

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 8 LETRA G) – OFICIO N° 685 DE
2021
(ORD. N° 1854, DE 21.07.2021)**

Solicita aclaración de Oficio N° 685 de 2021 por razones que indica.

Se ha solicitado a este Servicio una aclaración del criterio contenido en el Oficio N° 685 de 2021, respecto de la tributación con IVA en el arrendamiento de instalaciones efectuado en la modalidad “dry services”.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, su representada presta servicios de entrenamiento de vuelo, con simuladores de vuelo de su propiedad.

La infraestructura empleada consiste en la actualidad de un edificio con seis bahías para albergar la operación de los simuladores, en donde se emplazan además oficinas, aulas e instalaciones para equipos de emergencia (door training y mock-up); cuatro simuladores, tres simuladores A-320; y un simulador B787 Dreamliner.

Desde su constitución, el contribuyente ha prestado sus servicios de entrenamiento de vuelo en dos modalidades.

La primera, denominada “wet services”, consiste en la provisión de servicios de capacitación y entrenamiento integral para pilotos comerciales, donde se imparten cursos de capacitación y entrenamiento para tripulación de vuelo y para pilotos, en las instalaciones del contribuyente por medio de los instructores oficiales y certificados por la Dirección General de Aeronáutica Civil.

En el desarrollo de estos cursos de capacitación, los alumnos asisten a clases lectivas en las aulas del edificio, revisan videos y recreaciones en salas audiovisuales, participan activamente en simulacros de diversas emergencias, realizan simulaciones de vuelo con el instructor respectivo con quien revisan también sus desempeños en cada simulación y rinden sus exámenes de habilitación ante la autoridad aeronáutica¹.

La segunda, denominada modalidad “dry services” o de arriendo de simulador, comprende el arriendo por horas del simulador de vuelo, según las necesidades del cliente y disponibilidad de la empresa. Bajo esta modalidad, la empresa arrienda el simulador por un espacio de tiempo, por una tarifa fija, no prestando un servicio integral de entrenamiento, pues el cliente utiliza sus propios instructores para este fin.

La esencia de esta modalidad contractual es que la empresa facilita los bienes de su propiedad, por un espacio de tiempo, por un canon o tarifa, siendo el uso del simulador, la prestación principal, sin perjuicio de que el servicio contratado faculta a usar algunas dependencias de la empresa, como son las salas de briefing y de debriefing, que son pequeñas aulas amobladas con mesas, sillas, conexiones electrónicas para la revisión de reportes computacionales, proyectores, etc.

En la sala de briefing, el instructor revisa con el alumno el plan de vuelo o maniobras que se realizarán durante la sesión en el simulador y en la sala de debriefing, revisan el desempeño durante la simulación, los errores prácticos en que ha incurrido el piloto y los aciertos en el manejo de las contingencias de vuelo.

Expuesto lo anterior, señala que la modalidad wet services no habría sido correctamente calificada en el Oficio N° 685 de 2021, que calificó el bien arrendado como la prestación de servicios de capacitación no afectos a IVA, por aplicación de la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS. Lo anterior, porque el oficio citado consideró al bien arrendado (simulador) como un inmueble sin instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad comercial o industrial.

¹ Al término del curso de capacitación, la empresa entrega a los alumnos un certificado de asistencia al curso y/o de cumplimiento de determinados créditos de capacitación, según corresponda. El certificado es reconocido por las autoridades de aviación civil locales bajo la normativa DAN142.

Tras distinguir entre los bienes corporales muebles y bienes inmuebles por destinación y adherencia, concluye que los simuladores no tienen calidad de inmuebles por destinación ni por adherencia, sino que de bienes corporales muebles y por tanto su arrendamiento debe afectarse con IVA, en virtud del artículo 8°, letra g), de la LIVS.

Luego, solicita aclarar Oficio N° 685 de 2021 y precisar si el tratamiento impositivo para los arrendamientos de simuladores y demás dependencias bajo la modalidad “dry services”, al menos respecto de los contratos “dry services” descritos en su presentación.

II ANÁLISIS

Antes de resolver sobre el fondo de su presentación, y como se ha precisado en situaciones similares, “este Servicio realiza una labor de calificación jurídica en base a los antecedentes de hecho aportados por los interesados. Por su parte, es posible que la descripción fáctica expuesta por el contribuyente sea parcial u omita elementos esenciales para calificar correctamente su consulta. En estos casos, el error que pueda cometerse no incide en la interpretación del derecho, sino en su aplicación al caso concreto.”²

Por esa razón, estrictamente no corresponde “aclarar” el Oficio N° 685 de 2021, el cual, desde el punto de vista jurídico, es perfectamente aplicable “a los hechos tal y como fueron descritos en su oportunidad.”³ En cambio, lo que sí corresponde pronunciarse sobre un caso concreto, que parece ser fácticamente distinto del anterior.

Precisado esto, y revisados los Antecedentes aportados al Oficio N° 685 de 2021, se advierte claramente que los servicios allí descritos dan cuenta del arrendamiento de todo o parte de un inmueble con diversas instalaciones, incluidos los simuladores, para que cada aerolínea imparta la instrucción a sus pilotos (de acuerdo a la presentación, “arriendo de instalaciones”, que permiten efectuar actividades de “capacitación y entrenamiento en un inmueble especialmente construido y acondicionado con instalaciones que permiten el desarrollo de tales actividades”).

Por otra parte, atendido que, de acuerdo con la descripción fáctica el arrendamiento no comprendía bienes muebles suficientes para su uso como habitación u oficina – requisito exigido por el artículo 8°, letra g), de la LIVS⁴ para calificar a un inmueble como amoblado – se descartó dicha calificación, correspondiendo analizar entonces si las instalaciones con que contaba el inmueble eran suficientes para permitir el desarrollo de una actividad industrial o comercial.

Bajo esa perspectiva se determinó que el inmueble arrendado, dotado de diversas instalaciones e infraestructura, no se encontraba afecto a IVA conforme al artículo 8°, letra g), en la medida que dichas instalaciones estaban destinadas específicamente a prestar servicios de capacitación y entrenamiento de personal de vuelo y pilotos, no permitiendo por sí mismas desarrollar ninguna actividad industrial o comercial.

Determinar si dicho tratamiento tributario es aplicable al presente caso dependerá de si el arrendamiento que efectúa AAA comprende la cesión del uso y goce de todo o parte de un inmueble, según fuera descrito en los antecedentes que dieron origen al Oficio N° 685 de 2021 o, en cambio, se trata del arrendamiento de los simuladores como bienes corporales muebles.

Al respecto, de acuerdo a su presentación, en la modalidad dry service la empresa facilita temporalmente los bienes de su propiedad, a cambio de un canon o tarifa, siendo el uso del simulador la prestación principal, sin perjuicio que el servicio contratado faculta a usar algunas dependencias de la empresa (salas de briefing y de debriefing) con muebles que no se consideran suficientes para su uso como habitación u oficina (esto es, mesas, sillas, conexiones electrónicas para la revisión de reportes computacionales, proyectores, etc.), requisito exigido por el artículo

² Oficio N° 5057 de 2005

³ Oficio citado.

⁴ El inciso segundo de la letra g) del artículo 8° de la LIVS, agregado por la ley 21.210, dispone: “Para calificar que se trata de un inmueble amoblado o un inmueble con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial se deberá tener presente que los bienes muebles o las instalaciones y maquinarias sean suficientes para su uso para habitación u oficina, o para el ejercicio de la actividad industrial o comercial, respectivamente. Para estos efectos, el Servicio, mediante resolución, determinará los criterios generales y situaciones que configurarán este hecho gravado.”

8°, letra g), de la LIVS, para calificar a un inmueble como amoblado y, por tanto, gravarlo con IVA.

En cambio, de recaer el arrendamiento únicamente sobre los simuladores, en la medida que dichos bienes tienen la calidad de muebles, el arrendamiento se encontrará gravado con IVA.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) El Oficio N° 685 de 2021, de acuerdo con los antecedentes aportados en su oportunidad, discurre sobre la base que se arrienda todo o parte de un inmueble que contiene diversas instalaciones, incluidos los simuladores, para que cada aerolínea impartiese la instrucción a sus pilotos.

Bajo ese contexto, era pertinente analizar si el inmueble contaba o no con muebles suficientes para su uso como habitación u oficina, requisito exigido por el artículo 8°, letra g), de la LIVS, para calificar al inmueble como amoblado y gravarlo con IVA.

- 2) En cambio, si sólo se trata del arrendamiento de simuladores, en tanto bienes corporales muebles, dicho arrendamiento se encontrará afecto a IVA.

En todo caso, lo anterior corresponde a una situación de hecho que debe ser acreditada en la respectiva instancia de fiscalización.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1854, de 21-07-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos