DEPARTAMENTO EMISOR: **DEPARTAMENTO DE ANÁLISIS MASIVO DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO** **OFICINA DE APOYO LEGAL Y ADMINISTRATIVO** **SUBDIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN**	**CIRCULAR N°5**
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	**FECHA:18 DE ENERO 2018**
MATERIA: **ACTUALIZACIÓN DE INSTRUCCIONES REFERENTES AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE VEHÍCULOS MOTORIZADOS FRENTE A LAS NORMAS CONTENIDAS EN LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS**	**REFERENCIA:** **NÚMERO Y NOMBRE DEL VOLUMEN:** **REF. LEGAL:**

I. INTRODUCCIÓN

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII) emitió las Circulares N° 71 y 130, de 27 de mayo y 3 de octubre de 1977, respectivamente. En la primera, se impartieron instrucciones sobre la aplicación de los impuestos a los vehículos motorizados que establecen los Decretos Ley N° 1761 y 1763 y, la segunda, trata sobre la improcedencia del derecho a crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) utilizado por los contribuyentes, en general, con motivo de la importación o adquisición de automóviles, station wagons y similares.

Ahora bien, considerando el tiempo transcurrido desde la dictación de las referidas instrucciones y, teniendo presente la circunstancia de que este Servicio a través de su jurisprudencia administrativa ha emitido con posterioridad algunos pronunciamientos sobre aspectos tributarios referidos a la adquisición, tenencia o enajenación de vehículos motorizados, es preciso actualizar las instrucciones referidas al tratamiento tributario de los vehículos.

II. CONCEPTO DE VEHÍCULO

Para efectos de la presente Circular, se entenderá por vehículo todo medio de transporte de personas o cosas, que cuenta con un motor que lo propulsa y permite guiarlo a través de calles o caminos, sean éstos públicos o privados. A modo ejemplar, se incluyen en este concepto los automóviles, station wagons, camionetas, camiones, motos, bicimotos, tractores, coches mortuorios, ambulancias, etc.

III. BASES LEGALES

A. Decreto Ley N° 825 de 1974, Ley sobre Impuesto al Valor Agregado

Las normas pertinentes del Decreto Ley N° 825 de 1974, Ley sobre Impuesto al Valor Agregado (en adelante, DL 825/1974), son las siguientes:

“Artículo 8°- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios según corresponda:

a) Las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales.

Asimismo, se considerará venta la primera enajenación de los vehículos automóviles importados al amparo de las partidas del Capítulo 0 del Arancel Aduanero, en cuya virtud gozan de exención total o parcial de derechos e impuestos con respecto a los que les afectarían en el régimen general (…)”.

“Artículo 23°- Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

1°. - Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con

Obtenido de buscadortributario.cl

el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°.

2°. - No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

3°. - En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

4°.- No darán derecho a crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisiciones de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor de acuerdo a la facultad del artículo 48, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes, según corresponda, salvo en aquellos casos en que se ejerza la facultad del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Tampoco darán derecho a crédito los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplan con los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (…)".

B. Decreto Ley N° 824 de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta

Las normas pertinentes del Decreto Ley N° 824 de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), son las siguientes:

"ARTÍCULO 21.- Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre: (…)

iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados, el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente (…)".

"ARTICULO 31°. - 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, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo (…)".

IV. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

De conformidad con las normas recién transcritas, como regla general no dan derecho a crédito fiscal las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisiciones de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor de acuerdo a la facultad del artículo 48 del DL 825/1974, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes, o que a su respecto se aplique la facultad establecida en el inciso 1° del artículo 31 de la LIR.

Obtenido de buscadortributario.cl

V. CLASIFICACIÓN DE LOS VEHÍCULOS PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

Para efectos tributarios, este Servicio considerará la tipología determinada por el Servicio Nacional de Aduanas en el marco del proceso de importación del vehículo respectivo. Por lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos hace suya la clasificación que efectúe el Servicio Nacional de Aduanas, de conformidad con las normas establecidas en el Capítulo 87 (Vehículos automóviles, tractores, velocípedos y demás vehículos terrestres; sus partes y accesorios), de la Sección XVII (Material de Transporte), del Arancel Aduanero vigente.

VI. TRATAMIENTO DE LOS VEHÍCULOS MOTORIZADOS FRENTE A LAS NORMAS CONTENIDAS EN EL D.L. N° 825 DE 1974, LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

De conformidad con la normativa tributaria vigente, existen vehículos que dan derecho a la utilización del crédito fiscal soportado en su importación, arrendamiento con o sin opción de compra o adquisición, por los desembolsos realizados para su funcionamiento y mantención, sin necesidad de requerir una autorización del Director del SII. Por el contrario, tratándose de automóviles, station wagons y similares, no dan derecho a la utilización del crédito fiscal, salvo que, a su respecto, se haya aplicado, a juicio exclusivo del Director, la facultad contemplada en el inciso 1° del artículo 31 de la LIR.

Conforme lo anterior, los vehículos se clasificarán en dos grupos, atendiendo a si permiten utilizar o no directamente el crédito fiscal soportado en su importación, arrendamiento con o sin opción de compra o adquisición y de los desembolsos realizados para su funcionamiento y mantención.

VI.A. Vehículos que permiten utilizar directamente el crédito fiscal.

VI.A.1 Contribuyentes cuyo giro o actividad habitual sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes

No existe limitación en cuanto al tipo de vehículo, sin embargo, procederá la utilización del crédito fiscal soportado en su importación, arrendamiento con o sin opción de compra o adquisición y en los gastos necesarios para su mantención y funcionamiento, sólo en la medida en que digan relación directa con el giro o actividad del contribuyente, conforme al artículo 23 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

VI.A.2 Contribuyentes cuyo giro o actividad habitual no es la venta o arrendamiento de vehículos

Podrán importar o adquirir los vehículos que a continuación se indican, sin requerir la autorización del Servicio de Impuestos Internos para utilizar el crédito fiscal soportado en la adquisición o importación del vehículo, o en los gastos de mantención y funcionamiento, cuando el contribuyente efectúe operaciones afectas a IVA y se cumplan las siguientes condiciones.

VI.A.2.1 Motocicletas

Respecto de este tipo de vehículos, procederá la utilización del crédito fiscal en la medida que digan relación directa con el giro o actividad del contribuyente, conforme al artículo 23 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

VI.A.2.2 Vehículos motorizados livianos y medianos

Para estos efectos, se entenderá por “vehículo motorizado liviano” aquel vehículo con un peso bruto vehicular inferior a 2.700 kilogramos (Kg.), excluidos los de tres o menos ruedas[1]; y por “vehículo motorizado mediano” aquel cuyo peso bruto vehicular es igual o superior a 2.700 e inferior a 3.860 kilogramos[2].

Los vehículos de este segmento que dan derecho a la utilización del crédito fiscal soportado en su importación, arrendamiento con o sin opción de compra o adquisición, son únicamente las siguientes tipologías:

---

[1] Criterio dispuesto en el artículo 1° del D.S. N° 211 de 1991, del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=11031

[2] Criterio dispuesto en la letra b) del artículo 1 del D.S. N° 54 de 1994, del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=8349

Obtenido de buscadortributario.cl

1. Camionetas.
2. Jeep o vehículos tipo jeep.
3. Furgón.
4. Coches mortuorios.
5. Ambulancias.
6. Minibuses

Lo anterior, únicamente en la medida que digan relación directa con el giro o actividad del contribuyente, conforme al artículo 23 N° 1 del DL 825/1974.

VI.A.2.3 Vehículos motorizados pesados

Se entiende por "vehículo motorizado pesado" aquel destinado al transporte de personas o carga, por calles o caminos, y que tiene un peso bruto vehicular igual o superior a 3.860 kilogramos[3].

Respecto de este tipo de vehículos, procederá la utilización del crédito fiscal soportado en la adquisición, arrendamiento con o sin opción de compra o adquisición del vehículo, y/o en los gastos de mantención y funcionamiento, en la medida que digan relación con el giro o actividad del contribuyente, conforme al artículo 23 N° 1 del DL 825/1974 y cumplan los requisitos del artículo 31 de la LIR.

VI.B. Vehículos que no permiten utilizar directamente el crédito fiscal.

Respecto de los contribuyentes señalados en el punto VI.A.2 precedente, los vehículos que no dan derecho a utilizar directamente el crédito fiscal soportado en su importación, arrendamiento con o sin opción de compra o adquisición, son aquellos clasificados como automóviles, station wagons y similares.

Todo vehículo liviano o mediano que no se encuentre incluido en el listado señalado en el punto VI.A.2.2 precedente y, que no sea clasificado por el organismo competente como automóvil o station wagons, será tratado como un vehículo similar a estos y deberá el contribuyente, en consecuencia, para utilizar el crédito fiscal soportado en su importación, arrendamiento con o sin opción de compra o adquisición, solicitar la aplicación de la facultad establecida en el inciso 1° del artículo 31 de la LIR.

VII. TRATAMIENTO DE LOS VEHÍCULOS MOTORIZADOS FRENTE A LAS NORMAS CONTENIDAS EN LA LEY SOBRE IMPUESTA A LA RENTA

El artículo 31 de la LIR, referido a los gastos necesarios para producir la renta, establece que "No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros, y en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. (…) No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo."

De la norma citada y de lo dispuesto en el artículo 30 de la LIR, referido al costo directo, se desprenden los siguientes efectos:

VII.A. Adquisición de un vehículo

El valor o precio de adquisición de los vehículos, no debe ser considerado como gasto, por cuanto constituye un activo para la empresa, debiendo por consiguiente dicho monto ser considerado como valor de su activo fijo o inmovilizado.

Por su parte, el valor a considerar en el cálculo del capital propio tributario, así como en el costo de venta en caso de enajenación de los mismos, es su valor de adquisición, más y menos, respectivamente, sus revalorizaciones y depreciaciones, siempre y cuando el vehículo sea considerado indispensable para producir las rentas de la empresa.

[3] Criterio dispuesto en la letra a) del artículo 1 del D.S. N° 55 de 1994, del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=8364

Obtenido de buscadortributario.cl

Debe tenerse presente, además, que conforme lo establece expresamente el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, no son aceptados como gasto para efectos de determinar la renta líquida del contribuyente, los desembolsos incurridos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando éste no sea el giro habitual de la empresa, aspecto que deberá acreditar el contribuyente en instancias de fiscalización. De acuerdo a esta norma, no podrán ser rebajados los gastos notariales, permiso de circulación, el impuesto a la transferencia y cualquier otro desembolso relacionado con la adquisición de automóviles, station wagons y similiares, como tampoco corresponderá que dichos desembolsos formen parte del costo del vehículo.

Lo indicado en el párrafo anterior, rige de acuerdo a la ley, salvo cuando el Director califique como necesarios a estos automóviles, station wagons y similares, a su juicio exclusivo.

Si en cambio, se tratare del giro habitual de la empresa, como ocurre por ejemplo en el caso de una empresa de leasing de vehículos, la ley sí permite rebajar de la renta líquida imponible los gastos asociados a la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, siempre que cumpla con todos los requisitos generales de los gastos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

Por otra parte, se hace presente que al efectuarse la adquisición de un activo fijo, el contribuyente tendrá derecho a utilizar el crédito por inversiones en activo fijo, contenido en el artículo 33 bis de la LIR, siempre que se cumplan todos los requisitos establecidos en dicha norma. En particular, de acuerdo al texto legal, no tienen derecho a este crédito los activos que puedan ser usados para fines de transporte, esto es, los vehículos en general. Pero sí tienen derecho a usar el referido crédito, por disponerlo expresamente la misma norma, los camiones, camionetas de cabina simple, y otros destinados exclusivamente al transporte de carga o buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público de pasajeros, inscritos como tales en el Registro Nacional de Servicios de Transportes de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.[4]

VII.B. Desembolsos por mantención y funcionamiento de los automóviles, station wagons y similares

El inciso 1° del artículo 31 de la LIR permite deducir de la renta bruta, ciertos desembolsos, siempre que ellos cumplan determinados requisitos copulativos.

El mismo artículo establece que no se deducirán los gastos en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para la mantención y funcionamiento de vehículos, cuando no sea éste el giro habitual del contribuyente, salvo cuando el Director del Servicio los califique previamente de necesarios a su juicio exclusivo.

De no cumplirse con este requisito, procederá el rechazo del gasto, debiendo agregarse a la renta líquida tal importe, en conformidad a lo establecido en la letra g) del artículo 33 de la LIR, sin perjuicio de la aplicación del artículo 21 de la LIR[5].

Por otra parte, la depreciación que se efectúe respecto de estos automóviles, station wagons y similares, no puede tampoco considerarse tributariamente como gasto, por lo que debe agregarse a la renta líquida, siempre que, como lo establece el artículo 33 N°1 de la LIR, hubiese disminuido la renta líquida. Atendido que la depreciación no cumple con el requisito establecido en el numeral i. del inciso primero del artículo 21 de la LIR, al no tratarse de un retiro de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero, no se afectará con el impuesto que establece esta disposición legal.

Procede señalar además que, este Servicio, a través de la Circular N° 59, de 1997, ha aceptado como gasto necesario para producir la renta, por parte de las empresas, los reembolsos de los gastos en que incurren sus empleados por el uso de sus propios automóviles, y que éstos deben utilizar por razones exclusivas de sus funciones laborales, por cuanto, dichas partidas son consideradas como asignación de traslación para efectos tributarios.

VII.C. Uso o goce de vehículos de la empresa en beneficio de socios o accionistas de la misma

El inciso tercero del artículo 21 de la LIR, prescribe que los contribuyentes afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional (IGC o IA), que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo

[4] El crédito por inversiones en activo fijo se encuentra instruido en Circular N° 41 de 1990, Circular N° 19 de 2009 y Circular N° 62 de 2014.

[5] Las instrucciones sobre la aplicación del artículo 21 de la LIR, se encuentran contenidas en Circular N° 45 de 2013, Circular N° 71 de 2015 y Circular N° 39 de 2016.

Obtenido de buscadortributario.cl

a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, entre otros, sobre las cantidades a que se refiere el literal iii), esto es, sobre el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.

Para los efectos del párrafo anterior, la norma establece que se presumirá de derecho que el valor mínimo será del 20% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado estos bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. Si se tratare de otro tipo de vehículos, esto es, cualquier vehículo que no sea automóvil, station wagons o similares, no se aplica la presunción recién analizada, sino que la establecida en la primera parte del párrafo primerio del numeral iii) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, esto es, se presume de derecho que el valor mínimo del beneficio asciende al 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio.

Las instrucciones impartidas por este Servicio en relación a la aplicación de la disposición del literal iii) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, fueron impartidas en la Circular N° 71 de 2015, que entre una serie de otros aspectos, señala, que el valor de tales bienes determinado para fines tributarios al término del ejercicio sobre el cual se aplica la presunción, es aquel que se haya calculado aplicando al valor de adquisición, las normas de actualización del art. 41 de la LIR y las de depreciación del art. 31 N° 5 o 5 bis del mismo texto. En otras palabras, dicho monto corresponde, como mínimo, al valor neto por el cual figuran los citados bienes en la contabilidad de la empresa al término del ejercicio en que se aplica la presunción analizada y que resulta de la aplicación de las normas tributarias indicadas. Del valor mínimo del beneficio, podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el uso o goce del bien, aplicándose a la diferencia la tributación que se analiza.

Cuando se aplique la presunción analizada, el contribuyente de Primera Categoría no podrá deducir como gasto del artículo 31 de la LIR, la cuota anual de depreciación del bien respectivo, como tampoco los gastos y desembolsos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de los bienes del activo a los cuales se aplique la presunción. Estos gastos o desembolsos constituyen gastos rechazados afectos al tratamiento indicado en el numeral i), del inc. 3°, del art. 21 de la LIR.

Se hace presente que para que se configure la tributación del literal iii.-, del inciso 3° de la norma referida, se requiere que el propietario, socio o accionista beneficiario del uso o goce de un bien de la empresa, sea un contribuyente de Impuesto Global Complementario o Adicional, o un beneficiario relacionado con este propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad que entrega el beneficio. Si en cambio, el uso o goce de los vehículos se efectúa por parte de un socio o accionista que es contribuyente del IDPC, no se aplicará la tributación analizada del artículo 21 de la LIR, pero todos los gastos asociados al vehículo deberán ser agregados a la renta líquida imponible, por tratarse de gastos no necesarios para producir la renta de la empresa.

VII.D. Enajenación de un vehículo, o cualquier otro hecho o circunstancia que lo haga perder la calidad de activo para la empresa

Este Servicio ha indicado a través de su jurisprudencia[6] que el resultado en la enajenación de automóviles se determina, deduciendo del precio de venta o enajenación, el valor de costo del bien enajenado, el que corresponderá a su valor de adquisición debidamente reajustado, conforme a lo dispuesto en el N°2 del art. 41 de la LIR, menos las depreciaciones acumuladas anuales que autoriza este Servicio, sin perjuicio de las facultades del SII contempladas en el art. 64 del Código Tributario, para la tasación del precio asignado a la venta, en caso de que éste resulte inferior a los corrientes en plaza, o de los normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Por otra parte, en lo que respecta a la pérdida de un vehículo sufrida por la empresa, a causa de un accidente de tránsito, de un robo u otra causa, procede señalar que el N°3, del artículo 31 de la LIR, dispone que podrán deducirse como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. Por lo tanto, por ejemplo, en caso de pérdida por robo del vehículo, se aceptará la deducción de ésta pérdida, la que deberá ser acreditada en la instancia de fiscalización correspondiente, siempre que el vehículo haya sido inherente al giro del negocio.

Si la pérdida del vehículo incorporado al giro del negocio, empresa o actividad, estuviere asegurada, esto es, hubiese sido objeto de un contrato de seguro, la indemnización de perjuicios por el daño emergente no estará amparada por el ingreso no renta establecido en el artículo 17

[6] Ver Oficio Ordinario N° 1.456, de 2013, del SII.

Obtenido de buscadortributario.cl

N°1 de la LIR, de acuerdo a lo expresamente en el inciso 2° de la referida disposición, por lo que la indemnización recibida constituirá una renta afecta a IDPC en la parte que exceda al valor contable o de libros a la fecha de ocurrencia del siniestro en caso de pérdida total y en el evento de siniestro menor, a prorrata de entre dicho valor y el de los daños.

VII.E. Ingreso no constitutivo de Renta

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17 N° 8 letra h) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no constituye renta el mayor valor proveniente de la enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena, que sean de propiedad de personas naturales que a la fecha de enajenación posean sólo uno de dichos vehículos.

Sin embargo, en este caso, igualmente constituirá renta y estará sujeta a tributación, la enajenación efectuada por los socios de sociedades de personas, o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva en la que tengan intereses, o con su cónyuge o sus parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad o aquellas que se lleven a cabo entre empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial, en los términos de los artículos 96 al 100 de la ley 18.045 sobre mercado de valores, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este mismo artículo.

Tampoco se considerará un ingreso no constitutivo de renta, cuando la enajenación sea efectuada por contribuyentes que determinen el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas.[7]

VII.F. Tratamiento tributario de las sumas pagadas en virtud de un contrato de arriendo de vehículos con opción de compra (leasing)

Es necesario tener presente que este tipo de contratos tiene como característica esencial la “opción de compra”, la que constituye una promesa unilateral que obliga al arrendador cuando el arrendatario hace uso de la opción de comprar el o los bienes materia del contrato de arrendamiento.

Ahora bien, el tratamiento tributario de las sumas pagadas por concepto del arrendamiento del bien, así como los desembolsos efectuados por concepto de su mantenimiento, constituyen para el arrendatario gastos deducibles en el ejercicio en que ello ocurra, siempre que tales gastos sean necesarios para producir la renta, en los términos analizados en las letras anteriores de este Capítulo VII de la presente circular.

Vencido el plazo de arrendamiento pactado en el contrato y, si el arrendatario opta por la adquisición del bien, el bien pasa a formar parte del activo inmovilizado del adquirente, como ocurre con la adquisición de cualquier bien usado, constituyendo el valor pagado por su adquisición (generalmente el valor de la última cuota), el valor de costo del bien sujeto al sistema de depreciación establecido en el artículo 31 N° 5 de la LIR.

Tratándose de las sumas pagadas en virtud de un contrato de arriendo con opción de compra (leasing) de automóviles, station wagons y similares, por expresa disposición del artículo 31 de la LIR, las sumas pagadas por concepto del arrendamiento del bien, así como los gastos de su mantenimiento, no son aceptados como gasto para efectos de determinar la renta líquida del contribuyente, cuando el arrendamiento, no sea el giro habitual de la empresa, aspecto que deberá acreditar el contribuyente en instancias de fiscalización. De igual modo, la depreciación de los bienes adquiridos conforme a la modalidad en comento y en los mismos términos precedentemente señalados, no es aceptada como gasto para efectos de determinar la renta líquida del contribuyente.

Los impuestos con que se afectan dichos gastos, que conforme a la LIR, no son aceptados como tales, se encuentran sujetos a la tributación detallada en las letras anteriores de este Capítulo VII.

VIII. OTRAS CONSIDERACIONES RELATIVAS A LA ACEPTACIÓN DE UN GASTO COMO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA Y EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS VEHÍCULOS

El inciso primero del artículo 31 de la LIR permite deducir de la renta bruta, ciertos desembolsos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

[7] Las instrucciones respectivas se encuentran contenidas en Circular N°44 de 2016.

Obtenido de buscadortributario.cl

(i) Deben relacionarse directamente con el giro o actividad que se desarrolla.

(ii) Deben ser necesarios para producir la renta, entendiéndolos como aquellos desembolsos de carácter inevitables y obligatorios para la producción de rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría (IDPC).

(iii) No deben encontrarse rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.

(iv) El contribuyente debe haber incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio.

(v) Por último, estos desembolsos deben acreditarse o justificarse en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos.

En cuanto a los gastos de adquisición y arrendamiento de toda clase de vehículos, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento, al analizarlos para determinar si ellos califican como necesarios para producir la renta y, en particular respecto de los automóviles, station wagons y similares, para analizar la procedencia de la calificación de necesarios por parte del Director, se debe tener presente la aplicación de los siguientes criterios:

- CRITERIO FUNCIONAL: Independiente del tipo de vehículo utilizado, se debe evaluar la procedencia del gasto en función del modelo de negocios que lleva adelante el contribuyente y la función de soporte al mismo que tendrán los vehículos que se pretenden utilizar para el logro respectivo.

  Así, por ejemplo, si una empresa trabaja en lugares altamente poblados y congestionados y, de acuerdo a sus estudios técnicos, el mejor vehículo para llevar adelante su negocio es uno pequeño, puesto que, entre otras razones, le da agilidad en los tiempos de repuesta a sus clientes, resulta irrelevante si ello se logra a través de camionetas o automóviles, pudiendo ser autorizado el gasto en un automóvil del tipo city car, por ejemplo.

- CRITERIO PERSONAL: Igualmente, bajo el modelo de negocios respectivo, se debe determinar y precisar qué personas son las que usan o harán uso de los vehículos en cuestión, considerándose los roles funcionales de estas personas en dicho modelo. Así, por ejemplo, si un vehículo es adquirido para el traslado de personal propio, podrá autorizarse la deducción del gasto, siempre y cuando exista la seguridad de que el vehículo no cederá en beneficio personal de alguno de los empleados de la sociedad o empresa.

- CRITERIO TEMPORAL: Asimismo, es el modelo de negocios el que determinará en qué épocas del año y, en que horarios del día o semana los vehículos en cuestión son utilizados efectivamente en el desarrollo del giro. De consiguiente, de acuerdo al análisis efectuado desde el punto de vista de este criterio, podrá determinarse si ello procede en todo o en parte.

- CRITERIO TERRITORIAL: Igualmente, el modelo de negocios impacta en el tipo de activo a utilizar, ya que en base a él se determinará la utilización de vehículos en zonas urbanas, rurales o extremas, lo que necesariamente implica una adecuación técnica del tipo de vehículo seleccionado. Ciertamente ello, a su vez, debe guardar proporcionalidad con el modelo de negocio o giro que se lleva adelante.

  Así, por ejemplo, si el modelo de negocio se desarrolla en una zona extrema (alta montaña), no sería posible calificar como necesario para producir la renta la adquisición, arrendamiento o los gastos de mantención y funcionamiento de un vehículo sedán.

- CRITERIO ECONÓMICO: Adicionado a todo lo anterior, es necesario que exista proporcionalidad en los valores de adquisición, mantención y utilización de los respectivos vehículos y la realidad económica de la sociedad o empresa. De este modo, incluso respecto de aquellos vehículos que pudieran dar derecho a gasto y crédito fiscal sin autorización previa del SII, deberán cumplir estrictos parámetros de coherencia con la realidad económica de la sociedad o empresa.

  Así, en aplicación de este criterio, por ejemplo, respecto de empresas con un bajo capital o que registran pérdidas, no procedería calificar como necesario para generar la renta el gasto en vehículos de lujo u ostentosos, o en vehículos que, no siendo calificados de lujo, su costo sea elevado en comparación con otros de similares características.

Obtenido de buscadortributario.cl

IX. VIGENCIA

Las instrucciones contenidas en la presente Circular regirán a partir de su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

Asimismo, a partir de la entrada en vigencia de la presente Circular, se deroga la Circular N° 130, de 3 de octubre de 1977, como asimismo toda otra instrucción o pronunciamiento del Servicio que sea incompatible o contraria con la presente Circular.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Distribución:
Internet
Boletín
Diario Oficial en extracto

Obtenido de buscadortributario.cl