

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N°8, ART, 33 BIS, ART, 31, ART. 107 - LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 2, N°1, ART. 8, LETRA F), ART. 12, LETRA B), N°10, ART. 15°, ART. 23. - LEY N° 20.848, DE 2016 - CIRCULAR N° 55, DE 2016. (Ord. N° 30, de 05-01-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO QUE RECIBE EN CHILE LA COMPRA DE PROYECTOS DE ENERGÍA SOLAR Y LA CONSTRUCCIÓN DE LAS CORRESPONDIENTES PLANTAS.

Se ha solicitado información a este Servicio, sobre el tratamiento tributario que recibe en Chile la compra de proyectos de energía solar y la construcción de las correspondientes plantas.

I.- ANTECEDENTES.

Desde la Oficina Económica de la Embajada de España en Chile, solicita información sobre la fiscalidad y posibles deducciones de cara a la compra de proyectos de energía solar y a la construcción de las correspondientes plantas por parte de empresas del sector.

II.- ANÁLISIS.

Teniendo en cuenta que “*fiscalidad*”, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa “*Sistema fiscal o conjunto de leyes relativas a los impuestos*” y la competencia de este Servicio, establecida en el artículo 1°, del D.F.L. N° 7, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 15 de octubre de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, a continuación, se hace presente lo siguiente:

Si bien no se entregan mayores antecedentes sobre los proyectos de energía solar que se pretenden comprar o las plantas que se pretenden construir, cabe indicar que, por regla general, dicha compra o construcción, por el solo hecho de decir relación con aquel tipo de energía, no se ve beneficiada por un estatuto especial en lo que a impuestos se refiere, debiendo, por tanto, someterse a las reglas generales sobre la materia. En efecto:

a) En cuanto al Impuesto a la Renta.

1. Los efectos tributarios de la compra de proyectos de energía solar dependerán de lo que deba entenderse por “proyectos de energía solar” y de cómo se lleve a cabo dicha compra, esto es, a través de una compraventa de los bienes que conforman el proyecto de energía solar, o a través de una compraventa de acciones o derechos sociales de una sociedad que a su vez es dueña del proyecto de energía solar, o a través de una reorganización empresarial que conduzca a dicho fin.

Ya se trate de la compraventa de los bienes que conforman el proyecto de energía solar – individualmente considerados o como una universalidad de hecho–, o de la compraventa de acciones o derechos sociales de una sociedad que a su vez es dueña del proyecto de energía solar, si efectuada la enajenación de los mismos el vendedor obtiene una ganancia de capital, dicho mayor valor –que se clasificará en el N° 5, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR)– se afectará con los impuestos generales de la LIR, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC)[1] y con el Impuesto Global Complementario (IGC)[2] o Impuesto Adicional (IA)[3], según corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que el N° 8, del artículo 17 del referido cuerpo legal, sólo grava con IGC o IA, según corresponda, las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de acciones o derechos sociales, de bienes raíces y derechos o cuotas respecto de dichos bienes poseídos en comunidad, de pertenencias mineras, de derechos de agua, de bonos y demás títulos de deuda, entre otros, en la medida que dichas operaciones no sean realizadas por contribuyentes que determinan el IDPC por sobre rentas efectivas y siempre cumplan determinados requisitos especificados en la referida norma.

Asimismo, es del caso señalar que conforme al artículo 107 de la LIR, en la medida que concurran los requisitos dispuestos en dicha disposición, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones con presencia bursátil no constituirá renta y, por tanto, no se afectará con ningún impuesto del referido cuerpo legal.

En consecuencia, son las circunstancias específicas concurrentes las que determinarán como ha de gravarse, en cabeza del vendedor, el mayor valor obtenido, de producirse.

2. En lo que dice relación con la construcción de plantas de energía solar, ya sea que se construyan directamente por el contribuyente que las explotará o que éste las encargue a un tercero a través de contratos de construcción por administración o por suma alzada, cabe señalar que los respectivos desembolsos formarán parte del costo del activo fijo en construcción.

3. Por otra parte, de existir gastos de organización y puesta en marcha -aquellos en los que es necesario incurrir con motivo del inicio de una actividad empresarial-, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1°, del N° 9, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR, éstos podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde su generación o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los señalados gastos.

