

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21°, ART. 31°, ART. 33°, N°1 - LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 8° LETRA G), ART. 23°. (ORD. N° 1141, DE 27.04.2015)

DEDUCCIÓN COMO GASTO DE SUMAS PAGADAS POR EL ARRIENDO DE CAMIONETAS PARA EL TRANSPORTE DE PERSONAS Y/O MATERIALES, Y SITUACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL QUE ORIGINAN LAS FACTURAS EMITIDAS POR ARRENDADORES DE VEHÍCULOS.

Se ha solicitado un pronunciamiento de este Servicio, relativo al uso de crédito fiscal y aceptación como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos originados en arriendo de camionetas destinadas al desarrollo de su giro.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que dentro de las empresas que asesora, se encuentra un contribuyente que tiene como giro principal la construcción de inmuebles, la confección de obras subterráneas, mineras, civiles y de arquitectura para diversas empresas a lo largo del país.

Señala que las obras precisan el desplazamiento de ejecutivos a terreno, debiendo utilizar camionetas con cabina doble, las que, por sus características, posibilitan el traslado tanto de personas como de materiales y herramientas, y, teniendo presente el alto costo de los vehículos, a lo cual debe agregarse la suscripción de seguros y otros conceptos asociados le han llevado a desechar la idea de adquirirlas, optando en cambio por el arrendamiento de las mismas.

En la práctica, pretende suscribir en primera instancia con ejecutivos que cuenten con este tipo de vehículos, contratos de arrendamiento, quienes actuarán en calidad de empresarios individuales o mediante sociedades en las cuales ellos participen, permitiendo el uso de tales bienes, que atendida la naturaleza de sus actividades resultan vitales para su desarrollo, sin perjuicio de que estas mismas personas sean contratadas como trabajadores de la empresa.

En el evento que no prospere esta modalidad de operación, su cliente celebrará el arrendamiento de camionetas con terceros, no obstante que su prioridad es generar un nuevo negocio a sus empleados.

La renta de arrendamiento de los vehículos será determinada por las partes, teniendo en consideración la normativa civil y tributaria vigente, como la contenida en el artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y otras contenidas en el Código Tributario.

Así, producto de la celebración de estos contratos, su cliente recibirá de manera periódica facturas afectas a IVA, por cuanto dicha actividad resulta gravada con ese tributo de acuerdo con la letra g), del N° 8 del D.L. 825, por las cuales pretende utilizar el crédito fiscal.

En lo concerniente a la remuneración de los ejecutivos, estarán de acuerdo con las que normalmente reciben esas personas en labores de la misma industria o similares.

Por lo anterior, solicita se confirme el derecho que tiene su cliente a rebajar como gasto necesario para producir la renta el precio que pagará por el arriendo de las camionetas, las que resultan esenciales para el desarrollo de su giro, al servir como medio de desplazamiento de sus ejecutivos a distintas obras que estarán bajo la supervisión de estos últimos.

Del mismo modo, y en lo referido a las obligaciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, solicita confirmar el derecho a utilizar el crédito fiscal contenido en las facturas recibidas con motivo de la celebración de los contratos de arrendamiento, por cuanto estos desembolsos constituyen un gasto general de aquellos indicados en el artículo 23, del D.L. 825, y se relacionan directamente con el giro de su representada.

II.- ANÁLISIS.

En base a los antecedentes aportados, se indica que la empresa que asesora el ocurrente, contratará como trabajadores a personas que posean camionetas con doble cabina, las cuales resultan indispensables para el desarrollo de su giro, quienes las arrendarán actuando como empresarios individuales o mediante sociedades. En caso de no prosperar esta modalidad de operación, se arrendará a terceros dichos vehículos. De ello se desprende una doble calidad de los trabajadores, pues serán trabajadores y arrendadores de vehículos o socios de empresas que las posean y entreguen en arrendamiento, siendo en este último caso una sociedad la dueña de ellas.

Al respecto, y frente a las obligaciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), cabe advertir que el inciso primero, del artículo 31 de ese texto dispone que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma Ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio estableciendo que no procederá la deducción de los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, 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; salvo cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

En relación con este tema, este Servicio a través de diversos pronunciamientos emitidos sobre la materia, que pueden ser consultados en su página web www.sii.cl, ha señalado los requisitos copulativos que deben concurrir para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la Renta Líquida Imponible. Aquellos desembolsos o pagos que no cumplen con estos requisitos copulativos, y a que se refiere el artículo 33, N°1, de la LIR, se encuentran sujetos a la tributación que dispone el artículo 21, del mismo texto legal. De este modo, en el presente caso el análisis para la procedencia de la deducción de estos gastos debe centrarse en resolver si éstos son de aquellos que se relacionan directamente con el giro o actividad que desarrolla el contribuyente y si se trata o no, de gastos necesarios para producir la renta, entendidos como aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya Renta Líquida Imponible se está determinando.

En el caso concreto, la empresa tiene como giro la construcción de inmuebles, la

confección de obras subterráneas mineras, civiles y de arquitectura para diversas empresas del país, para lo cual precisa el desplazamiento de sus ejecutivos a terreno, debiendo contar con una flota de vehículos de doble cabina, con aptitudes tanto para el transporte de personas y/o materiales o herramientas. De este modo, si se acredita que para el cumplimiento de su objeto, requiere ineludiblemente el uso de estos vehículos, los cuales no posee, viéndose en la necesidad de arrendarlos a sus trabajadores o a terceros, dichos desembolsos podrán ser deducidos de su renta bruta.

Por otra parte, en lo referido a la situación de este tipo de contratos frente a las normas establecidas en el D.L. 825, el N° 1 de su artículo 23, dispone en lo pertinente, que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado tienen derecho a un crédito fiscal en contra del débito fiscal determinado por el mismo período tributario, equivalente al Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas de adquisiciones de bienes o utilización de servicios, o pagado en la importación de especies, siempre que los bienes o servicios estén destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo, o correspondan a gastos de tipo general que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

A su vez, el artículo 23 N° 2 del Decreto Ley N°825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dispone que no procede el derecho al crédito fiscal respecto de gravámenes pagados en 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. Adicionalmente, el artículo 25, del referido Decreto Ley señala que para hacer uso del crédito fiscal los contribuyentes deben acreditar que el Impuesto al Valor Agregado le ha sido recargado separadamente en una factura, la cual ha sido a su vez debidamente registrada en los libros especiales que establece el Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, o bien, tratándose de importaciones, el referido tributo ha sido pagado según los comprobantes de ingreso.

De las normas transcritas, se desprende que la procedencia del uso como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado soportado en adquisiciones de bienes y servicios descansa sobre el cumplimiento de exigencias de forma y de fondo. Desde una perspectiva documentaria, el Impuesto al Valor Agregado debe ser indicado separadamente en una factura emitida para documentar la transacción, o en el comprobante de ingreso en caso de importaciones, documentos los cuales a su vez deben haber sido registrados en los libros especiales que señala el Decreto Supremo N°55. A su vez, desde un enfoque substantivo, el adquirente del bien o servicio debe ser un contribuyente del Impuesto al Valor Agregado; el bien o servicio adquirido debe ser destinado a operaciones afectas al Impuesto al Valor Agregado que guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente; y por último, no debe tratarse de transacciones respecto de las cuales expresamente no se permite el uso del Impuesto al Valor Agregado pagado como crédito fiscal.

En consecuencia, conforme a las normas citadas, teniendo en consideración que resulta gravado con el impuesto establecido en ese texto el arriendo de los bienes corporales muebles, según lo prevé la letra g), del artículo 8°, de ese texto, ello posibilita la procedencia del crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas emitidas por los arrendadores, siendo determinante para ello, el cabal cumplimiento de los requisitos substanciales y de forma previstos en la Ley.

III.- CONCLUSIÓN.

Procederá la deducción de la renta bruta de los desembolsos originados en el arriendo de camionetas que celebre la empresa que asesora el ocurrente, en tanto cumplan con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR e instrucciones sobre la materia impartidas por este Servicio, siendo esencial que la utilización de dichos vehículos resulte necesario para el desarrollo de su giro, aspecto que deberá ser acreditado en la instancia de fiscalización respectiva.

En relación con la procedencia de la utilización del crédito fiscal originado en el recargo del IVA por concepto del arrendamiento de los vehículos, procederá en tanto el goce de dichos bienes diga relación con el giro o actividad del contribuyente y se cumpla con los requisitos de forma y fondo indicados precedentemente.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 1141, de 27.04.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos