

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 6 Y 9 – LEY N° 21.210, ART. 22
TRANSITORIO BIS - CIRCULAR N° 53 DE 2020 Y N° 11 DE 2021 – OFICIO N° 150 DE
1993
(ORD. N° 1082, DE 06.04.2023).**

Depreciación de activos intangibles frente al artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la depreciación de activos intangibles en el marco del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un contribuyente de impuesto de primera categoría (IDPC) en base a renta efectiva que desde su constitución en el año 2013 incluye como giro, entre otros, “el desarrollo, producción, comercialización, y/o compra o venta de software”, desarrolló un software entre el año 2017 y enero de 2022, fecha de término de su desarrollo y lanzamiento oficial al mercado, razón por la cual considera esta última como su fecha de adquisición.

Dicho software, continúa, habría sido tratado como un activo intangible durante todo dicho periodo, en los términos de la Norma Contable Internacional N° 38, incluyendo en su costo una serie de desembolsos relacionados con su desarrollo, que no habrían sido deducidos conforme al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

En dicho contexto, luego de exponer sobre el artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210, así como sobre sus instrucciones contenidas en la Circular N° 11 de 2021, solicita confirmar que:

- 1) El contribuyente podrá amortizar el 100% de su activo intangible, según su valor al 31 de diciembre de 2022, por haberse adquirido dentro del periodo que establece el artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210 (enero de 2022);
- 2) En caso de no confirmar el criterio anterior, solicita se ratifique que el contribuyente podrá amortizar el 100% del valor de dicho activo conforme a la regulación indicada en el N° 9 del artículo 31 de la LIR, según lo señalado en el Oficio N° 150 de 1993; y,
- 3) En caso de no ser procedentes los criterios antes indicados, solicita ratificar que el 100% de los desembolsos relacionados con el software podrán igualmente rebajarse de la renta líquida imponible del contribuyente, como gasto necesario para producir la renta, conforme al N° 6 del artículo 31 de la LIR, en la declaración de renta del año tributario 2023.

II ANÁLISIS

Al respecto, la depreciación instantánea de activos intangibles adquiridos entre el 1° de junio de 2020 y el 31 de diciembre de 2022, destinados al interés, desarrollo o mantención de la empresa o negocio, corresponde a un incentivo tributario cuyo objetivo era incentivar la inversión durante la pandemia producto del Covid-19¹.

En efecto, conforme con la historia de la Ley N° 21.256², la incorporación de este régimen de depreciación instantánea corresponde a una medida para incentivar la inversión, condición necesaria para el crecimiento económico, para generar empleos y dinamismo económico. 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 beneficio³.

¹ Según informa la Historia de la Ley N° 21.256, que incluyó el artículo vigésimo segundo transitorio bis en la Ley N° 21.210, disponible en la página web de la Biblioteca del Congreso Nacional: <https://www.bcn.cl/historiadelaey/nc/historia-de-la-ley/7782/>, y como se indicó en Oficio N° 3553 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 Intervención del Ministro de Hacienda, Ignacio Briones, en la discusión en Sala de la Cámara de Diputados, durante la tramitación del proyecto.

De este modo, respecto del criterio 1) del Antecedentes y conforme al propósito de la norma en comento, solo se podrán depreciar instantáneamente la parte del activo intangible cuyo pago o adeudamiento se efectuó en el periodo indicado por el artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210, sujetándose el activo intangible restante a las normas generales; es decir, amortizándose cuando sea enajenado o cuando, por cualquier otro hecho o circunstancia, pierda su calidad de tal para el contribuyente, de modo que no es posible confirmar el criterio solicitado.

En cuanto a los criterios 2) y 3) del Antecedente, sobre la posibilidad de deducir los desembolsos que conforman el activo intangible como gastos conforme al artículo 31 de la LIR, se debe hacer presente que la naturaleza contable de estos no cambia por la aplicación de la depreciación del artículo vigésimo segundo transitorio bis de la Ley N° 21.210 o no, de manera que, si cumple con los requisitos propios de un activo intangible, no puede alterarse su calificación contable para darle un tratamiento de gasto, mientras que si corresponden a gastos, no será posible su deducción conforme a la norma citada.

Con todo, se precisa que:

a) De acuerdo a la consulta, los desembolsos incurridos en la creación de un software no constituirían gastos de organización y puesta en marcha para el contribuyente pues, desde su constitución –en 2013– el giro de la empresa corresponde precisamente a esta actividad (creación de un software), de manera que no se trataría de nuevo negocio o de su implementación, sino de la continuidad del desarrollo de su giro.

b) Respecto a la procedencia del criterio contenido en el Oficio N° 150 de 1993, cabe señalar que dicha respuesta versa sobre un contribuyente que encargó a terceros la confección de un software a medida, para el desarrollo de su giro, cuestión que no se verifica en la presente consulta, donde el propio contribuyente es quien lo desarrolla para ofrecerlo a terceros.

c) En tercer lugar, no se vislumbra que los costos del activo intangible podrían corresponder a gastos del N° 6 del artículo 31 de la LIR, sin perjuicio de hacer presente que los requisitos para rebajar un gasto de la renta líquida imponible se encuentran instruidos en la Circular N° 53 de 2020.

De esta manera, los desembolsos incurridos con anterioridad en el desarrollo del software y antes del 1° de junio de 2020, mantendrán su naturaleza de activo intangible, amortizándose cuando este sea enajenado o cuando, por cualquier otro hecho o circunstancia, pierda su calidad de activo intangible para el contribuyente que lo adquirió⁴.

III CONCLUSIÓN

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

1) El contribuyente podrá amortizar aquella parte del activo intangible que corresponda a desembolsos incurridos entre el 1° de junio de 2020 y el 31 de diciembre de 2022, manteniendo la diferencia como activo intangible.

2) Los desembolsos que conforman el activo intangible no constituyen gastos de organización y puesta en marcha, al no tratarse de un negocio nuevo, sino de uno que el contribuyente realiza desde 2013.

Por otra parte, el criterio del Oficio N° 150 de 1993 no es aplicable a la presente consulta, pues en dicho caso se encargó la creación de un software a un tercero.

3) No se advierte que el activo intangible, o los elementos que lo componen, podrían corresponder a gastos del N° 6 del artículo 31 de la LIR.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1082, del 06.04.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁴ Oficios N° 3464 y N° 533 de 2021, N° 322 de 2013 y N° 424 de 2012.