

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31 - DECRETO CON FUERZA DE LAY N° 7, ART. 1. (ORD. N° 2491, DE 06.09.2016)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE GALPONES Y MÓDULOS QUE SE INDICA, UBICADOS EN ZONA FRANCA

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la forma de contabilizar los galpones y módulos que señala, ubicados en la XXXXX, y su tratamiento tributario.

I.- ANTECEDENTES.

Con fecha xx.xx.xx, mediante F.2117 presentado en la Dirección Regional de xxx, TTT, asesor tributario, solicitó se ratificase por dicha Dirección Regional que los galpones y módulos otorgados en concesión por XXXXX a los Usuarios de XXXXX (en adelante Usuarios), constituyen para éstos activos intangibles susceptibles de amortización de acuerdo al número de años que se establezca en cada contrato suscrito -y no activos fijos susceptibles de depreciación según tabla, como erróneamente ha indicado este Servicio-, y que dichos activos intangibles, al término de los señalados contratos y en el evento que no fueren renovados por los Usuarios, constituyen una pérdida total para éstos, pues pasan al dominio de XXXXX

Al efecto, explica las diferencias conceptuales existentes entre amortización y depreciación, como asimismo los efectos contables y tributarios que cada uno de ellos genera, aludiendo al Oficio N°796 de 1996, de este Servicio, con el objeto de ratificar su argumentación y conclusiones.

Con fecha xx.xx.xx, la Dirección Regional referida, requirió al solicitante acompañar copia del o de los contratos celebrados entre XXXXX y los Usuarios, requerimiento al que dio cumplimiento con fecha xx del mismo mes, acompañando, mediante F. 2117, copia simple de Contrato de Usuario con Instalaciones Propias, otorgado ante el Notario Público don YYY, con fecha xx.xx.xx, y suscrito entre XXXXX y un tercero, y presentación en la que señala, entre otras cosas, que dicho contrato es un contrato de concesión en el que no se estipula que lo construido por el Usuario será de propiedad de éste, sino que por el contrario, los galpones y módulos quedan en poder de XXXXX, rigiéndose por las normas comunes relativas a quien construye en terreno ajeno.

Con fecha xx.xx.xx, la Dirección Regional de xxx ofició a XXXXX con el objeto que ésta informara una serie de aspectos vinculados con los contratos celebrados entre ella y los Usuarios. Dicha sociedad no informó en el plazo establecido, ni solicitó prórroga.

Atendido lo referido precedentemente y el hecho que no existe pronunciamiento expreso sobre la materia por parte de la superioridad de este Servicio, se consulta sobre la forma de contabilizar los referidos galpones y módulos, ubicados en la XXXXX, y su tratamiento tributario. Sostiene al respecto, y en lo que dice relación con las instalaciones y galpones construidos por el Usuario, que su dominio se radica en éste, ello basado principalmente en el derecho de adjudicación preferente de XXXXX, estipulado en el referido contrato, debiendo primar la autonomía de la voluntad de las partes contratantes por sobre lo dispuesto en el artículo 668 del Código Civil, norma que trata sobre la accesión de mueble

a inmueble. Por lo anterior, forman parte del activo fijo del Usuario y son susceptibles de depreciación.

Concluye por último, y en lo que dice relación con los módulos, que su dominio corresponde a XXXXX, ello basado principalmente en la obligación de restitución de los mismos que pesa sobre el Usuario al término del contrato, por lo que no pueden ser considerados como activos fijos por parte de éste. Sin embargo, dado que no cuenta con antecedentes suficientes para determinar la naturaleza jurídica de la cesión de dichos módulos -arrendamiento, usufructo u otra modalidad análoga-, indica que no es posible dar una respuesta sobre el particular.

II.- ANÁLISIS.

1. De acuerdo a lo preceptuado en el artículo 1º, del D.F.L. N° 7, del 1980, del Ministerio de Hacienda, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, a este Servicio le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la Ley a una autoridad diferente.

Resulta de la aplicación de la referida norma que el Servicio de Impuestos Internos debe operar dentro del marco establecido y sólo con el objeto de realizar los fines que se le han encomendado. De modo que este Servicio carece de competencia para impartir normas contables, incluso dentro del ámbito de la tributación fiscal interna.

2. La accesión de mueble a inmueble -regulada en los artículos 668 y 669 del Código Civil- que tiene lugar en el caso de edificación ejecutada en un inmueble, cuando los materiales pertenecen a una persona distinta del dueño del suelo, y en virtud de la cual el dueño del suelo (que se estima es la cosa principal) se hace dueño de lo edificado, presupone, entre otros requisitos, la ausencia de vínculo contractual entre el dueño del suelo y el de los materiales.

Por lo anterior, aquel modo de adquirir no tiene cabida en el caso en análisis, por cuanto existe vínculo contractual, como lo demuestra el Contrato de Usuario con Instalaciones Propias, que se acompaña en copia simple y que se analiza en el N° 4 siguiente.

3. El artículo 12 del D.F.L. N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, que aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N° 341, de 1977, del señalado Ministerio, sobre Zonas Francas, dispone en lo pertinente que "Corresponderá, en general, a la Sociedad Administradora, sin perjuicio de las obligaciones específicas que le competen por aplicación del artículo precedente, las siguientes: c) Urbanizar, proyectar y construir edificios para oficinas, industrias, almacenes y talleres para uso propio o para arriendo; d) Arrendar lotes de terreno para la construcción de edificios, industrias, almacenes, depósitos y talleres destinados a los fines indicados en el artículo 8º;". Asimismo, el inciso 1º, del artículo 13 del referido cuerpo legal, establece que "La Sociedad Administradora y los usuarios podrán convenir la utilización de los locales, recintos o predios comprendidos en el área de las Zonas Francas, de conformidad con la ley nacional. Sin embargo, no podrá cederse el uso de la totalidad del área de la Zona Franca en beneficio de un solo usuario.".

A este respecto, la Ley N° 18.846, de 1989, autorizó al Estado para desarrollar actividades empresariales en materia de administración y explotación de la Zona Franca de Iquique, ordenando, para ello, la constitución de una sociedad anónima denominada Zona Franca de Iquique S.A.

A su turno, el artículo séptimo del Decreto N° 672, de 1990, del Ministerio de Hacienda, que aprueba el contrato de concesión de la administración y explotación de la Zona Franca de Iquique, celebrado entre el Estado de Chile y la sociedad “Zona Franca de Iquique S.A.”, dispone en lo pertinente que “En su calidad de administradora y explotadora de la Zona Franca de Iquique, la sociedad compareciente tendrá las siguientes obligaciones y derechos: c) Urbanizar, proyectar y construir edificios para oficinas, industrias, almacenes y talleres para su uso propio o para arrendamiento; d) Dar en arrendamiento lotes de terrenos para la construcción de edificios, industrias, almacenes, depósitos, talleres u otras actividades; j) Fijar, cobrar y percibir las tarifas, precios, o remuneraciones por concepto de admisión de nuevos usuarios, almacenaje, manejo de carga, tarifas por visaciones de documentos y cualquier otro servicio en los almacenes y en la Zona Franca y las rentas por el arrendamiento de bodegas, galpones industriales, terrenos y otros bienes y servicios, de acuerdo con los contratos que se celebren con los usuarios.”.

Sobre la materia, cabe hacer presente que la Contraloría General de la República, en base a las mismas normas del D.F.L. N° 2, de 2001, precedentemente citadas, y otras normas de carácter administrativo aplicables a la Zona Franca de Punta Arenas, concluyó que “el régimen jurídico que rige la Zona Franca de Punta Arenas contempla la posibilidad de que la sociedad que se encargue de su administración celebre contratos de arrendamiento con los usuarios que operen en ella, para entregarles el uso de los locales, recintos o predios comprendidos dentro de esa área, y que aquellos construyan las edificaciones destinadas a los fines descritos por ese ordenamiento, que necesiten para el desarrollo de su negocio o proceso productivo (aplica dictamen N° 75.150, de 2010).” .

De igual modo, en el citado dictamen N° 75.150, de 14 de diciembre de 2010, de la Contraloría General de la República, dicho Organismo concluyó, pero ahora en relación a la Zona Franca de Iquique, que “el especial régimen jurídico que regula la zona franca contempla, en los términos antes referidos, la posibilidad de que tanto la sociedad administradora de dicha zona como los arrendatarios de los terrenos que pertenecen a aquella sociedad, construyan edificaciones destinadas a los fines que el mismo ordenamiento señala.”.

4. Por otra parte, de los términos del Contrato de Usuario con Instalaciones Propias, que se acompaña en copia simple, es posible observar lo siguiente:

a) Para efecto de que el Usuario desarrolle sus operaciones en los sitios individualizados en dicho contrato, se le “adjudica” a aquel “su asignación en forma directa”, el que se obliga a pagar la tarifa de uso de los mismos establecida en el número V, de la letra a), del artículo 77 del Reglamento Interno Operacional de XXXXX (cláusula Tercera).

b) El propio nombre del contrato alude a “instalaciones” que serían de propiedad de los Usuarios.

- c) El Usuario se obliga a construir instalaciones en los sitios asignados, previamente aprobadas por la Administración, las que se denominan como “nuevo galpón” o “galpón” (cláusula Séptima).
- d) El plazo de “asignación” de los sitios comenzará a regir desde la firma del contrato en análisis hasta el 29 de septiembre de 2030 (cláusula Octava).
- e) El Usuario debe cumplir una serie de requisitos para efecto de “transferir sus instalaciones”, entre ellos, el derecho de opción preferente de compra de XXXXX y la autorización previa de ésta (cláusula Undécima).
- f) La asignación y los servicios que preste XXXXX, tendrán como precio, reajustes y recargos por simple retardo en su pago, los valores, sistemas y porcentajes que por tales conceptos se contengan en el Reglamento Interno Operacional para XXXXX vigente al momento de efectuar los respectivos pagos (cláusula Duodécima).
- g) El Usuario declara expresamente aceptar las disposiciones del Reglamento Interno Operacional de la XXXXX y sus posteriores modificaciones, las que formarán parte del contrato en análisis (cláusula Décimo Tercera).
- h) El Usuario deberá cuidar permanentemente de la mantención y reparación de “sus instalaciones” y estará obligado a reconstruirlas totalmente y a su costa en el evento que por cualquier causa se destruyeren. Se obliga también, entre otras cosas, a dar cumplimiento al Reglamento Interno Operacional de la XXXXX que se encuentre vigente y a su Contrato de Usuario; a comunicar a XXXXX por escrito, dentro de tercer día hábil, cualquier “limitación al dominio que afecte a sus instalaciones”, como asimismo, cualquier prohibición que a su respecto se imponga; a obtener autorización escrita de la Gerencia General de XXXXX para constituir Warrants sobre sus propias mercancías, en “sus propias instalaciones”; a “devolver los módulos o locales comerciales” que ocupare si se le revoca la correspondiente asignación, en el plazo establecido en el Reglamento Interno Operacional (cláusula Décimo Quinta).
- i) La “revocación de la asignación de un módulo”, en ningún caso irrogará responsabilidad patrimonial para la Administración (cláusula Décimo Sexta).
- j) Son causales de término del contrato y pérdida de la asignación, entre otras, la enajenación de todas las instalaciones de propiedad del Usuario en XXXXX y el que el Usuario se encuentre operando en sus instalaciones propias sin contar con la recepción definitiva de las obras de la I. Municipalidad de Iquique y XXXXX (cláusula Décimo Octava).
- k) Dentro del plazo de noventa días de la declaración de término del contrato por parte de la Administración, el ex-Usuario deberá vender o retirar a su entero costo sus instalaciones y las mercancías que tenga en la Zona Franca. Si no se diere cumplimiento a lo anterior en el plazo señalado, el Gerente General de la Administración llamará a licitación en pública subasta de las instalaciones y mercancías del ex-Usuario, quedando su resultado a disposición de este último, previo descuento de lo que se adeude a XXXXX (cláusula Décimo Novena).
- l) En todo no lo estipulado en el contrato en análisis, se aplicarán las normas contenidas en el Reglamento Interno Operacional que se encuentre vigente y que rija para la XXXXX y

las normas legales y reglamentarias que regulan las Zonas Francas en el país (cláusula Vigésima).

El referido Reglamento Interno Operacional de la XXXXX, actualizado al 25 de abril de 2016 , obtenido en la Página Web xxxxx, establece en su artículo 7° que para efectos del mismo se entenderá por: “a) Sociedad Administradora, la Sociedad, Administración o XXXXX: XXXXX S.A. g) Galpón: Las instalaciones de propiedad de los usuarios habilitadas por la Administración para el desarrollo de las actividades comerciales o industriales en la XXXXX, conforme a la respectiva contratación. h) Módulos: El local perteneciente a la Sociedad Administradora o autorizado por ella, destinado a la exhibición y venta de mercancías de exclusiva propiedad del Usuario que lo tenga asignado.”. Asimismo, en su artículo 77 establece una serie de tarifas a pagar por los Usuarios, entre ellas, las relativas al uso de terrenos e instalaciones en régimen de Zona Franca (número V) y al uso de locales e instalaciones destinados a la venta al detalle (número VI).

5. De lo referido en los N° 3 y 4 precedentes, es posible afirmar que entre XXXXX y el Usuario, en relación a los sitios y módulos (en la medida que dichos módulos no sean de propiedad del Usuario), concurren las condiciones esenciales del contrato de arriendo dispuestas en el artículo 1915 y en el inciso 1° del 1916, ambos del Código Civil , de modo que éste último tiene el carácter de arrendatario de dichos bienes. Lo anterior no obsta a que el Usuario tenga el carácter de dueño de las edificaciones que construya en dichos sitios para el desarrollo de sus actividades comerciales o industriales en la XXXXX, de acuerdo a lo expresamente estipulado en el referido contrato.

III.- CONCLUSIÓN.

En base al análisis efectuado, y considerando sólo los antecedentes que se acompañan a la su presentación, se indica:

1. Este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre la forma en que deben contabilizarse los galpones y módulos aludidos, por cuanto aquello excede la competencia establecida en el artículo 1°, del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda.
2. Tomando en consideración el contrato que se acompaña en copia simple, el que se ignora si se replica en los mismos términos en los demás Contratos de Usuarios con Instalaciones Propias, y las demás argumentaciones referidas en el apartado precedente, es posible afirmar que el Usuario de la Zona Franca es arrendatario de los módulos, de modo que éste último, en el ámbito tributario, no podrá depreciarlos, por carecer dichos bienes del carácter de bienes físicos de su activo inmovilizado -el Usuario es un mero tenedor de aquellos-. Asimismo, no podrá amortizarlos, por cuanto el derecho de goce que su carácter de arrendatario le otorga sobre los mismos no constituye un activo intangible que la Ley sobre Impuesto a la Renta permite amortizar.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que el monto que pague el Usuario por el goce de los referidos módulos, al igual que aquel que pague por el goce de los sitios - cánones de arrendamiento, en ambos casos- constituyen para éste gastos necesarios para producir la renta, en la medida que cumplan los requisitos copulativos dispuestos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3. Lo anterior no obsta a que dicho Usuario sea dueño de los galpones, -instalaciones construidas por éste en los sitios arrendados para el desarrollo de sus actividades

comerciales o industriales en la XXXXX, de acuerdo a lo expresamente estipulado en el referido contrato, bienes físicos que forman parte de su activo inmovilizado y que en tal carácter son depreciables conforme a lo dispuesto en los N°s 5 ó 5 bis, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la medida que se cumplan los demás requisitos dispuestos en dichas normas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2491, de 06.09.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos