

UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DE IVA, CRÉDITO DEL ARTÍCULO 33 BIS Y USO DEL GASTO TRIBUTARIO RELACIONADO CON LA ADQUISICIÓN DE VEHÍCULOS

Sergio Arriagada Rojas

Miembro de la Comisión de Legislación Económica, Tributaria y Laboral, Colegio de Contadores de Chile A.G.
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, U. de las Américas
Contador Auditor, U. Católica de la Santísima Concepción
sergio.arriagada@tribulex.cl



Resumen: El presente artículo analiza el efecto que tiene el uso de vehículos en las empresas, en lo que respecta al crédito fiscal de IVA, en la utilización del crédito contra el Impuesto de Primera Categoría por compra de activo fijo (crédito del artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta) y en la utilización del gasto tributario

Palabras claves: crédito artículo 33 bis; crédito fiscal de IVA; tributación de vehículos; adquisición de vehículos.

1.- INTRODUCCIÓN

El presente artículo tiene por objetivo, analizar el efecto que tienen el uso de vehículos en las empresas, en lo que respecta al crédito fiscal de IVA, utilización del crédito por compra de activo fijo (crédito del artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta) y a la utilización del gasto tributario.

Primero se entregarán las definiciones de cada uno de ellos, para así poder identificar sus características, luego de ello se hará un análisis de la jurisprudencia administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos, en la cual se ahondará en las implicancias tributarias del uso del crédito fiscal del impuesto al valor agregado y del gasto tributario para los efectos de determinar la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.

En esa misma dirección se profundizará en el pago por el uso de vehículos de propiedad de los trabajadores de la empresa, para finalmente explicar qué tipo de vehículos son los que dan derecho al uso del crédito del artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.

La Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) posee ciertos puntos de armonía con la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios (en adelante Ley del IVA), una de estas concordancias dice relación con el uso del crédito fiscal y la utilización del gasto por la adquisición, uso y arrendamiento de automóviles.

Es así que el artículo 23 N° 4 de la Ley del IVA dispone que:

“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.”

La norma de la Ley del IVA se refiere a una facultad que se encuentra en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, que señala:

“..... 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...”

Ambos textos legales convergen, esto es restringir el beneficio tanto del crédito fiscal o como gasto aceptado por la adquisición, arrendamiento o mantención de los automóviles, *station wagons* y similares, no señalando la norma que se debe entender por los mismos, es así que el Servicio de Impuestos Internos ha señalado de manera puntual, qué debemos entender por este tipo de vehículos, con la sola excepción del vehículo automóvil, el cual carece de definición.

2.- DEFINICIONES

Automóvil

De acuerdo con el Arancel Aduanero del Servicio Nacional de Aduanas se tiene que dentro de la subpartida 87.03, se tiene que vehículo automóvil es aquel que está diseñado principalmente para el transporte de personas, con capacidad de hasta nueve plazas sentadas. Se debe indicar que dentro de esta subpartida se incluyen los vehículos automóviles jeep y *station wagons* y similares que de acuerdo con las notas explicativas del Capítulo 87 del mencionado Arancel Aduanero contiene una definición específica.

Station wagons y similares

El Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N° 71, de fecha 27 de mayo de 1977, determinó que:

«Por «*station wagons*» se entiende aquel vehículo motorizado terrestre de uso mixto para pasajeros y carga adicional, a cuyo efecto dispone en su parte posterior de ventanillas y asientos removibles». Quedan comprendidos dentro del concepto de vehículos similares al «*station wagons*», entre otros, aquellos conocidos bajo el nombre de «blazer» y «*wagoniers, carry-all, familiar, rural, suburbanos, kombi y camping*».

La definición transcrita, claramente hace referencia a los llamados vehículos suburbanos, dentro de los cuales el SII en lo específico ha señalado que los minibuses (comúnmente conocidos como furgón de pasajeros) queda comprendidos dentro de esta definición, es así que el citado organismo fiscalizador ha señalado en los **Oficios N° 2836, de 27.8.1984 y N° 3068, de 30.07.1992 y N°3.091, de 28.10.2008.**, que el vehículo denominado minibus es similar a un *station-wagons*, por la misma razón, los desembolsos en que se incurran para su mantención y funcionamiento, no podrán deducirse como gasto para efectos de determinar la renta líquida imponible, según lo dispuesto en el Art. 31°, inciso primero de la Ley de la Renta.

De la misma forma, los señalados pronunciamientos establecen que al ser considerados un similar a *station wagons*, el impuesto soportado en su adquisición y en la de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, no da derecho a crédito fiscal, conforme a lo dispuesto en el Art. 23, N° 4, del D.L. N° 825, de 1974.

Jeep

Con respecto a la calificación de un vehículo para ser considerado como Jeep, la **Resolución Exenta N° 1 de 25.05.1987 de la Comisión Automotriz de CORFO** señala que se deben cumplir los siguientes requisitos para que un Jeep sea considerados como tal:

TIPO JEEP:

Para ser calificado como tal, se aprueba la siguiente definición:

Se entenderá por vehículo tipo Jeep y similar, al vehículo que cumpla con las siguientes condiciones:

- a) Tracción cuatro ruedas, caja de cambios manual o automática y caja de transferencia.
- b) De uso mixto, para pasajeros y carga ocasional, con un máximo de seis asientos, incluido el del conductor.
- c) La carrocería debe formar un solo cuerpo entre la cabina del conductor y la caja de carga, la cual debe estar montada sobre chasis (bastidor); y contar con dos puertas laterales y una trasera completa.
- d) Altura mínima desde el suelo a la parte baja del diferencial, 19 cm.
- e) Estar equipado con dos de los siguientes elementos:
 - (a) Barra de tiro o ganchos, argollas o bolas para remolque, ya sean delanteras o traseras.
 - (b) Toma de fuerza o eje estriado delantero o trasero.
 - (c) Carrete para cable o cabrestante, ya sea eléctrico o accionado por motor, con una capacidad de arrastre mínima equivalente al Peso Bruto Vehicular (P.B.V.), incrementado en un 25 %.

El Servicio de Impuestos Internos ha hecho suya en parte dicha definición, es así que el **Oficio N° 2669 de 11 de agosto 1988** indica que se deberá entender como vehículo tipo jeep a aquellos que cumplan con los siguientes requisitos:

- 1) Tracción en las cuatro ruedas, caja de cambio mecánico y caja de transferencia.
- 2) De uso mixto, para pasajeros y carga ocasional, con un máximo de seis asientos, incluido el del conductor.
- 3) La carrocería debe formar un solo cuerpo entre la cabina del conductor y la caja de carga, la cual debe estar montada sobre chasis (bastidor); constar de 2 puertas laterales y una puerta trasera completa.
- 4) Altura mínima desde el suelo a la parte baja del diferencial, 19 centímetros.
- 5) Estar equipado con dos de los siguientes elementos:
 - a) Barra de tiro o ganchos, argollas o bolas para remolque, ya sean delanteras o traseras.
 - b) Toma de fuerza o eje estriado delantero o trasero.
 - c) Carrete para cable o cabrestante, ya sea eléctrico o accionado por motor, con una capacidad de arrastre mínima equivalente al peso bruto vehicular, (P.B.V.) incrementado en un 25%.¹

De la simple lectura de la definición, es claro que el SII no considera vehículo tipo Jeep a aquellos vehículos que cumpliendo todos los requisitos poseen una caja de cambio automática.

Lo anterior ha sido ratificado por el mismo Servicio al señalar que en el ya mencionado Oficio 2669 de 1988 se hacía “suyo el criterio sustentado por la Comisión Automotriz de la Corporación de Fomento de la Producción”, para calificar los vehículos como “jeep”. En atención a ello se enumeró una serie de características que fueron transcritas casi en su totalidad de la Res. N° 1, de 1987, emitida por dicha Comisión, salvo la característica de contar con caja automática, la cual fue excluida del referido oficio haciendo surgir la duda respecto de la procedencia de calificar como

¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2669 del 11 de agosto de 1988 [en línea] <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/antiores/ventas/2669_88.htm> [consulta: mayo de 2017]

vehículo tipo “jeep”, para efectos del uso del crédito fiscal a aquellos vehículos que reuniendo los demás requisitos contarán con caja automática y no manual.

En virtud de lo anterior se confirma que no procede el uso del crédito fiscal en aquellos vehículos que poseen caja de cambio automática y no manual como lo exige el Ord. N° 2669, de 1988, ya que en tal caso el vehículo no puede ser clasificado como “jeep”, para efectos tributarios.²

En ese mismo sentido los Oficios N° 1969 de 1990, N° 253 de 1991 y el ordinario N° 994 de 2010 de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del SII señalan que el vehículo adquirido debe cumplir con aquellos requisitos establecidos para ser considerado como jeep, debiendo reunir las características del Oficio N° 2669 de 1988 y ser calificado como tal por el Servicio de Nacional de Aduanas y la Comisión Automotriz de la Corporación de Fomento de la Producción, todo lo cual deberá ser acreditado por el contribuyente que pretenda hacer uso de del Crédito Fiscal.

En resumen, al tenor de las normas transcritas, es claro que el Servicio de Impuestos Internos establece que; para que un vehículo sea considerado como Jeep se deben cumplir los siguientes requisitos:

- Debe ser calificado como tal por la CORFO y por el Servicio Nacional de Aduanas.
- Debe cumplir los requisitos copulativos señalados en el Oficio N° 2669 de 11.08.1988.

Furgón:

Con respecto a la calificación de un vehículo para ser considerado como Furgón, la **Resolución Exenta N° 1 de 25.05.1987 de la Comisión Automotriz de CORFO** señala que se deben cumplir los siguientes requisitos para que un Furgón sea considerado como tal:

Se entenderá por vehículo Furgón, al que cumpla con las siguientes condiciones:

a) Vehículo para transporte de mercancías, provisto de dos puertas delanteras que dan acceso a la única corrida de asientos, para conductor y acompañante.

² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 465 del 12 de febrero de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja465.htm>> [consulta: marzo de 2017].

b) La caja de carga debe formar un solo cuerpo con el sector del conductor cerrada por sus costados en un solo panel, sin vidrios (ni su alojamiento predispuesto), ni asientos traseros; con puertas que permitan la carga y descarga de las mercancías que transportan.

Con todo, la Comisión Automotriz podrá fundamentalmente y por la unanimidad de los miembros presentes, calificar como furgón a los vehículos que tengan alojamiento predispuesto para vidrios, cuando considere que dicha circunstancia no puede alterar la naturaleza, características y destino del vehículo.

La condición exigida, que la caja de carga forme un solo cuerpo con el sector del conductor, se refiere a que la carrocería sea unitaria, es decir, que no esté formada por dos partes totalmente separadas, como acontece por ejemplo, con las camionetas Pick Up; de manera tal, que la colocación de una división intermedia entre el espacio destinado a las mercancías y los asientos del chofer y acompañante, en nada afecten la forma de la carrocería propiamente tal, que sigue siendo de fabricación unitaria.

Por su parte **la Nota Legal Nacional N° 1 del Capítulo 87 del Arancel Aduanero**, define al Furgón como “*aquellos vehículos automóviles para el transporte de mercancías provistos de dos puertas laterales que permitan el acceso a la única corrida de asientos de que están provistos*”.

Para efectos tributarios debemos entender que cuando se refiere a furgón, se trata específicamente de un vehículo de carga, quedando excluido de ellos los llamados furgones de pasajeros, que al no cumplir los requisitos refrendados por CORFO y por el Arancel Aduanero, nos encontramos frente a un vehículo similar al *station wagons*.

Coches Mortuorios

El Oficio Ordinario N° 9584 de 27 de septiembre de 1999 de la Dirección Nacional de Aduanas, estableció los siguientes requisitos copulativos para que un vehículo fuese considerado coche mortuario:

- a. Dos o cuatro puertas laterales y una trasera;*
- b. Exteriormente la caja de carga forma un solo cuerpo con la cabina del conductor;*
- c. Deben poseer implementos fijos, permanentes, necesarios y adecuados tanto para facilitar la carga y descarga del féretro, como asimismo, para su ubicación en el interior del vehículo;*
- d. Poseen una sola corrida de asientos;*

e. Interiormente cuentan con una separación entre la caja de carga y la cabina del conductor."³

El SII ha hecho suyo este pronunciamiento⁴, señalando que los contribuyentes que posean vehículos que cumplan dichas características, podrán hacer uso del crédito fiscal por su adquisición, mantención o arrendamiento, y los gastos que de él provengan podrán ser utilizados como necesarios para producir la renta.

Camionetas

El primer acercamiento que tuvo el Servicio de Impuestos Internos a dar una respuesta a la definición de camionetas fue en el **Oficio N° 4269 de 30.10.1987**, en el cual se señaló el tratamiento tributario que procede dar a las camionetas doble cabina, de cuatro puertas, de utilización mixta, que permitan transportar personas y mercancías es, en lo esencial, el de camionetas. Por lo tanto, su adquisición y arrendamiento, como los gastos de funcionamiento y reparación, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, darán derecho a crédito fiscal; y en lo atinente al Impuesto a la Renta, los gastos que tal vehículo origine podrán deducirse, siempre que sean necesarios para producir la renta, que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio correspondiente, y que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

En el pronunciamiento transcrito, el SII no estableció una definición, sino más bien se limitó a señalar que una camioneta doble cabina debe ser considerada como camioneta para efectos del crédito fiscal y de la aceptación de sus gastos, por tanto, dan derecho a crédito fiscal de IVA y a utilización del gasto, las adquisiciones, mantenimiento y arrendamiento de camionetas de cabina simple, como así también las de doble cabina.

Sin embargo, a través del **Oficio N° 2669 de 11 de agosto de 1988**, se estableció una definición para camioneta, debiéndose entender por tal a *“un vehículo automotriz fabricado especialmente para el transporte de mercancías, con capacidad de carga útil de hasta 2.000 kilos y provisto, para tal efecto, de cabina y caja de carga separadas. De acuerdo a este concepto, la característica esencial que determina la clasificación tributaria de las camionetas es su construcción acondicionada especialmente para el transporte de mercancías, aun cuando ellas puedan permitir el transporte de más de 2 personas si están equipadas con una doble corrida de asientos como es el caso de las camionetas de doble cabina”*.

³ DIRECCIÓN NACIONAL DE ADUANAS. Oficio Ordinario N° 9584 de 27 de Septiembre de 1999.

⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4321 del 29 de noviembre de 1999 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1629.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

De lo anterior se desprende que el requisito fundamental para que un vehículo sea considerado como camioneta, es que este está especialmente acondicionado para el transporte de mercaderías, teniendo, por lo tanto, una cabina y caja de carga separadas.

Este mismo criterio ha sido ratificado por el mismo Servicio, agregando que se debe analizar otras características del vehículo en sí⁵, haciendo hincapié en algunos modelos al “*observar las especificaciones técnicas de las mismas, se tiene que si bien su estructura se encuentra acondicionada para el transporte de carga, el confort ofrecido para el transporte de pasajeros resulta importante en su diseño, lo cual lleva a concluir que si bien este tipo de vehículos puede transportar carga, se encuentra principalmente acondicionado para el traslado de pasajeros con la comodidad y confort de un vehículo construido especialmente para tal efecto*”.

Sin embargo, el **fallo de la Undécima Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago** integrada por los Ministros (as) Juan Manuel Muñoz P. y Jorge Luis Zepeda A., **de fecha 5 de mayo de 2017**, en relación al recurso de protección N° 1393-2017, interpuesto por don Makoto Yoshii, en representación de Honda Motor de Chile S.A en contra del Servicio de Impuestos Internos en el que se reprocha de ilegal o arbitrario la dictación del Ordinario N°3.259 de fecha 7 de diciembre de 2016, dictado por el subdirector de Fiscalización, don Víctor Villalón Méndez, por medio del cual se privó, a las camionetas marca Honda, modelo Ridgeline, de los beneficios tributarios que la ley le concede y las somete a un régimen tributario diverso de los demás bienes de su categoría, por el sólo hecho de incorporar una innovación tecnológica que la hace más segura para los pasajeros la cual es estar construida en un sistema de carrocería “monocasco”.

Dentro de los antecedentes del fallo se expone que en lo que dice relación con el Impuesto al Valor Agregado, el Servicio de Impuestos Internos mediante Ord. N° 2669 del 1 de agosto de 1988, se refirió al concepto de camioneta, señalando que éste es un “*vehículo automotriz fabricado especialmente para el transporte de mercancías, con capacidad de carga útil de hasta 2000 Kg. y provisto, para el efecto, de cabina y caja de carga separada*”⁶. Agrega el oficio, que de acuerdo a ese concepto la característica esencial que determina la clasificación tributaria de las camionetas es la construcción acondicionada especialmente para el transporte de mercancías, aun cuando ellas

⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio Ordinario N° 189 del 27 de febrero de 2012, Dirección de Grandes Contribuyentes [en línea] <http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2012/dgc/ordinario189_8365.pdf> [consulta: marzo de 2017].

⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2669 del 11 de agosto de 1988 [en línea] <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/ventas/2669_88.htm> [consulta: mayo de 2017]

puedan permitir el transporte de dos personas si están equipadas con una doble corrida de asientos como es el caso de las camionetas doble cabina. Finalmente el mencionado oficio concluye que *“si las características de una camioneta coinciden con las antes señaladas, tiene derecho a utilizar como crédito fiscal el IVA pagado en su importación o el soportado en su adquisición y en los demás gastos inherentes señalados en el número 4 del artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y siempre que su propietario sea un contribuyente que cumpla con todas las normas establecidas para estos efectos en el párrafo 6°, de la citada ley”*.

Posteriormente el fallo señala que el Centro de Control y Certificación Vehicular, del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones ha certificado de manera técnica que el vehículo marca Honda, modelo Ridgeline sí corresponde a una camioneta porque está diseñada para llevar carga; y que, al compartimiento de carga no se accede desde el interior del habitáculo de pasajeros lo que permitiría establecer que la separación a que hace referencia el Ord. N° 2.669, de 1988 sí existe, a pesar de estar construida en un sistema de “monocasco”.

Finalmente el fallo resuelve acoger el recurso de protección resolviendo que los efectos del acto recurrido Oficio Ordinario N°3.259, de fecha 7 de diciembre de 2016, no son aplicables a camionetas marca Honda, modelo Ridgeline y que éstas al cumplir los parámetros expuestos, deben ser objeto del tratamiento tributario de las demás camionetas que acceden a beneficios de la categoría en materia de IVA y gastos en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta.

A continuación, se transcribe la parte pertinente del mencionado fallo.

“...DÉCIMO QUINTO: Que también es efectivo que el acto administrativo de la recurrida sustenta tal criterio en el hecho que, técnicamente la camioneta Honda, modelo Ridgeline, segunda generación, se trata de una camioneta construida en un sistema de carrocería “monocasco”; sin embargo, tal tesis técnica se opone a lo concluido por el Centro de Control y Certificación Vehicular, del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, en cuanto éste, además de certificar técnicamente que ese modelo de vehículo cumple con las regulaciones establecidas para los Aspectos Constructivos y de Emisiones de la República de Chile, para vehículo motorizados, según lo establece el D.S. 54/97 del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, precisa que el vehículo corresponde a una camioneta porque está diseñada para llevar carga; y que, al compartimiento de carga no se accede desde el interior del habitáculo de pasajeros.

DÉCIMO SEXTO: Que, por lo tanto, el Oficio Ordinario en cuestión, no tiene fundamento que permita vincular que el hecho de la innovación tecnológica del

“monocasco” permita concluir que la camioneta no tiene separación total entre el módulo de pasajeros y la caja para la carga, pues según el Centro de Control y Certificación Vehicular del Ministerio de Transportes, esa separación sí existe...

...se resuelve: Que los efectos del acto recurrido Oficio Ordinario N°3.259, de fecha 07 de diciembre de 2016, no son aplicables a camionetas marca Honda, modelo Ridgeline y que éstas al cumplir los parámetros expuestos en el Oficio Ordinario N°2. 667/1998 del Servicio de Impuestos Internos, deben ser objeto del tratamiento tributario de las demás camionetas que acceden a beneficios de la categoría en materia de IVA y gastos en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta.”⁷

Ambulancias

La Partida 87.03 del Arancel Aduanero, expresa cuáles son los gravámenes que afectan a la importación de este tipo de vehículos (se les denomina coches ambulancia). Sin embargo, la Nota Legal Nacional N° 1 no hace mención alguna a sus características.

El Servicio de Impuestos Internos ha definido que se debe entender como ambulancia a aquel ⁸*“vehículo fabricado especialmente para el transporte de enfermos y está equipado con elementos médico-sanitarios como ser: dos camillas con armazón de tubos metálicos, cabecera regulable, con colchonetas revestidas de plásticos y cinturones de seguridad, una de ellas es una práctica silla anatómica que se utiliza para movilizar enfermos en espacios reducidos o con limitaciones de circulación y que en condiciones normales se transforma en una camilla común y corriente. Además viene equipada con equipos de respiración artificial, transfusión de sangre, presión arterial y otros elementos propios de este tipo de vehículos”.*

De la misma forma, el citado organismo fiscalizador ha señalado que *“Una camioneta con capacidad para cinco pasajeros y 500 kg de carga, equipada en forma habitual y premunida, además, de una plataforma electrónica de deslizamiento de silla de ruedas que permite alzarla, trazarla y deslizarla, y dotada de una cama pediátrica de descanso ajustable, automática y electrónica, no tiene la calidad de ambulancia”*

De lo anterior se colige que los vehículos que cumplan las características descritas como ambulancia, pueden ocupar el crédito fiscal en sus compras y los gastos

⁷ *Honda Motor de Chile S.A. con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de fecha 5 de mayo de 2017, Recurso de Protección N°1393-2017.

⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1971 del 7 de junio de 1984.

emanados en dichas operaciones considerarlos como necesarios para producir la renta, siempre y cuando la actividad a desarrollar se encuentre afecta a IVA.⁹

Motocicletas

Dado que no existe una definición de motocicletas en específico, debemos utilizar el sentido natural y obvio de las palabras en virtud de lo indicado en el artículo 20 del Código Civil. Lo anterior atendiendo a que no existe una definición por parte de la Comisión Automotriz de la CORFO, ni por parte del Servicio Nacional de Aduanas que pudiesen orientarnos al respecto.

La RAE¹⁰ define motocicleta como:

f. Vehículo automóvil de dos ruedas, con uno o dos sillines y, a veces, con sidecar.

El Servicio de Impuestos Internos a través del menú de preguntas frecuentes que está disponible en su página web¹¹ www.sii.cl, indica que es posible rebajar los gastos que provengan de una motocicleta, en la medida que ésta pueda ser considerada como un vehículo de trabajo por el Servicio de Impuestos Internos, y por ende que sea ocupado en labores propias de la empresa..

En ese mismo sentido, el **Oficio N° 617, de 26.02.2015**, establece que la compra de motocicleta y su casco, pueden ser considerados egresos tributarios en el caso de las empresas acogidas a la Letra A del artículo 14 ter de la LIR, en la medida en que compruebe que este es un vehículo de trabajo.

Con respecto a la utilización del crédito fiscal de IVA, el Servicio de Impuestos Internos¹² se ha limitado a señalar que deben cumplirse las normas del artículo 23 N° 2 del DL 825, esto es, que la adquisición de este bien tenga relación directa con el giro o

⁹ *Servicios Bío Bío Ltda. con SII VIII DR Concepción* (2015): TTA de la Región del Biobío, sentencia de fecha 28 de octubre de 2015, RUC 15-9-0000583-8, RIT VD-10-00048-2015..

¹⁰ RAE [Real Academia Española]. Diccionario de la lengua española [en línea] 23.ª ed. Madrid, Espasa, 2014. <<http://dle.rae.es/?id=PwKxWOu>> [consulta: marzo de 2017]

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. ¿Se puede considerar vehículo de trabajo una moto adquirida para que el junior de la empresa la utilice en sus labores, se acepta como gasto para la empresa lo relativo al vehículo? Preguntas frecuentes. ID: 001.002.3732.003. [en línea] <http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_3732.htm> [consulta: marzo de 2017]

¹² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 395 del 27 de enero de 1986 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI0876.pdf>> [consulta: marzo de 2017]

actividad del vendedor, excluyéndola por tanto de la norma específica del N° 4 del ya tantas veces citado artículo 23.

3.- ACEPTACIÓN COMO GASTO DEL USO DE VEHÍCULOS DE PROPIEDAD DE TRABAJADORES DE LAS EMPRESAS

Una de las curiosidades de nuestro sistema tributario, es que no existe norma que establezca que el beneficio conocido como desgaste de herramientas que está consagrado en el inciso segundo del artículo 41 del Código del Trabajo, sea considerado como un ingreso no renta de aquellos señalados en el artículo 17 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, el SII a través de la **Circular 59 de 1997** establece el beneficio de reembolso de gastos por desgaste de los vehículos de propiedades de los trabajadores de la empresa, y que se ocupen en labores de la misma, como es el caso de los vendedores y cobradores en terreno¹³.

En este caso en particular, el SII asimila dichas sumas al artículo 17 N° 15 de la Ley de la Renta, esto es un gasto de traslación. Para dichos fines, el Servicio señala que será ingreso no renta para el trabajador que percibe dichas sumas y gasto tributario para la empresa pagadora, las sumas que cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Exista un reembolso de gasto efectivo.
- ii. Se ajusten a límites razonables en función del destino a fines de la empresa.
- iii. Que el valor del vehículo (IVA Incluido) no supere las 500 UF (\$ 13.000.000 aproximadamente).

Gastos a ser reembolsados

1. 50% de los siguientes valores.
 - a) Depreciación (Vida Útil 5 años con un valor residual de 60 UF).
 - b) Del seguro.

¹³ ARRIAGADA Rojas, Sergio. Haberes no imponibles: Análisis laboral, Previsional y tributario. Manual de Consultas Tributarias, 465, 2016, pp.41-42.

- c) Del valor de la patente.
 - d) De los gastos de reparación del vehículos y compra de neumáticos.
2. 100% del gasto en aceite, filtro y bencina.

Lo anterior con un tope de:

- 1. 0,00222 UTM por kilómetro recorrido (\$ 103,14 a Abril de 2017) .
- 2. + 10 litros de bencina por cada 100 KM recorridos con tope de 2.200 Km. (93 octanos sin plomo).

Para la empresa se considerará gasto necesario si se cumple con lo siguiente:

- i. Se acredita la obligación de pago (contrato).
- ii. Se acredite que el vehículo es de propiedad del trabajador.
- iii. Las sumas a reembolsar se determinan en base a un procedimiento objetivo (Registro de Ruta).
- iv. Cada trabajador lleva una bitácora para registrar sus recorridos.
- v. La empresa confecciona una Planilla de Gastos Reembolsados.
- vi. No se pretende financiar el traslado de la casa al trabajador.
- vii. No se otorguen a todos los trabajadores en forma generalizada, debiendo establecerse cuáles son los que cumplan las condiciones.
- viii. Se debe comunicar al SII la incorporación al sistema.

Lo anterior se puede apreciar en el siguiente ejemplo

Consideremos la UF a un valor de \$ 27.000

Valor del Vehículo	10.000.000
Valor Residual	1.620.000
Valor a depreciar	8.380.000
Depreciación anual	1.676.000

Concepto	Monto anual	Monto mensual
Depreciación	1.676.000	139.667
Seguros	90.000	7.500
Patentes	250.000	20.833
Reparación y compra de neumáticos	300.000	25.000
TOTAL		193.000
50%		96.500
100% Bencina, filtro y aceite		160.000
Total		256.500
Tope 0,00222 UTM por Kilómetro Recorrido, 2.200 KM	226.908	
10 Litros de Bencina por cada 100 Km., 220 a \$ 640	140.800	256.500

Por tanto, la cantidad máxima a aceptar como necesaria para producir renta es lo que efectivamente gastó el trabajador, esto es, \$ 256.500, dado que el tope en este caso (\$ 367.708) es mayor al gasto efectivamente incurrido.

La cantidad reembolsada en exceso o sin dar aviso al SII, se considerará para la empresa un gasto rechazado afecto al inciso primero del artículo 21, esto quiere decir 40% y para el trabajador una mayor remuneración afecta al impuesto único de segunda categoría.

4.- UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO AL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA POR ADQUISICIÓN DE ACTIVO FIJO DE ACUERDO CON LAS NORMAS DEL ARTÍCULO 33 BIS DE LA LIR, POR LA COMPRA DE VEHÍCULOS.

El artículo 33 Bis de la Ley de Impuesto a la Renta establece un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, para los contribuyentes de los artículos 14 letra A, 14 letra B y 14 ter Letra A, por la adquisición de bienes que se deban clasificar como activo fijo inmovilizado.

En ese contexto la citada norma señala que: *“Tampoco darán derecho a crédito los activos que puedan ser usados para fines habitacionales o de transporte, excluidos 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 remunerado de pasajeros, inscritos como tales en el Registro Nacional de*

Servicios de Transporte de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones”.

De la norma transcrita, se aprecia que ella establece cuáles son los bienes que dan derecho al citado crédito, y que son los siguientes:

- a) Camiones;
- b) Camionetas de cabina simple;
- c) Otros destinados exclusivamente al transporte de carga, y
- d) Buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros, inscritos como tales en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

De la simple lectura se colige que las camionetas de doble cabina no tendrán derecho al citado crédito dado que la norma de manera expresa las excluye, argumento que ha sido ratificado de manera sucesiva por el Servicio de Impuestos Internos¹⁴.

Utilizando el mismo criterio, entendemos que por la adquisición de motocicletas no se tendrá derecho al citado crédito, dado que nos encontramos frente a un vehículo que está diseñado exclusivamente para el transporte de pasajeros.

Por tal razón, los minibuses, al ser considerados *station wagons* y estar diseñados para el transporte de pasajeros no tendrían derecho a la utilización del crédito en comento, aun cuando se trate de empresas cuyo giro o actividad sea el transporte de pasajeros, lo anterior se debe a que la norma es específica al señalar que solo podrán acceder a la franquicia los buses interurbanos de pasajeros.

De la misma forma, creemos que en el caso de los coches mortuorios poseen el citado beneficio tributario, dado que el SII ha señalado que¹⁵ “según se desprende de los requisitos contenidos en el Compendio de Normas Aduaneras, estos vehículos se encuentran destinados exclusivamente al transporte de féretros, lo que excluye la

¹⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1979 del 31 de julio de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1979.htm>> [consulta: marzo de 2017]

¹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4321 del 29 de noviembre de 1999 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1629.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

posibilidad de un uso mixto entre pasajeros y carga. Tampoco poseen asientos fijos ni removibles en su parte posterior y deben contener implementos especiales destinados a facilitar la carga y descarga del fétetro y su ubicación en el interior del vehículo”. Por lo que claramente estamos frente a un vehículo de carga, requisito que ha señalado el legislador para que pueda hacer uso del beneficio señalado en el artículo 33 Bis.

Con respecto a los vehículos tipo Jeep, considerando las características refrendadas anteriormente señaladas por la Comisión Automotriz de la CORFO y el Servicio de Impuestos Internos, se concluye que son de uso mixto para pasajeros y carga ocasional, característica que los excluiría del beneficio, dado que la norma establece que necesariamente deben ser vehículos destinados al transporte de carga.

Los vehículos denominados “Furgón” poseen el derecho al citado crédito, lo anterior se fundamenta que, de acuerdo a sus características, es un vehículo esencialmente de carga, cumpliendo entonces lo señalado por el legislador.

De acuerdo a las características que poseen las ambulancias, no tienen derecho al crédito. Lo anterior se argumenta debido a que, de acuerdo a las especificaciones señaladas por el Servicio, este vehículo está acondicionado para el traslado de un paciente, que a juicio del autor de este artículo, significa que se está trasladando un pasajero, no cumpliendo entonces los requisitos señalados en el artículo 33 Bis.

5.- CONCLUSIÓN

Resulta claro de lo expuesto que, frente a la adquisición de un vehículo, los contribuyentes deben necesariamente analizar las características de ellos antes de ocupar las franquicias tributarias, el crédito fiscal, o utilizar los gastos que provengan de su compra o mantención.

Es así que el legislador mantiene una concordancia de requisitos para la aceptación del gasto frente al impuesto a la renta y la utilización del crédito fiscal de IVA, argumentando las mismas razones para rechazar o aceptar las cantidades provenientes de las transacciones.

Por tanto se tiene que:

- i. Distinguir cuál será el giro o actividad para saber si se tendrá o no derecho al crédito fiscal del N°4 del artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y si se podrá utilizar los gastos para rebajarlos de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

- ii. Analizar las características del vehículo y ver si califican o no para acceder a lo que señala el inciso 1 del artículo 31 de la LIR y el N°4 del artículo 23 del artículo 1 del DL 825 de 1974.
- iii. El que se tenga derecho al crédito fiscal del artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios o al gasto para efectos de renta, no implica que necesariamente se pueda optar al crédito de activo fijo inmovilizado (artículo 33 Bis de la LIR), lo anterior se debe a que el legislador estableció requisitos específicos para los vehículos, en este caso es que se trate exclusivamente de vehículos de carga.
- iv. Ante la ausencia de norma específica del beneficio laboral denominado “desgaste de herramientas”, el Servicio de Impuestos Internos ha dispuesto una asimilación donde se permite que los gastos de los vehículos de los trabajadores sean reembolsados y por ende corresponda la aceptación de su gasto dentro del concepto de remuneración no tributable, dado que de acuerdo a lo señalado por el Servicio esto corresponde a una asignación de traslación establecida en el artículo 17 N° 15 de la Ley de la Renta.

6.- BIBLIOGRAFÍA

ARRIAGADA Rojas, Sergio. Haberes no imponibles: Análisis laboral, Previsional y tributario. Manual de Consultas Tributarias, 465, 2016, pp.41-42.

DIRECCIÓN NACIONAL DE ADUANAS. Oficio Ordinario N° 9584 de 27 de Septiembre de 1999.

RAE [Real Academia Española]. Diccionario de la lengua española [en línea] 23.ª ed. Madrid, Espasa, 2014. <<http://dle.rae.es>> [consulta: marzo de 2017]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1971 del 7 de junio de 1984.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 395 del 27 de enero de 1986 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI0876.pdf>> [consulta: marzo de 2017]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2669 del 11 de agosto de 1988 [en línea] <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/ventas/2669_88.htm> [consulta: mayo de 2017]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4321 del 29 de noviembre de 1999 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1629.pdf>> [consulta: marzo de 2017]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 465 del 12 de febrero de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja465.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1979 del 31 de julio de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1979.htm>> [consulta: marzo de 2017]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio Ordinario N° 189 del 27 de febrero de 2012, Dirección de Grandes Contribuyentes [en línea] <http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2012/dgc/ordinario189_8365.pdf> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. ¿Se puede considerar vehículo de trabajo una moto adquirida para que el junior de la empresa la utilice en sus labores, se acepta como gasto para la empresa lo relativo al vehículo? Preguntas frecuentes. ID: 001.002.3732.003. [en línea] <http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_3732.htm> [consulta: marzo de 2017]

Jurisprudencia citada:

Servicios Bío Bío Ltda. con SII VIII DR Concepción (2015): TTA de la Región del Biobío, sentencia de fecha 28 de octubre de 2015, RUC 15-9-0000583-8, RIT VD-10-00048-2015..

Honda Motor de Chile S.A. con SII (2017): Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de fecha 5 de mayo de 2017, Recurso de Protección N°1393-2017.

