

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 INCISO CUARTO N° 5 –
RESOLUCIÓN EXENTA N° 43 DE 2002 – OFICIOS N°s 3.298 DE 1987; 2.767 DE 1989 Y 2.942
DE 1991 (ORD. N° 593 DE 11.02.2019).**

Solicita un pronunciamiento sobre considerar como un único bien una generadora eléctrica, para su depreciación, y sobre los años de vida útil a considerar para dicho efecto, en atención a que Resolución Exenta N° 43 de 2002, no contemplaría expresamente este tipo de bienes.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta por la posibilidad de considerar como una universalidad o como un único bien la planta eléctrica fotovoltaica de un contribuyente, para efectos de su depreciación conforme al artículo 31 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”)¹.

Lo anterior, con motivo de la solicitud presentada por el contribuyente de considerar dicho bien como un todo perteneciente al activo físico inmovilizado depreciable, con una vida útil de 25 años, por no encontrarse considerada ni expresa ni genéricamente en la Resolución Exenta N° 43 de 2002, emitida por este Servicio (en adelante, “Res. Ex. 43 de 2002”).

I.- ANTECEDENTES.

Indica el consultante que un contribuyente solicitó un pronunciamiento respecto de los años de vida útil a considerar para efectos de la depreciación de una planta de generación fotovoltaica, en atención a que la Res. Ex. 43 de 2002, no contempla este tipo de bienes para lo cual solicita considerar 25 años de vida útil.

Dicho contribuyente manifiesta que su giro corresponde al desarrollo y generación de energía fotovoltaica, habiendo suscrito un contrato para la construcción de una planta solar fotovoltaica en 2015, la cual se habría puesto en funcionamiento en marzo de 2017.

La mencionada planta fue construida sobre terrenos fiscales cedidos mediante contrato de Concesión de Uso Onerosa de Terreno Fiscal entre el Ministerio de Bienes Nacionales y el contribuyente, de fecha xxxxxx, cuya cláusula séptima establece que el plazo de la concesión es de 30 años contados desde la fecha del contrato.

Señala el consultante que la presentación del contribuyente indica como objeto solicitar *“un pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos sobre la posibilidad de depreciar la planta fotovoltaica, como un todo, considerando un período de vida útil de 25 años. Este período de vida útil ha sido determinado fundamentalmente en consideración al período de garantía otorgado por el fabricante de los paneles solares y tomando en cuenta que el costo de ellos, es el componente más significativo del proyecto. Adicionalmente, cabe mencionar que, respecto del costo de total de la planta, los paneles solares representan aproximadamente el 32% del valor total del contrato firmado por la Sociedad”*.

Adicionalmente, el contribuyente presentó un análisis mediante el cual concluye, a partir del artículo 31 N° 5 de la LIR y la Res. Ex. 43 de 2002, que *“los componentes de la planta dadas sus características son imposible de asimilar a algunos de los bienes detallados en la Resolución Exenta N° 43 de 2002 de este Servicio y por lo tanto no se encuentran, en la tabla de vida útil vigente...”*.

A propósito de la solicitud del contribuyente, éste adjuntó una serie de antecedentes, dentro de los cuales figura el contrato de concesión onerosa suscrito con el Ministerio de Bienes Nacionales.

El consultante destaca, sobre el contrato, la cláusula vigésima, que otorga el dominio de los bienes y activos incorporados al inmueble concesionado al concesionario.

Asimismo, señala que el contribuyente habría argumentado que el precio acordado y pagado, como contraprestación de la adquisición de la generadora de energía fotovoltaica, corresponde a una suma fija, pues lo adquirido se trataría de una *“única unidad económica”*.

Luego, el consultante efectúa un análisis sobre las normas de depreciación contenidas en el artículo 31 N° 5 de la LIR, destacando la relevancia de la vida útil para su cálculo, la que fue establecida por este Servicio la Res. Ex. 43 de 2002.

¹ Contendida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

Agrega que, conforme a la jurisprudencia administrativa, no sería un obstáculo a la aplicación de las normas de depreciación que la construcción se realice en terreno ajeno, en tanto la propiedad de lo construido corresponda al contribuyente que pretende depreciarlo, en ejercicio de la autonomía de la voluntad, lo cual ocurre en opinión del consultante.

En relación con el plazo de depreciación solicitado, el consultante indica que la Res. Ex. 43 de 2002 no contempla una regla especial respecto de la generadora fotovoltaica en específico, pero sí respecto de los bienes que la componen.

De conformidad con lo expuesto, la YYYY Dirección Regional de XXXX consulta lo siguiente:

- A. Si es procedente considerar, como un único bien, para los efectos de su depreciación, la generadora fotovoltaica, en su calidad de bien del activo inmovilizado, y, en caso de ser considerado así,
- B. Si la vida útil de dicha unidad podrá ser calculado por el propio contribuyente, en atención a su no inclusión expresa en la Res. Ex. 43 de 2002.

II.- ANÁLISIS.

Según lo indicado, el asunto radica en la posibilidad de considerar un conjunto de bienes como una unidad susceptible de depreciación como tal, en lugar de por cada uno de los bienes que la componen.

Adicionalmente, en caso de ser procedente su consideración como unidad, se deberá analizar la procedencia de que el propio contribuyente determine la vida útil de la misma.

Sobre el primer aspecto, la pretensión del contribuyente viene determinada por la importancia de ciertos bienes físicos del activo inmovilizado, en el caso, los paneles solares, frente a otros que tendrían un carácter accesorio.

Cabe indicar que este Servicio ha señalado precedentemente que se considerarán parte del activo inmovilizado todos aquellos bienes físicos que se adquieran con el ánimo de usarlos en la explotación del negocio del contribuyente, sin propósito de revenderlos o ponerlos en circulación, incluidos aquellos que se destinen a construcción, reparación y mantención de los demás bienes del activo inmovilizado².

En este sentido, dichos bienes se deben mantener según su valor de adquisición, debidamente revalorizados, hasta el momento de su utilización efectiva en el bien para el que fueron adquiridos.

De esta manera, para efectos de determinar la procedencia de considerar la planta de generación de energía fotovoltaica como una única unidad, deberán observarse las circunstancias particulares del caso, a fin de definir si existe o no una pérdida de la identidad de los bienes que componen esta unidad.

En dicho sentido, la generadora fotovoltaica, de acuerdo a los antecedentes, corresponde a un conjunto de bienes, todos los cuales son activo fijo para el contribuyente.

El mencionado conjunto de bienes se ha considerado como un único bien en la contabilidad del mismo, por el valor del precio pagado, en carácter de único e invariable, a propósito del contrato de suma alzada en virtud del cual adquirió la generadora fotovoltaica.

Así, los bienes que conforman la generadora fotovoltaica integran el valor de sus partes al del que resulta más relevante para el desarrollo del giro, esto es, los paneles solares, perdiendo así su individualidad original, en pos de la unidad económica que significa para el contribuyente este activo fijo.

Ahora bien, en relación a la vida útil que corresponda a los bienes del activo inmovilizado, el artículo 31 N° 5 de la LIR establece, en su inciso segundo, que la cuota que podrá deducirse como gasto “*dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección*”, operando sobre el valor neto total del bien³.

En virtud de las normas indicadas, este Servicio emitió la Res. Ex. 43 de 2002, en cuyo resolutivo N° 1 se establece una tabla con la vida útil normal de los bienes físicos del activo inmovilizado, para efectos de su depreciación.

² En este sentido, por ejemplo, Oficio N° 3.298 de 1987, Oficio N° 2.767 de 1989 y Oficio N° 2.942 de 1991.

³ Sin perjuicio de las normas sobre depreciación acelerada contenidas en la misma norma.

En su resolutivo N° 3, la Res. Ex. 43 de 2002 regula la situación de los bienes físicos del activo inmovilizado que no se encuentran genérica o expresamente en dicha tabla, distinguiendo entre aquellos que son asimilables a los que se encuentran en la mencionada tabla y aquellos que no.

En el primer caso, indica la citada Resolución que serán los propios contribuyentes quienes determinen su vida útil, asimilando el bien en cuestión a alguno de los establecidos en el resolutivo N° 1, según sus características y similitudes⁴.

En la segunda situación, entendiéndose por esta aquella en que el bien no puede asimilarse a ninguno de los indicados en la tabla de la referida Resolución, por tratarse de un bien totalmente distinto en consideración a sus características especiales, se indica que el contribuyente deberá concurrir a la Dirección Nacional, solicitando se le fije una vida útil o duración probable, con los antecedentes que la propia Resolución indica.

Sobre el particular, de acuerdo con lo expuesto, la planta de generación fotovoltaica no se encuentra considerada genérica ni expresamente en la tabla del resolutivo N° 1 de la Res. Ex. 43 de 2002. Asimismo, no es posible aseverar que sea asimilable a alguno de los bienes incluidos⁵ en la mencionada tabla, por lo que corresponderá la asignación de una vida útil conforme a resolutivo N° 3 indicado en el párrafo anterior.

Pues bien, efectuado un análisis de los antecedentes técnicos acompañados, por parte de la Subdirección competente para dichos efectos de esta Dirección Nacional, se determina que la planta fotovoltaica tendría una vida útil de 25 años.

III.- CONCLUSIÓN.

De conformidad con lo expuesto, la generadora fotovoltaica en cuestión sería un bien que no se encuentra considerado expresa ni genéricamente en la Res. Ex. 43 de 2002, ni es asimilable a los bienes incluidos en la misma, razón por la cual es necesario fijar la vida útil de este bien, conforme lo instruye la mencionada Resolución.

Considerando, conforme a los antecedentes, que el contribuyente adquirió la generadora fotovoltaica mediante la suscripción de un contrato de suma alzada, como un único bien, por el cual se efectuó un único e invariable pago, los elementos individuales que la componen perdieron su identidad original debido a su incorporación en la mencionada generadora.

Adicionalmente, todos los elementos que componen dicha unidad económica son activo fijo para el contribuyente.

De esta manera, deberá determinarse una vida útil para la planta generadora fotovoltaica como una unidad económica.

Así, conforme a lo analizado, la vida útil de la unidad en comento es de 25 años.

Saluda a Ud.,

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ
DIRECTOR (S)

Oficio N° 593 del 21-02-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁴ A manera de ejemplo, Oficio N° 173 de 1992 y Oficio N° 1.902 de 2004.

⁵ En este sentido, la tabla considera equipos relacionados a la generación de energía eléctrica, pero centrada en los métodos más comúnmente utilizados en el país en el año en que se dictó la Res. Ex. 43 de 2002, esto es, de tipo hidroeléctricas y termoeeléctricas.