

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 2 N° 1 Y 2, ART. 8 LETRA E), ART. 25, ART. 52 Y ART. 53 –
RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 30, ART. 31 Y ART. 33 N° 1 LETRA
G) – CIRCULAR N° 53 DE 2020
(ORD. N° 1056 DE 26.04.2021).**

Tratamiento tributario de desembolsos por pago de indemnizaciones de perjuicios ordenadas en sentencias arbitrales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia de rebajar como gasto necesario para producir la renta diferentes desembolsos ordenados mediante sentencias dictadas en juicios arbitrales, por concepto de indemnizaciones de perjuicios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, cuatro sociedades inmobiliarias pertenecientes a un mismo grupo empresarial fueron demandadas por una constructora, debido a supuestos incumplimientos respecto de pagos y recepción de obras en relación con contratos generales de construcción. Las sentencias dictadas en cada caso condenaron a las inmobiliarias al cumplimiento forzado de los contratos y/o al pago de indemnizaciones de perjuicios.

En particular, se ordenó a la inmobiliaria “A” a cumplir forzosamente el contrato, restituyendo las retenciones efectuadas, las que tienen directa relación con pagos por la prestación de servicios de la constructora. Dichas retenciones van a cuenta del precio del contrato. Asimismo, se le condenó al pago de una indemnización de perjuicios por el reembolso de estados de pago pendientes y por gastos generales por los días de aumento de plazo ante la incorporación de obras adicionales al contrato.

Inmobiliaria “B” fue condenada al cumplimiento forzado del contrato, debiendo pagar gastos generales asociados a un aumento de plazo, otorgar la recepción provisoria de la obra y restituir retenciones de los estados de pago; en tanto que a la inmobiliaria “C” se le ordenó otorgar la recepción provisoria de la obra y restituir los estados de pago, como forma de cumplir forzosamente el contrato.

Finalmente, la inmobiliaria “D” fue condenada al cumplimiento forzado del contrato y al pago de una indemnización de perjuicios, fundada en demora excesiva en responder requerimientos de información solicitados por la constructora, la introducción de un número considerable de modificaciones que incidió en el aumento de plazo, no haber aprobado los aumentos de plazo y pagado los gastos generales correspondientes y no pagar el saldo de estados de pago ordinarios y de obras adicionales durante la ejecución de faenas.

Tras citar las normas legales y pronunciamientos de este Servicio aplicables al caso, solicita se confirmen los siguientes criterios o resuelvan las siguientes consultas:

- 1) Confirmar la procedencia de los siguientes conceptos como parte del precio del contrato de construcción, no obstante, denominarse indemnización de perjuicios en la sentencia: reembolso de estados de pago pendientes, gastos generales por los días de aumento de plazo, relacionados con los pagos por la prestación de servicios y estados de pago ordinarios y de obras adicionales durante la ejecución de faenas.
- 2) Si las sumas indicadas en el N° 1 califican como precio del contrato de construcción, confirmar si las mismas están afectas a IVA y los documentos tributarios que deben emitirse. En el caso que la constructora no emita dichos documentos, indicar el procedimiento para que las inmobiliarias puedan declarar y pagar el IVA y ocupar el crédito fiscal correspondiente.
- 3) Respecto a la indemnización de perjuicios ordenada a la inmobiliaria “D”, confirmar que mientras guarden relación con el desarrollo del negocio y no tengan como causa la culpa leve, puedan ser tratados como gastos los siguientes conceptos: demora excesiva en responder requerimientos de información solicitados por la constructora, introducción de un número considerable de modificaciones que incidió en el aumento de plazo, y en no haber aprobado los aumentos de plazo y pagado los gastos generales correspondientes.
- 4) En caso de no resultar aplicables las normas anteriores, indicar los efectos tributarios que se derivan de los desembolsos ordenados mediante las sentencias arbitrales respectivas.

II ANÁLISIS

El texto vigente del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) permite deducir de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud para generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, cumpliendo los demás requisitos establecidos en la norma.

A partir de lo instruido sobre la materia mediante la Circular N° 53 de 2020¹, se entienden como gastos necesarios aquellos que generen rentas gravadas con el impuesto de primera categoría (IDPC), pero también aquellos que potencialmente puedan generarlas, aunque en definitiva ello no ocurra. El origen de los gastos puede provenir o no de una obligación contractual, debiendo considerarse, en los hechos, el giro del negocio o la actividad económica que el contribuyente realiza. Sin embargo, no serán gastos necesarios aquellos que tengan como causa la culpa leve o grave del contribuyente, así como aquellos que deriven de actuaciones ilícitas.

Dicho lo anterior, y respecto de lo consultado, se previene que las sentencias arbitrales que ordenan el pago de las indemnizaciones de perjuicios no fueron acompañadas, por lo que se desconoce los motivos que llevaron al sentenciador a establecer cada uno de los conceptos que deben indemnizarse. Por consiguiente, no es posible determinar a priori, si cada uno de ellos es un gasto necesario o no.

Efectuada esa prevención, puede informarse que las indemnizaciones en cuestión se habrían ordenado en el marco de juicios arbitrales por incumplimiento de obligaciones de contratos generales de construcción a suma alzada. Una característica de esta modalidad de contrato es la existencia de un precio único prefijado por la totalidad de las obras acordadas.

Por regla general, dicho precio no permite alteraciones, salvo que las partes establezcan cláusulas que hagan procedente su modificación, o se verifiquen situaciones excepcionales no previstas. Así, por ejemplo, la inclusión de obras adicionales o reformas a la obra originalmente convenida permitirían un aumento o disminución en el precio.

Ahora bien, si los montos que se ordena pagar como “indemnizaciones” estrictamente conforman parte del precio único prefijado por las partes, o en el precio modificado o determinado en la sentencia, como contraprestación de las obras ejecutadas por la constructora, el desembolso no calificaría como gasto necesario sino como costo directo de los bienes requeridos para la obtención de sus rentas, de acuerdo con el artículo 30, de la LIR.

Por otra parte, si los montos que se ordena pagar en la sentencia, bajo la denominación de “indemnización de perjuicios”, derivan de la concurrencia de situaciones previstas en el contrato o de adiciones al mismo, pero que no pueden entenderse comprendidas dentro del precio de la obra, igualmente serán desembolsos aceptados como gastos necesarios, siempre que sean en interés, o para el desarrollo o mantención del negocio, y no se hayan determinado como consecuencia de culpa o dolo de la empresa obligada a pagar tales indemnizaciones.

Por otra parte, si los pagos ordenados en la sentencia tienen el carácter de indemnizatorios propiamente tales o sancionatorios, como por ejemplo si provienen de incumplimientos imputables a culpa leve o grave, o incluso, provenientes de ilícitos, el desembolso podría no calificar como un gasto necesario, de acuerdo con las circunstancias.

En este último escenario, dichas cantidades deberán agregarse a la renta líquida imponible afecta al IDPC, según ordena el artículo 33, letra g), de la LIR. Eventualmente, y siempre que se cumplan los requisitos del artículo 21 de la LIR², los desembolsos podrían quedar afectos a impuesto único con tasa del 40%.

Desde el punto de vista del IVA, si el desembolso ordenado por el juez arbitral corresponde al pago del precio del contrato general de construcción – sea que se trate del precio prefijado, modificado, o determinado en la sentencia – se encuentra afecto a IVA, según el artículo 8°, letra e), de la Ley sobre

¹ Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la LIR, por el N° 11 y 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210.

² La aplicación del impuesto único del 40% está supeditada a que el desembolso en cuestión beneficie directa o indirectamente a los relacionados a la empresa que efectúa el referido desembolso, o a los relacionados a los propietarios de dicha empresa, o cuando el contribuyente no acredite la naturaleza y efectividad del desembolso. Sin perjuicio de ello, eventualmente podría caber la aplicación del Impuesto Global Complementario más el incremento del 10%, en el caso que el desembolso haya beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista.

Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), debiendo emitirse una factura o boleta de ventas y servicios, según corresponda.

En relación con los demás desembolsos ordenados, solo aquellos que por su naturaleza remuneren una venta o un servicio, en los términos del artículo 2°, N° 1°) y 2°), en relación con el artículo 8°, ambos de la LIVS, quedarán gravados con IVA. Para estos efectos, deberá emitirse una factura o boleta de ventas y servicios, salvo que se trate de una venta o servicio exento o no afecto a IVA, en cuyo caso deberá emitirse una factura o boleta no afecta o exenta.

Cabe precisar que en ningún caso estarán afectos a IVA los desembolsos que tengan carácter indemnizatorio³, en cuyo caso tampoco procede la emisión de documentación tributaria alguna.

Por último, tratándose del derecho al uso del crédito fiscal, el artículo 25 de la LIVS dispone que, para hacer uso de aquél, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado separadamente en las respectivas facturas, y que estos documentos hayan sido registrados en su Registro de Compras y Ventas.

Al respecto, los artículos 52 y 53 de la LIVS obligan a los contribuyentes afectos a IVA a emitir facturas o boletas, según corresponda, por las operaciones que realicen⁴. Por consiguiente, la inmobiliaria solo podrá utilizar el crédito fiscal en la medida que la constructora emita las facturas por las remuneraciones percibidas, siendo este el único mecanismo establecido por la ley para tales efectos.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) No es posible, a priori, confirmar si las indemnizaciones de perjuicios ordenadas en las sentencias arbitrales, consistentes en reembolso de estados de pago pendientes; gastos generales por los días de aumento de plazo, relacionados con los pagos por la prestación de servicios; y, estados de pago ordinarios y de obras adicionales durante la ejecución de faenas, proceden como parte del precio del contrato.
- 2) En caso que los desembolsos indicados en el N° 1 califiquen como precio del contrato general de construcción, dichas sumas estarán afectas a IVA, debiendo emitirse facturas o boletas de ventas y servicios según corresponda. En el evento que la factura no sea emitida por el prestador del servicio, el beneficiario no podrá hacer uso del crédito fiscal.
- 3) En el caso de las indemnizaciones de perjuicios ordenadas a la inmobiliaria "D", no resulta posible establecer si cumplen o no con los requisitos para ser consideradas gastos necesarios para producir la renta. Para estos efectos, deberá acreditar que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR.
- 4) Si los desembolsos ordenados mediante las sentencias arbitrales no constituyen gastos necesarios para producir la renta conforme con lo dispuesto en el artículo 33, letra g), de la LIR, constituirán un agregado a la renta líquida imponible, afecta al IDPC.

En caso que concurran los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIR, los desembolsos podrían quedar afectos al impuesto único del 40%.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1056 del 26-04-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

³ Oficios N° 4853 de 2000, N° 373 de 2006, N° 2179 de 2009, entre otros

⁴ Siendo contribuyentes del referido impuesto, entre otros, las personas naturales o jurídicas que realicen ventas o presten servicios (sin perjuicio de las situaciones de excepción que contempla la misma ley o las normas generales de este Servicio), de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3°, 10 y 11 de la LIVS.