

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 23 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 31 - CIRCULAR N° 23, DE
1987. (Ord. N° 2872, de 18-10-2016)**

**SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE PRESENTACIÓN DE CONTRIBUYENTE
QUE INDIVIDUALIZA, REFERIDO A UTILIZACIÓN DE CRÉDITO FISCAL Y
DEDUCCIÓN DE LA RENTA BRUTA DE GASTOS ASOCIADOS A ADQUISICIÓN Y
MANTENCIÓN DE AVIÓN.**

Solicita pronunciamiento sobre presentación de contribuyente que individualiza, referido a utilización de crédito fiscal y deducción de la renta bruta de gastos asociados a adquisición y mantención de avión.

Se ha remitido a esta Dirección Nacional, Oficio del antecedente con análisis realizado por esa Dirección Regional, en relación a presentación de XXXX, en representación de TTTT, quien solicita un pronunciamiento sobre la utilización del crédito fiscal y deducción de la renta bruta de los gastos asociados a la adquisición, funcionamiento y mantención de un avión para el traslado de los trabajadores

I.- ANTECEDENTES:

Mediante presentación XXXX, solicita a esa Dirección Regional un pronunciamiento sobre la utilización del crédito fiscal y deducción de la renta bruta de los gastos asociados a la adquisición, funcionamiento y mantención de un avión para el traslado de trabajadores.

Al efecto señala que su representada opera con giro en construcción, inversión y ventas inmobiliarias, y en dicho contexto desarrolla proyectos en construcción de preferencia en el sector Norte del País, entre Arica y Copiapó, estableciendo su oficina central en la ciudad de Iquique. De acuerdo a su plan de negocios la sociedad construye y vende viviendas en las ciudades de Arica, Iquique, Mejillones, Calama, Antofagasta y Copiapó, iniciando además un proyecto en la ciudad de Santiago.

La empresa y sus filiales gestionan centralizadamente la supervisión de la construcción y ventas de viviendas. Así, los servicios de soporte, calidad, prevención de riesgos y control se proveen centralizadamente desde Iquique. Esto significa que en el desempeño de sus funciones los profesionales que gestionan y supervisan centralizadamente los proyectos, deben visitar continuamente las obras en cada una de las regiones donde mantiene proyectos, escogiendo los medios de transporte que optimicen seguridad, comodidad mínima, tiempos de trabajador y disponibilidad para la compañía.

Informa que los trabajadores que cumplen aquellas labores deben movilizarse entre las ciudades de Iquique-Arica, Iquique-Antofagasta, Iquique-Calama, Iquique Copiapó, y también entre regiones, todo ello contempla un aproximado de 70 viajes mensuales por persona.

Agrega que las frecuencias de los vuelos entre ciudades cubiertas por la línea aérea YYYY (ya que la línea aérea BBB no opera en estos tramos) no les permite un trabajo eficiente tanto para la empresa como para los profesionales, ya que obliga a los trabajadores a realizar largos viajes aumentando los riesgos de accidentabilidad, prueba de ello es que para efectuar visitas de unas horas a una obra, sus trabajadores se ven obligados a

ausentarse de sus hogares por al menos 2 días, con largos viajes por tierra que pueden llegar a 10 horas ida y vuelta.

Adicionalmente, informa que a la fecha, las líneas aéreas antes mencionadas disminuyeron y eliminaron sus tramos, frecuencias y horarios de vuelo, viéndose afectado todo el programa de viajes de cada uno de sus trabajadores, teniendo que buscar, otras opciones que básicamente se traducen en viajes en camioneta, bus o en avión, con los tiempos y costos que ello significa, y que claramente afecta a la empresa en términos de eficiencia y calidad de vida de sus trabajadores. Al respecto, el contribuyente ejemplifica indicando que si un trabajador se desplaza en camioneta, al mes debería conducir aproximadamente 600 horas y la mitad de ellas después de una jornada de trabajo, lo que aumenta los riesgos de accidentabilidad.

En virtud de lo anteriormente expuesto, la empresa desea invertir en la compra de un avión para el traslado de sus trabajadores, y para ello consulta sobre su tratamiento tributario, solicitando pronunciamiento para la utilización como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición y deducción de la renta bruta de los gastos asociados al funcionamiento, combustible, mantención, depreciación por vida útil y remuneración del piloto, y todo ello conforme las siguientes consideraciones legales:

Artículo 31°, inciso 1° de la Ley de la Renta, que prescribe “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa...”.

Los gastos se relacionan directamente con el giro de la Constructora TTTT y sus Filiales, por el traslado de sus trabajadores; y

Los gastos para movilizar al personal son inevitables.

Esa Dirección Regional agrega, que el contribuyente en apoyo de su argumentación adjunta itinerarios correspondiente al 8 de febrero de línea aérea YYYY; listado de los trabajadores considerados para su traslado; y planilla comparativa de los costos actuales y de los que soportaría en caso de adquirir el avión, todos antecedentes que se adjuntan.

Considerando que sobre el tratamiento tributario del crédito fiscal y deducción de la renta bruta de los gastos asociados a la adquisición, funcionamiento y mantención de un avión para el traslado de trabajadores no existe un pronunciamiento expreso y de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4° de la Circular N° 71, de 2001, esa Dirección Regional eleva los antecedentes a esta Dirección, para que se emita un pronunciamiento al respecto, acompañada de su opinión fundada según la cual, analizados los antecedentes entregados por el solicitante, y considerando lo dispuesto en el artículo 23°, N° 2 de la Ley de IVA -contenida en el artículo primero del D.L. N° 825, de 1974- y los artículos 31 inciso 1°, 33 N° 1, y 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta -contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974 es del parecer que aquellos desembolsos asociados a la adquisición, funcionamiento y mantención, no otorgarían el derecho a la utilización del crédito fiscal IVA ni constituirían gastos necesarios para producir la renta.

II.- ANÁLISIS:

En relación a la procedencia de deducir de la Renta Bruta Imponible de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los gastos asociados a la adquisición, funcionamiento y mantención de avión, para el traslado de trabajadores, este Servicio, a través de diversos pronunciamientos[1], ha señalado que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debe reunir los siguientes requisitos copulativos.

Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;

Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo;

Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio, y

Que se acredite o justifique en forma fehaciente.

En cuanto el primer requisito, si el avión adquirido por la empresa es efectivamente destinado en forma exclusiva a la movilización de sus trabajadores, con la finalidad que éstos puedan acceder a sus lugares de faena, para poder desempeñar labores relacionadas con el giro de la empresa, en opinión de esta Dirección Nacional dicho avión constituiría un bien destinado al desarrollo de su giro.

En cuanto al segundo requisito, cabe señalar que dicha necesidad debe obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad, es decir, corresponderá fiscalizar en base a un parámetro cuantitativo que permita verificar si este gasto guarda debida proporción con el volumen de las operaciones de la empresa (proporcionalidad) y si son razonables, es decir, si efectivamente el incremento del gasto obedece a razones de eficiencia en los viajes y seguridad de los trabajadores, para lo cual deberá verificarse en las instancias de fiscalización pertinentes que, efectivamente dicho avión es empleado exclusivamente para el traslado de los trabajadores con la finalidad de realizar sus labores en los proyectos inmobiliarios aludidos y resulta ser más eficiente que los vuelos efectuados en las aerolíneas comerciales.

De este modo, en el análisis para la procedencia de la deducción de estos gastos la Dirección Regional deberá centrarse en resolver si dichos gastos son necesarios para producir la renta, entendidos como aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio, considerando no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando, verificando que los gastos no hayan sido rebajados previamente como costos, que se encuentren pagados o adeudados y se justifiquen en forma fehaciente, todos estos antecedentes corresponden a cuestiones de hecho que deberán verificarse en las instancias de fiscalización que estime pertinentes.

En cuanto al derecho al uso del crédito fiscal del Impuesto a las Ventas y Servicios, D.L. N° 825, de 1974, de los desembolsos referidos a la adquisición, funcionamiento y mantención de un avión, para el traslado de los trabajadores de la empresa, se debe tener presente que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado tienen derecho al uso de un crédito fiscal en contra del débito fiscal determinado por el mismo período tributario, de conformidad con el artículo 23° de la Ley del IVA.

El N° 1 del citado artículo 23° señala que dicho crédito será equivalente al Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o el pagado por las importaciones respecto del mismo período. Por lo tanto, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre bienes o servicios destinados a formar parte del Activo Fijo o Realizable, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

A su vez, el N° 2° del referido artículo 23°, niega la procedencia del derecho a crédito fiscal a la adquisición o importación de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por la ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

Por lo tanto, procedería el uso como crédito fiscal del IVA soportado en la adquisición o importación del mencionado avión en la medida que, tal como lo ha señalado este Servicio[2], dicho bien, en condiciones habituales, integre el activo fijo de la empresa, esto es, que formen parte de los bienes que serán utilizados directamente para desarrollar las actividades propias de su giro.

Respecto de los gastos asociados al funcionamiento y mantención del avión para el traslado de los trabajadores de la empresa, corresponderá a esa Dirección Regional en las instancias de fiscalización correspondientes, determinar la procedencia de tales gastos y en la medida que dichos desembolsos cumplan con las condiciones y requisitos del artículo 31° de la LIR, podrán considerarse como necesarios para producir la renta y por consiguiente si resultan dichos gastos de tipo general ser necesarios para la empresa, el IVA que grava la o las operaciones constituirá crédito fiscal de acuerdo a las reglas generales que establece el artículo 23° del Decreto Ley N° 825, de 1974.

III.- CONCLUSIÓN:

En virtud de lo anterior, no es posible para esta Dirección Nacional, determinar a priori con los antecedentes que se acompañan, la procedencia de considerar como activo fijo el avión que pretende adquirir la empresa TTTT, para el traslado de sus trabajadores, ni la procedencia de rebajar de la renta bruta los desembolsos originados en su funcionamiento y mantención. Dicha clasificación de activo fijo como la rebaja de los desembolsos incurridos, procederá en la medida que se acredite, en las instancias de fiscalización respectivas, que la referida adquisición es con fines exclusivos de su actividad, y que dichos gastos resultan necesarios para el desarrollo de su giro y que cumplen con los requisitos generales establecidos en el artículo 31° de la LIR e instrucciones sobre la materia impartidas por el Servicio.

Consecuentemente con lo anterior, en la medida que se determine por esa Dirección Regional, que dichos desembolsos corresponden a la adquisición de un activo fijo y/o

conforman un gasto de tipo general necesario y que tienen relación con el giro o actividad del contribuyente, de acuerdo a las reglas generales que establece el Artículo 23° del D.L. N° 825, sobre Impuesto a la Ventas y Servicios, cumpliéndose además, con todos los demás requisitos de la Ley y su Reglamento, se podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto al Valor Agregado consignado en las facturas recibidas por concepto de adquisición, funcionamiento y mantención del referido bien.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2872, de 18.10.2016

Subdirección Normativa

Dpto de Impuestos Indirectos.

[1] Por ejemplo Oficios N° 1118, de 2004; N° 4087, de 2005; N° 1871, de 2006; N° 1269, de 2010.

[2] Circular N° 36 del 1° de octubre de 1987.