

RES: DRA/DJ N° 268

ANT: [REDACTED]

MAT: Responde a consulta.

ARICA, 14 AGO 2009

DE : SR. JAVIER ALVAREZ CARRETERO
DIRECTOR REGIONAL
XVIII DIRECCIÓN REGIONAL ARICA

A : [REDACTED]

1.- Se ha recibido en esta Dirección Regional sus solicitudes referidas en ANT., mediante las cuales requiere a este Director Regional la aclaración de algunas dudas respecto del crédito de la Ley 19.420. En sus presentaciones, usted señala que la empresa que representa pretende realizar una inversión en la ciudad de Arica, consistente en la construcción de uno o dos galpones destinados al procesamiento de la semilla de chia y que significan la compra del terreno, la construcción de una planta procesadora, la compra/leasing de maquinaria, el procesamiento de chia, extracción de aceite y/o harina de chia, el procesamiento y venta de productos terminados al mercado nacional, y el procesamiento y venta de productos terminados al mercado internacional. Además, señala que planea abrir una sucursal en la ciudad de Arica, específicamente en [REDACTED] Arica.

Ahora, primeramente, consulta si es posible acceder al beneficio de la Ley 19.420 por la sociedad cuyo domicilio está en Santiago, o bien mediante la apertura de una sucursal de la empresa en Arica o bien utilizando otra sociedad que también está domiciliada en Santiago. En segundo lugar, consulta si el beneficio tributario que contempla la Ley 19.420 es compatible con otros beneficios otorgados por el Estado sobre los mismos bienes, como la devolución del crédito del IVA involucrado en la construcción (art. 27 bis de la ley del IVA). En tercer lugar, consulta si una vez terminada la planta puede arrendar o ceder el uso a otra sociedad sin perder el beneficio o es necesario que se haya consumido a esa fecha el beneficio obtenido. En su segunda presentación amplía la consulta solicitando se aclare cual es el tipo de contrato de construcción que es posible utilizar para acceder al beneficio tributario por las construcciones (contrato de construcción por suma alzada o contrato por administración).

2.- Primeramente, cabe señalar que el Artículo 6, letra a) N° 1 del Código Tributario faculta al Director del Servicio de Impuestos Internos para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias; en tanto, que el mismo artículo en su letra b) N° 1, faculta a los Directores Regionales para absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias que le formulen los contribuyentes. Por ende, este Director Regional en los casos de consultas debe responder a los contribuyentes ateniéndose a los pronunciamientos realizados por el Director en circulares, oficios o instrucciones. En consecuencia, en respuesta a sus consultas se reproducen pronunciamientos del Director sobre la materia y que pueden resultar aplicables a su caso.

3.- Sobre el particular, cabe señalar que Ley N° 19.420, de 1995, y sus modificaciones posteriores, establece un crédito tributario que beneficia a los contribuyentes que declaren el impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, y procede por los bienes del activo inmovilizado que correspondan, entre otros, a construcciones de bienes raíces o de inmuebles destinados a los fines que señala dicha ley, vinculados con la producción de bienes o prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, ya sea construidos directamente por el contribuyente o por terceras personas por encargo expreso del contribuyente mediante contratos celebrados entre las partes.

4.- Así, en cuanto a su primera consulta, esto es, si para obtener los beneficios de la Ley 19.420 se requiere que el contribuyente inversionista tenga domicilio o alguna sucursal en la ciudad de Arica, cabe mencionar que la Circular 50 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 13 de diciembre de 1995, distingue los contribuyentes beneficiados por la franquicia tributaria: a) Los de la Primera Categoría, que declaren renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, y b) Los contribuyentes acogidos al régimen preferencial establecido en el artículo 27 del DFL 341 del Ministerio de Hacienda de 1977, y que beneficia a las empresas instaladas o que se instalen en Arica, en la denominada zona franca industrial. Así, respecto de los primeros, la ley 19.420 nada ha señalado del domicilio del contribuyente, de manera que el domicilio en la ciudad de Arica por parte del inversionista no constituye un requisito que la legislación haya exigido para optar a los beneficios en comento. Distinto es el caso del segundo tipo de contribuyentes mencionados, en que si resulta ser un requisito indispensable que el beneficiario se trate de una empresa industrial manufacturera instalada o que se instale en Arica.

5.- En cuanto, a la segunda consulta formulada en su presentación, esto es, si el beneficio de la Ley 19.420 es compatible con otros beneficios fiscales -en particular con la devolución establecida en el artículo 27 bis de la Ley del IVA- cabe señalar que el inciso segundo del artículo 5 de la ley en comento, expresamente dispone: "El beneficio que establece este párrafo es incompatible con cualquiera otra bonificación otorgada por el Estado sobre los mismos bienes, dispuesta especialmente con el fin de favorecer a la Primera Región, debiendo el contribuyente optar por uno de ellos".

Por su parte, el Servicio en Oficio N° 1.355 de 02.05.1996 sostuvo: "Ahora bien, respondiendo la consulta planteada, este Servicio estima que los beneficios tributarios que establece la Ley 18.634, específicamente el pago diferido de los derechos aduaneros y el castigo de las deudas contraídas, conforme a lo dispuesto en los artículos 6 y 17 de la referida ley, se encuentran en la misma situación del crédito del artículo 33 bis de la Ley de la Renta, esto es, se trata de beneficios de carácter genérico que benefician a todos los contribuyentes con prescindencia de su ubicación geográfica, y en virtud de tal característica, son compatibles con el crédito tributario de la ley 19.420".

Según el criterio expuesto en el mencionado pronunciamiento, la devolución del crédito fiscal del Impuesto a las Ventas y Servicios regulado en el Artículo 27 bis del DL. 825 -Ley del IVA- constituye un beneficio de carácter genérico que favorece a todos los contribuyentes y por ende no puede ser calificada de bonificación otorgada por el Estado dispuesta con el fin de favorecer a la Primera Región (hoy decimoquinta); característica esta exigida por la comentada ley 19.420 para ser considerado incompatible con la franquicia tributaria allí contemplada.

6.- Respecto de la tercera de sus consultas, esto es, si una vez terminada la construcción de la planta se puede arrendar o ceder el uso a otra sociedad sin perder el beneficio, o bien es necesario que se haya consumido a esa fecha el beneficio obtenido.

Al respecto, el Director del Servicio de Impuestos Internos en los Oficios N° 2574 de 24.09.1988 y N° 595 de 19.03.1977, ha señalado: "Las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia han establecido que para los fines de la aplicación del crédito en comento, se entienden por bienes físicos del activo inmovilizado, de acuerdo con la técnica contable, aquellos que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en la producción de bienes o la prestación de servicios, según sea el giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación y que tengan el carácter de construcciones, maquinarias o equipos". Este párrafo es repetido en el segundo de los Oficios mencionados.

Por su parte, la misma ley establece que los bienes muebles comprendidos en la inversión que sirvió de base para el cálculo del crédito deberán permanecer en las provincias señaladas en el artículo 1º, por el plazo mínimo de cinco años contados desde la fecha en que fueron adquiridos, salvo autorización del Servicio de Impuestos Internos otorgada previa devolución del impuesto no enterado en arcas fiscales por la aplicación del crédito tributario. La expresión muebles que emplea la ley, debe entenderse acorde con la definición y clasificación que de ellos hace el Código Civil, así, debe entenderse referido a los muebles por naturaleza (aquellos que pueden moverse de un lado para otro sin detrimento) y a aquellos que siendo inmuebles se les considera muebles para constituir derechos a favor de terceros.

7.- Con relación a la cuarta consulta, esto es, cual es el tipo de contrato de construcción -por sumaalzada o por administración- a utilizar para acceder al beneficio tributario de la comentada ley, cabe tener presente que el Director del Servicio se pronunció sobre esta materia en el Oficio N° 2377 de 14 de octubre de 2011, y que se reproduce en lo pertinente:

"De acuerdo al artículo 1º, de la Ley N°19.420, los contribuyentes que declaran el Impuesto de Primera Categoría de la LIR, sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, tienen derecho a un crédito tributario por las inversiones que efectúen en las provincias de Arica y Parinacota, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas provincias. El crédito, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso 2º, de la disposición citada, es equivalente al 30% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio, según su valor actualizado al término del mismo, de conformidad con las normas del artículo 41, de la LIR y antes de deducir las depreciaciones correspondientes.

El inciso 4º, del artículo 1º, de la Ley N°19.420, establece que también tienen derecho al crédito los contribuyentes que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a oficinas o al uso habitacional -que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas-, de más de 5 unidades, ubicadas en las áreas a que se refieren las letras a) y c), del artículo 19, de la misma Ley N°19.420, con una superficie construida no inferior a 1.000 m², terminados de construir en el ejercicio; según su valor determinado en iguales términos a los indicados en el párrafo anterior. Señala además esta disposición, que el beneficio podrá ser solicitado sólo una vez para el mismo inmueble.

Ahora bien, la jurisprudencia de este Servicio respecto de lo establecido por la disposición legal comentada, ha sostenido que el contribuyente que se beneficia con el crédito tributario por las inversiones a que se refiere, es la persona que invierte en la construcción de las edificaciones, sea que la construcción la haya efectuado directamente por cuenta propia o la haya encargado a un tercero, mediante un contrato de construcción por administración o por sumaalzada. Teniendo presente que el contribuyente que se beneficia con el crédito tributario es el que invierte en la construcción, el beneficio no procede respecto de las personas que adquieran los referidos bienes, atendido que la norma en cuestión señala que el beneficio podrá ser solicitado sólo una vez para el mismo inmueble. Aclara además dicha jurisprudencia, que al beneficiar la norma legal al contribuyente que invierte en la construcción, quien tiene derecho al crédito en los casos en que la construcción se encargue a un tercero será el contribuyente que encarga la construcción y no aquel que la ejecuta en virtud de dicho encargo, pues es el primero quien invierte en la construcción y no este último.

De lo señalado se sigue, que en el caso de la construcción de edificaciones en general, para los efectos de definir a quién corresponde el beneficio tributario, se debe distinguir en primer término si dicha construcción se efectúa directamente por cuenta propia, es decir, por sí y para sí, o bien si es efectuada por encargo de un tercero mediante un contrato de construcción ya sea por administración o por sumaalzada.

En el primero de los casos no existe duda que quien tiene derecho al beneficio es el contribuyente que realiza la construcción, pues es él quien está invirtiendo en la construcción de la obra para su propio uso o bien para su posterior venta.

En el segundo caso, quien tiene derecho al crédito es el contribuyente que encarga la construcción y no aquel que la ejecuta en virtud de dicho encargo, pues es el primero quien invierte en la construcción y no este último".

Más adelante, el mismo oficio concluye: "Si las empresas constructoras construyen las obras directamente por cuenta propia, tienen derecho al beneficio, en la medida en que den cumplimiento a los demás requisitos que establece la Ley N°19.420. En el caso en que las empresas constructoras estén construyendo por encargo de un tercero, ya sea a través de un contrato por administración o por suma alzada, no tienen derecho al beneficio tributario analizado"

Similar criterio ha sostenido el Servicio en el Oficio N° 2324, de 14.12.2010, en cuya parte pertinente señala:

"En relación con lo establecido por la norma legal antes indicada es necesario indicar que el contribuyente que se beneficia con el crédito tributario en cuestión, por las inversiones a que se refiere dicha norma, es la persona que invierte en la construcción de las edificaciones señaladas con las características descritas para su venta posterior, ya sea, que la construcción la haya efectuado directamente por cuenta propia o la haya encargado a un tercero, mediante un contrato de construcción por administración o por suma alzada, ya que el inciso cuarto establece expresamente que también tendrán derecho al crédito los contribuyente que inviertan en la construcción de las citadas edificaciones. Ahora bien, teniendo presente que en este caso el contribuyente que se beneficia con el crédito tributario es el que invierte en la construcción, el beneficio no procede respecto de las personas que adquieran los referidos bienes, atendido que la norma en cuestión señala que el beneficio podrá ser solicitado sólo una vez para el mismo inmueble. Cabe aclarar además, que al beneficiar la norma al contribuyente que invierte en la construcción, quien tendrá derecho al crédito en los casos en que la construcción se encargue a un tercero será el contribuyente que encarga la construcción y no aquel que la ejecuta en virtud de dicho encargo, pues es el primero quien invierte en la construcción y no este último". Este criterio también es señalado en el Oficio 039 del 14.01.2010.

Finalmente, hago presente a usted que la Ley 20.655 del 01.02.2013 introdujo modificaciones a mencionada Ley 19.420 al rebajar los requisitos de la inversión que establece el inciso cuarto del artículo primero, y al sustituir el inciso sexto del mismo artículo. Asimismo, amplía el plazo hasta el año 2025 para acogerse al beneficio y para la recuperación del crédito hasta el año 2045; sin que altere lo expuesto en los oficios citados y que respondan a sus consultas.

Saluda atentamente a Ud.,



JAVIER ALVAREZ CARRETERO
DIRECTOR REGIONAL



DISTRIBUCION:
- Contribuyente
- Depto. Jurídico.
- Dirección Regional