

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 31 INCISOS PRIMERO Y
CUARTO N° 4 Y N° 14, ART. 33 N° 1 – CÓDIGO CIVIL – ART. 1535 – CIRCULAR N° 53
DE 2020
(ORD. N° 958, DE 15.05.2025)**

Ejecución de una boleta de garantía.

De acuerdo con su presentación, una sociedad AAA (prestador de servicios) se adjudicó un contrato de prestación de servicios con una empresa no relacionada para la provisión de personal competente y capacitado en materia de seguridad en diversos recintos del cliente.

Entre las bases de licitación, se requirió que AAA entregase una boleta bancaria de garantía para asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones contractuales y el pago de los daños y perjuicios causados por el incumplimiento del contrato. Además, se establecieron distintas causales por las cuales el cliente podía resolver el contrato. La garantía era pagadera a primer requerimiento del cliente, presentando solamente una declaración escrita ante la institución emisora de la boleta de garantía.

Tras efectuar algunas consideraciones y agregar que el cliente comunicó el término unilateral del contrato y ejecutó las boletas bancarias de garantía, consulta si el pago de la boleta bancaria de garantía tiene como fundamento una cláusula penal –deducida como gasto en el ejercicio en que se pague conforme al N° 14 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR)– o, en subsidio, un activo recuperable –que puede ser deducido como gasto conforme al N° 4 del artículo 31, agotando prudencialmente los medios de cobro.

Al respecto se informa que, conforme al párrafo final del N° 14 del artículo 31 de la LIR¹, pueden deducirse como gasto los desembolsos derivados del cumplimiento de una cláusula penal, acordada entre partes no relacionadas².

En ese contexto, no debe confundirse la boleta de garantía con la cláusula penal, atendido que la primera no necesariamente está vinculada al cumplimiento de obligaciones específicas ni al pago de una indemnización de perjuicios. En cambio, la cláusula penal opera como sanción por el incumplimiento de determinadas obligaciones o como evaluación anticipada de perjuicios³.

Luego, y sin perjuicio que determinar la naturaleza del pago es una cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización, supuesto que la boleta de garantía señalada en su presentación se constituyó para garantizar la ejecución del contrato en su integridad y no como pena o como evaluación anticipada de perjuicios respecto de obligaciones determinadas, no correspondería aplicarle el tratamiento dispuesto en el N° 14 del artículo 31 de la LIR, referido específicamente a la cláusula penal.

Sin perjuicio de lo anterior, en la medida que la boleta bancaria de garantía se ha constituido como una condición necesaria para adjudicar el contrato y garantizar su cumplimiento, su ejecución puede considerarse como gasto necesario para producir las rentas de la empresa en el ejercicio de la ejecución⁴, en la medida que concurran los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

Si la constitución y ejecución de la garantía no cumple estos requisitos generales, dicha partida se deberá agregar a las rentas afectas de la empresa, siempre que haya disminuido las rentas declaradas⁵. Sin embargo, no estará afecta al impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR, en la medida que no se trate de partidas que beneficien a los propietarios de la empresa o sus relacionados.

¹ Incorporado por la Ley N° 21.210.

² Ver apartado N° 3.16.3 del Capítulo II de la Circular N° 53 de 2020.

³ Artículo 1535 del Código Civil.

⁴ Oficio N° 1695 de 2010.

⁵ De acuerdo con la letra g), del N°1, del artículo 33 de la LIR.

Conforme lo expuesto precedentemente es innecesario referirse a la alternativa planteada en subsidio.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Oficio N° 958, del 15.05.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos