

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 8, ART. 16, LETRA C), ART. 9, LETRA F), ART. 55. (Ord. Nº 780, de
20-04-2018)**

**CONSULTA SOBRE LEGALIDAD DE EMISIÓN DE FACTURA POR MULTAS
CONTRACTUALES.**

La Contraloría General de la República, mediante Oficio del antecedente, ha remitido a esta Dirección Nacional, su presentación de fecha 04 de mayo de 2017, en la que solicita pronunciarse sobre la legalidad de la emisión de factura emitida a la Corporación Administrativa del Poder Judicial, por la aplicación de multas por atraso en la entrega de obras.

I.- ANTECEDENTES:

En el Título I de su presentación señala que con fecha xxx, su representada XXXXX celebró un contrato de ejecución de obra con la CORPORACION ADMINISTRATIVA DEL PODER JUDICIAL (en adelante CAPJ), persona jurídica de derecho público.

Por dicho contrato, XXXXX se comprometió a ejecutar la obra denominada “Construcción del Edificio Juzgado de Familia de TTT”, lo anterior en relación a la licitación pública N° ID N° 425-64-LP14, que sirvió de base para la adjudicación de la obra mediante Resolución Exenta N° 2867 de fecha 12 de noviembre de 2014.

El plazo establecido originalmente en el contrato antes señalado era de 285 (doscientos ochenta y cinco) días corridos (cláusula cuarta) y el valor del contrato era de \$xxxxxxx (cláusula quinta).

En atención de las circunstancias propias del proyecto, éste experimentó una serie de modificaciones, las que se relacionan principalmente con la duración y el valor del contrato, según expone en detalle en el punto cuarto, modificándose específicamente las cláusulas cuarta y quinta del contrato, respecto de las que se dictaron las correspondientes Resoluciones aprobatorias.

En consecuencia, y en virtud de las modificaciones al contrato original, el plazo total definitivo de la ejecución de la obra, quedó determinado en 419 días corridos, esto es, una duración del contrato hasta el 20 de marzo de 2016, y el valor total definitivo por la ejecución de las obras quedó determinado en \$xxxxxxxx, IVA incluido.

En el Título II sobre aplicación de multas, señala que la obra fue recepcionada por la CAPJ con fecha xx.xx.xxxx, con un atraso de 10 días al plazo convenido; al respecto, la cláusula Décimo Tercera del contrato de ejecución de la obra de fecha xx.xx.xxxx, establece en el caso de atraso “una multa diaria correspondiente a 1 día de Valor Costo de Obra por cada día de retraso según la fecha programada”. Producto de las modificaciones contractuales que experimentó la construcción, el costo total de la obra fue de \$xxxxxxxx IVA incluido, con una duración de 419 días, lo que implica que el costo diario de la obra corresponde a \$xxxxxxx. Como el valor total del contrato se consideró con IVA incluido, la multa por atraso igualmente consideraba un importe en IVA; de esta forma, habiéndose atrasado la entrega de la obra en 10 días, se devengó una multa de \$xxxxxxxx.

Agrega, que con fecha xx de diciembre de xxxx su representada emitió la factura N° xxx, por la suma de \$xxxxxxxx, monto que consideraba el descuento de la referida multa por la suma de \$xxxxxxxx, factura que fue rechazada por la CAPJ mediante Ordinario N° xx de xx de xxx de xxxx, por cuanto dicho organismo consideraba que la factura debía efectuarse por la totalidad del estado de pago, es decir, por un monto de \$xxxxxxx, sin perjuicio que pagaría la factura sin considerar la multa por atraso, ya que dicho monto sería descontado directamente por ellos.

En vista de ello y con el objeto de cumplir con los compromisos comerciales adquiridos y a fin de que se procediera al pago del citado estado de pago N° 12, su representada procedió a la emisión de las siguientes facturas:

- a) Factura N° xxx de 10 de febrero de 2017, por la suma de \$xxxxxxxx, IVA incluido.
- b) Factura N° xx de 10 de febrero de 2017, por la suma de \$xxxxxxx, IVA incluido.
- c) Factura N° xx de 10 de febrero de 2017, por la suma de \$xxxxxxx, IVA incluido.

En el Título III sobre Improcedencia de la Facturación de las Multas, agrega que como se ha expuesto la CAPJ solicitó la facturación total del estado de pago N° 12, por un monto de \$86.910.907 del cual sólo ha pagado las facturas N° xx y xx por un total de \$xxxxxxxx, no así la factura N° xxx por \$xxxxxxxx (sic) que corresponde a la aplicación de las multas contractuales, la cual no sería pagada al ser descontada internamente por el referido organismo.

Agrega, que lo señalado precedentemente no sería procedente, desde el punto de vista tributario, contable y legal. En primer término que tributariamente no procede la emisión de una factura afecta a IVA por la aplicación de una multa, toda vez que la obligación contractual de pagar una multa, se genera por atraso o retardo en la ejecución de un

contrato, pero no se genera como una contraprestación que pueda ser asimilable a una venta o servicio, hecho que justamente grava este tipo de impuesto y que habría sido expresamente resuelto por el Servicio de Impuestos Internos mediante Oficio N° 3718, de 23 de agosto de 2006, en el que se determinó que el pago de una multa por parte de una empresa contratista, no resulta afecto a IVA, por cuanto la obligación de pagar una cantidad de dinero por retardo o incumplimiento no reconoce como causa una contraprestación de la empresa mandante que pudiera ser asimilable a venta o servicio, por consiguiente no corresponde la emisión de factura por parte del mandante o la emisión de nota de crédito por parte del contratista.

En segundo lugar, señala que contablemente es improcedente la facturación de prestaciones que en la práctica no se pagarán. En efecto, y según se indicó la CAPJ solicitó la facturación por \$xxxxxxx, sin perjuicio que sólo pagaría \$xxxxxxx, ya que el monto de las multas sería descontado internamente.

Por último y en tercer término, señala que desde una perspectiva legal, se produce una vulneración a la Ley N° 19.983, que regula la transferencia y otorga merito ejecutivo a la copia de la factura, ya que en su artículo 3° establece que se tendrá por irrevocablemente aceptada la factura si no se reclama en contra de su contenido, por lo tanto su representada se encuentra habilitada para ejercer las acciones de cobro judicial por el saldo insoluto, en vista que CAPJ sólo ha pagado parte de la factura emitida por la empresa.

Por lo expuesto, resulta improcedente la facturación de multas generadas por atrasos en un contrato de ejecución de obras, lo que implica la infracción de normas tributarias, contables y legales, por ello, solicita un pronunciamiento de la legalidad de la situación antes descrita y de ser procedente se ordene a la Corporación Administrativa del Poder Judicial, la anulación de la factura N° 191 de fecha xx de xx de xxxx emitida por XXXXX por la suma de \$xxxxxxx, toda vez que esta factura contempla la facturación de multas contractuales, y no de servicios efectivamente prestados.

II.- ANALISIS:

El artículo 8° del Decreto Ley N° 825, de 1974, señala que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán considerados también como ventas y servicios, según corresponda, una serie de hechos detallados en letras a) a la m) de este artículo, y en particular en la letra e), los contratos de instalación y confección de especialidades y los contratos generales de construcción.

A su vez, la letra f), del artículo 9° de la referida norma, establece en lo pertinente, que el impuesto se devenga con la emisión de la o las facturas.

Por su parte, la letra c), del artículo 16° del D.L. N° 825, de 1974, señala que la base imponible en los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8°, será el valor total del contrato incluyendo los materiales.

Por otro lado, la emisión de la documentación debe efectuarse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago, según lo dispone el inciso segundo del artículo 55°, del D.L. N° 825, de 1974.

Ahora bien, según los antecedentes expuestos, la empresa XXXXX Limitada, celebró un contrato de ejecución de obra con la Corporación Administrativa del Poder Judicial (CAPJ), cuyo costo total fue primitivamente \$xxxxxxx y luego de una serie de modificaciones al contrato, debidamente autorizadas, se aumentó dicho costo por concepto de ampliación de obras en \$xxxxxxx, quedando en definitiva el costo total del contrato, incluyendo el IVA en \$xxxxxxx.

Según se desprende de su presentación, para fines del pago, considerando todas las modificaciones del contrato, se habrían establecido 12 Estados de Pago, el último de los cuales, por la suma de \$xxxxxxx, IVA incluido.

Por este último estado de pago, XXXXX, en primera instancia emitió la factura N° xxx, por un valor de \$xxxxxxx, monto que consideraba el descuento de \$xxxxxxx, correspondiente a la multa por atraso en el término de la obra; situación que fue rechazada por CAPJ, mediante su Ordinario N° 7814, de xx de xx de xxxx, solicitándole que emitiera la factura por el total del estado de pago.

Con fecha xx de febrero de xxxx, XXXXX emitió tres facturas por la suma total de \$xxxxxxx.

Estos documentos tributarios fueron correctamente emitidos por la empresa, ya que mediante ellos se facturó el total del estado de pago que correspondía al saldo del valor del contrato suscrito con CAPJ, considerando todas las modificaciones realizadas y autorizadas por las partes, es decir, la suma de \$86.910.907 corresponde a la

remuneración obtenida por la empresa constructora, afecta a IVA en su totalidad. El hecho de que la multa se descuenta del pago de esta remuneración en nada altera el hecho de que ella corresponde en su totalidad a una prestación afecta al impuesto.

Lo anterior, en consideración a que, como ya se ha señalado, en este tipo de contratos el IVA se aplica sobre el valor del contrato incluidos los materiales y la emisión de la documentación debe efectuarse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago, según lo dispone el inciso segundo del artículo 55° de la Ley. Como es común en este tipo de contratos, para el pago de las obras se establecen varios Estados de Pago, debiendo emitirse por cada uno de ellos la factura correspondiente.

Respecto a la aplicación de multas, establecidas según indica, en la cláusula Décima Tercera del contrato, por atraso en la ejecución de las obras, como lo ha señalado este Servicio, el hecho que existan multas por incumplimiento y éstas sean cobradas por la vía de rebajarlas del monto retenido pero adeudado por el contrato de construcción, sólo importa la compensación de una deuda, en que la empresa constructora paga la multa en la que incurre, con todo o parte de las sumas que a su vez la autoridad administrativa le debe según lo pactado en el contrato de construcción. Luego, lo señalado resulta plenamente aplicable en este caso, ya que la suma de \$xxxxxxx descontada por CAPJ en el pago de las facturas N° xxx, xxx y xxx, corresponderían a las multas convenidas en el contrato de ejecución de las obras, y adeudadas por la empresa XXXXX, suma que se habría pagado con la compensación que se hace del pago del Estado de Pago N° 12; multas que no constituyen en ningún caso, un descuento del precio convenido por la ejecución de las obras.

En relación a que tributariamente no procede la emisión de una factura afecta a IVA por aplicación de una multa, según lo expresamente resuelto por el Servicio de Impuestos Internos mediante Oficio N° 3718, de 23 de agosto de 2006; efectivamente las multas por incumplimiento de un contrato no resultan afectas a IVA, por cuanto la obligación de pagar una determinada suma de dinero no reconoce una contraprestación de la empresa mandante que pudiera constituir venta o servicio, por ello no le corresponde a CAPJ (mandante) facturar suma alguna por dicho concepto, al momento de compensar el monto de las multas del Estado de Pago N° 12; ni tampoco corresponde de parte de la empresa contratista XXXXX, emitir una nota de crédito, por no tratarse de una operación gravada con IVA.

De esta forma, CAPJ para fines de hacer efectivo el cobro de las multas por atraso en la ejecución de la obra, podría haber utilizado cualquier documento interno, sin perjuicio que el referido cobro en nada modifica, desde el punto de vista tributario, el valor que debía facturar XXXXX, con ocasión del estado de pago señalado.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente, y desde el punto de vista tributario no procede que la empresa Constructora y Desarrollo Inmobiliario XXXXX Limitada, anule la factura N° xxx, de fecha xx de xx de xxxx, emitida a la Corporación Administrativa del Poder Judicial, según Estado de Pago N° 12, de acuerdo al contrato de ejecución de la obra "Construcción del Edificio Juzgado de Familia de TTT", la que se encuentra válidamente emitida, por corresponder dicho documento al cobro de parte del saldo precio del contrato.

Respecto de la situación contable de la empresa y las acciones legales que pueda iniciar en contra de la Corporación Administrativa del Poder Judicial, no le corresponde a este Servicio pronunciarse, por no ser parte de sus atribuciones.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 780, de 20.04.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos