razones por las cuales el legislador estimó necesario otorgar sólo a los bienes muebles la calidad de bienes físicos del activo inmovilizado, es relevante a lo menos verificar la posible aplicación de la norma, de lo contrario, vía interpretativa se le podría estar despojando de cualquier efecto real. De igual forma, se aclara que, para determinar el sentido de la Ley no es suficiente revisar su tenor literal inciso por inciso o línea a línea, sino que es necesario verificarlo atendiendo la disposición completa, respetando la armonía y coherencia de la norma.

La razón de lo concluido se aprecia más claramente si atendemos a la redacción original de este artículo⁴, donde no se nombraba en el primer inciso los bienes que se tenían bajo este título (leasing) y sólo eran integrados al beneficio por su inciso final, correspondiente al actual inciso final de la letra a), en estudio. En otras palabras, en virtud de este último párrafo se permitía el beneficio excepcionalmente para los bienes muebles tomados en arrendamiento con opción de compra, tal era su función y objetivo original y ello no fue cambiado por la Ley N°20.780 a la cual se debe su actual redacción, razón por la cual también ha de concluirse que persiste en su fin.

Por lo demás, de aplicarse esta norma a los inmuebles tomados en arrendamiento con opción de compra, resultaría incluso contradictorio con el correcto cálculo del beneficio, toda vez que de acuerdo a la Ley, para el leasing de bienes muebles este crédito se calcula sobre el valor total del contrato, pero este cálculo no sería aplicable a los bienes inmuebles ya que en este caso el valor del contrato integra el precio del sitio o terreno y este Servicio ha sido consistente en instruir⁵ que tal monto no debe formar parte de la base del cálculo del beneficio ya que nunca se trata de un bien nuevo.

III.- CONCLUSIÓN:

Atendido lo anterior se mantiene el criterio contenido en el Oficio N°2093 de 2019.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3146 del 30-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

¹ Las letras b) y c) del artículo 33 bis también mencionan a los bienes tomados en arrendamiento con opción de compra, pero ambos se reenvían a la letra a) para determinar las normas a aplicar, por lo que, para el análisis, sólo es relevante la letra a).

² Artículo 33 bis, letra a) inciso primero: Los contribuyentes que declaren el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales que no superen las 25.000 unidades de fomento, tendrán derecho a un crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según proceda.

³ Artículo 33 bis, letra a) inciso final: Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa tome en arrendamiento con opción de compra. En este caso el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.

⁴ Integrado a la Ley sobre Impuesto a la Renta por Ley N°18.985, de 1990 y modificado en su actual redacción por la Ley 20.780.

⁵ Circular 41 de 1990, letra b) N°3), Oficio 3747 de 1999 y 312 de 2001.