Asimismo, en la medida en que exista inversión en activo fijo en los términos establecidos en el artículo 33 bis de la LIR, y concurran los requisitos dispuestos en dicha norma, podrá tener lugar el crédito contra el IDPC establecido en aquella.

4. En lo que dice estricta relación con el abastecimiento de agua potable sanitaria calentada con energía solar, necesario es indicar que la Ley N° 20.897, publicada en el Diario Oficial con fecha 5 de febrero de 2016, modificó, entre otros cuerpos legales, la Ley N° 20.365, extendiendo desde el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre del año 2019, la vigencia de la franquicia tributaria que dicha ley establece en favor de las empresas constructoras, consistente en rebajar del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la LIR, un crédito equivalente a todo o parte del valor de los Sistemas Solares Térmicos (SST), su instalación y mantención que monten en bienes corporales inmuebles nuevos destinados a la habitación, de hasta 3.000 Unidades de Fomento. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 55 de 2016, la que se encuentra publicada en su página web www.sii.cl.

5. Cabe hacer presente, por último, que con fecha 25 de junio de 2016, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.848, que establece marco para la inversión extranjera directa en Chile y crea la institucionalidad respectiva, la que se limita a disponer, a propósito del

régimen aplicable a la inversión extranjera directa[4], que las obligaciones tributarias que correspondan se deben cumplir de acuerdo a la normativa nacional[5]. De este modo, tratándose del impuesto a la renta, no cabe aplicar un estatuto especial[6].

b) En cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA).

1. En forma análoga a lo expresado precedentemente, los efectos, en cuanto al IVA en la compra de proyectos de energía solar dependerán del alcance de dicho concepto y la manera en que la respectiva operación de compra se materialice.

Por una parte, la compra podría producirse por la adquisición de todo o parte de la propiedad de la persona jurídica dueña de los activos y relaciones jurídicas que conformen dicho proyecto. En este caso, cabe señalar que la enajenación de acciones o derechos sociales no se encuentra comprendida en la definición de “venta” del N° 1, del artículo 2°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), contenida en el artículo primero, del D.L. N° 825, de 1974, por recaer en bienes incorpóreos[7], de tal manera que dicha operación no se encontraría afectada a IVA.

Sin perjuicio de lo anterior, en el contexto de una reorganización empresarial que involucre fusión o división de personas jurídicas, cabe hacer presente, conforme ha sostenido sistemáticamente este Servicio, que no resulta admisible la transferencia o transmisión del crédito fiscal a manos de un contribuyente distinto de aquél que lo generó, por cuanto aquello resulta contrario a la naturaleza misma del crédito fiscal, que no es la de un derecho patrimonial.

Por otra parte, la operación podría efectuarse en relación a los bienes corporales que conforman las plantas comprendidas en el proyecto respectivo, ya sea como uno o más bienes individualmente considerados o como universalidad de hecho.

En el primer caso resultaría, en principio, aplicable lo dispuesto en la letra m), del artículo 8° de la LIVS, norma que grava con IVA la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas del Título II de dicho cuerpo legal, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción, circunstancia que constituye la regla general para este tipo de instalaciones.

Cabe tener presente que dicha norma establece una excepción, por cuanto no se considerará, para dichos efectos, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR, a la fecha de dicha venta.

En el segundo caso, esto es, la venta como universalidad de hecho, cabe considerar que sólo se encuentra afectada a IVA, de acuerdo a lo dispuesto en la letra f), del artículo 8° de la LIVS, la venta de un establecimiento de comercio y, en general, la de cualquier otra universalidad cuando contenga bienes corporales muebles o inmuebles de su giro y sólo respecto del valor de dichos bienes. Por lo tanto, si en la venta de la referida universalidad

se comprenden bienes corporales del activo fijo del contribuyente, éstos no se encontrarán afectos a IVA por no corresponder a bienes corporales del giro del contribuyente.

Cabe agregar, que tampoco resulta aplicable la norma de la letra m) de dicho artículo, toda vez que no se trata de la venta de bienes del activo fijo, sino que, de la venta de una universalidad, venta que fue excluida en forma expresa del gravamen comprendido en la referida letra por la Ley N° 20.780.

2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LIVS, para los efectos del IVA, la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario, por el valor de las operaciones respectivas. A este respecto, cabe considerar que la letra g) del artículo 16 y el inciso 2° del artículo 17, ambos de dicha ley, disponen normas especiales respecto de la venta de inmuebles.

3. En cuanto a la construcción de plantas de energía solar, cabe señalar que la letra e), del artículo 8° de la LIVS, grava con IVA los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción, ya sea que éstos se pacten a suma alzada o por administración.

Los contratos de instalación o confección de especialidades corresponden, conforme lo dispuesto en el artículo 12, del D.S. N° 55 de Hacienda, de 1977, a aquellos que tienen por objeto la incorporación de elementos que adhieren permanentemente a un bien inmueble, y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para lo cual se construye.

Por su parte, contratos generales de construcción son aquellos que sin cumplir las características específicas de los de confección o instalación de especialidades, tienen por finalidad la confección de una obra material nueva que incluya a lo menos dos especialidades y que habitualmente formen parte de una obra civil.

Conforme a lo establecido en la letra c), del artículo 16 de la LIVS, la base imponible de estas operaciones está constituida por el valor total del contrato incluyendo los materiales.

4. Asimismo, cabe señalar, en relación a proyectos de energía solar, que el artículo 27 bis de la LIVS, dispone, en lo medular, que los contribuyentes de IVA que tengan remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con las normas del artículo 23 de dicho cuerpo legal, durante seis períodos tributarios consecutivos como mínimo, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República, sin perjuicio de la obligación de reintegro y las demás disposiciones que considera dicha norma.

5. El N°10, de la letra B, del artículo 12 de la LIVS, dispone una exención al IVA aplicable a los inversionistas, sean estos establecidos, residentes o domiciliados en el país o califiquen como inversionistas extranjeros[8] y a las empresas receptoras de inversión extranjera -conforme a lo establecido en las disposiciones pertinentes de la Ley N° 20.848-, en relación a los bienes de capital importados que destinen al desarrollo,

exploración o explotación en Chile de proyectos de energía, entre otros, que impliquen inversiones por un monto igual o superior a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

El artículo 2°, del D.S. N° 2.038, del Ministerio de Hacienda, de 2016, dispone que se entiende por bien de capital aquellas máquinas, vehículos, equipos y herramientas que estén destinados directa o indirectamente al desarrollo, exploración o explotación en Chile de proyectos de energía u otros, cuya capacidad de producción no desaparezca con su primer uso y tengan una vida útil no inferior a 3 años. Este concepto incluye a las partes, piezas, repuestos y accesorios de los bienes señalados, pudiendo éstos ser importados en un mismo documento de destinación o uno separado, entendiéndose para los efectos de dicho decreto que cumplen con el requisito de vida útil señalado cuando aquél sea cumplido por el bien principal.

La exención en análisis se aplicará únicamente respecto de la importación de bienes de capital que se destinen a proyectos de inversión que, por sus características de desarrollo, generen ingresos afectos, no afectos o exentos de IVA transcurridos, al menos, doce meses contados desde (a) la internación al país o adquisición en Chile de los primeros bienes de capital cuya exención de IVA se solicite, o (b) desde la dictación de la respectiva resolución de calificación ambiental otorgada por el Servicio de Evaluación Ambiental conforme a lo dispuesto en la Ley N° 19.300, o (c) desde el otorgamiento de la concesión de uso oneroso de terreno otorgado por el Ministerio de Bienes Nacionales conforme a lo establecido en el D.L. N° 1939 de 1977.

Para el otorgamiento de la exención en análisis, el inversionista deberá presentar una solicitud ante el Ministerio de Hacienda, debiendo cumplir para tales efectos con los requisitos establecidos en el N°10, de la letra B, del artículo 12 de la LIVS. En el caso de los inversionistas extranjeros, deberán acompañar a esta solicitud el certificado de inversionista extranjero a que se refiere el artículo 4° de la Ley N° 20.848.

El Ministerio de Hacienda deberá pronunciarse respecto de la referida solicitud dentro del plazo de sesenta días corridos, contado desde la fecha en que se reciban todos los antecedentes necesarios para verificar el cumplimiento de los requisitos señalados. Si no lo hiciere al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y dicho Ministerio deberá, sin más trámite, proceder a la emisión de una resolución en que se otorgue el beneficio, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que venció el plazo de sesenta días mencionado.

En caso que se presente una nueva solicitud de exención respecto de bienes de capital destinados a proyectos que se realicen por etapas, o que tengan por objeto complementar o expandir un proyecto de inversión sobre el cual se haya otorgado la exención en una etapa inicial, bastará, para que el Ministerio de Hacienda extienda dicha exención a los nuevos bienes de capital, que se acompañe copia de la resolución que haya otorgado la exención original y los antecedentes que permitan acreditar que se trata de distintas etapas de un mismo proyecto o de proyectos complementarios o de expansión.

6. Finalmente, cabe hacer presente que los contribuyentes afectos al IVA pagarán dicho impuesto con una tasa de 19% sobre la base imponible, sin que la normativa vigente considere tasas diferenciadas u otro tipo de estatuto especial.

III.- CONCLUSIÓN.

En base al análisis efectuado, y considerando sólo los antecedentes reseñados en su presentación, cabe hacer presente que, por regla general, la compra de proyectos de energía solar y la construcción de las correspondientes plantas, por el solo hecho de decir relación con aquel tipo de energía, no se ven beneficiadas por un estatuto especial en lo que al Impuesto a la Renta e IVA se refiere, debiendo, por tanto, someterse a las reglas generales sobre la materia.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso que fuera necesario analizar algún aspecto adicional o precisar algún punto en particular, será necesario aportar todo antecedente útil para la cabal comprensión de la operación específica que corresponda.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 30, de 05.01.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] El IDPC grava las rentas del capital y actualmente tiene una tasa general del 25%, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 de la LIR.

[2] El IGC grava las rentas personales obtenidas por los domiciliados o residentes en Chile y tiene una tasa progresiva que oscila, por regla general, entre el 4% y el 35%.

[3] El IA grava las rentas de fuente chilena obtenidas por los domiciliados o residentes en el extranjero y tiene una tasa fija general de 35%, sin perjuicio de la existencia de otras tasas específicas para ciertos casos.

[4] De acuerdo al artículo 2° de la Ley N° 20.848, se entiende por inversión extranjera directa la transferencia al país de capitales extranjeros o activos de propiedad de un inversionista extranjero o controlado por éste, por un monto igual o superior a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica o su equivalente en otras monedas, que se efectúe a través de moneda extranjera de libre convertibilidad, bienes físicos en todas sus formas o estados, reinversión de utilidades, capitalización de créditos, tecnología en sus diversas formas susceptible de ser capitalizada, o créditos asociados a la inversión extranjera proveniente de empresas relacionadas. Asimismo, se considera inversión extranjera directa aquella que, dentro de los montos recién señalados, se transfiera al país y se materialice a través de la adquisición o participación respecto del patrimonio de la empresa o en el capital de la sociedad receptora de la inversión, constituida en Chile conforme a la ley chilena, en forma directa o indirecta, que le otorgue control de, al menos, el 10% del derecho a voto de las acciones de la sociedad, o de un porcentaje equivalente de participación en el capital social si no se tratare de una sociedad por acciones o en el patrimonio de la empresa de que se trate.

[5] De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 5° y 6° de la Ley N° 20.848.

[6] De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 9° de la Ley N° 20.780 y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos primero y segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.848.

[7] El artículo referido, en lo pertinente, dispone: “Artículo 2°- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 1°) Por "venta", toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Por su parte, el artículo 565 del Código Civil dispone que bienes corporales son aquellos que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos; e incorporeales aquellos que consisten en meros derechos.

[8] De acuerdo al artículo 3° de la Ley N° 20.848, se entiende por inversionista extranjero a toda persona natural o jurídica constituida en el extranjero, no residente ni domiciliada en Chile, que transfiera capitales a Chile vía inversión extranjera directa.