



**“ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LAS INDEMNIZACIONES POR LUCRO
CESANTE, DAÑO EMERGENTE Y DAÑO MORAL”**

PARTE II

**AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Rolando Nicolás Saldías Peña

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, Marzo 2020

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente trabajo de investigación, se ha efectuado un análisis de nuestra normativa legal y la forma en que esta regula los efectos tributarios de las indemnizaciones por lucro cesante, daño emergente y daño moral, reguladas en el Decreto Ley Nro. 824, Ley de Impuesto a la Renta. Además, se analizarán las diversas jurisprudencias administrativas emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, en los distintos oficios, circulares y resoluciones que ha dictado respecto al tema investigado, del mismo modo se analizarán algunos casos donde los Tribunales de Justicia han resuelto nuestra materia de investigación. Esto con el objeto dar certeza a los efectos de interpretación y aplicación de la norma tributaria para los contribuyentes personas naturales y personas Jurídicas.

En el desarrollo de la investigación se analizará el concepto de renta, ingresos no renta, el nacimiento de una indemnización, los tipos de indemnizaciones de perjuicios, para continuar, con el desarrollo de los sub temas, que corresponden al análisis tributario de las indemnizaciones que afectan a las personas naturales y personas jurídicas, con el objetivo de resolver la problemática planteada.

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PAGÍNA</u>
RESUMEN EJECUTIVO	1
1 INTRODUCCIÓN	4
1.1 Planteamiento del Problema	4
1.2 Hipótesis.....	6
1.3 Objetivo de la Investigación.....	6
1.3.1 Objetivo Principal.....	6
1.3.2 Objetivo Específicos	6
1.4 Metodología de Investigación.....	7
2 MARCO TEÓRICO	8
2.1 Marco Conceptual.....	8
2.1.1 Hecho Gravado:	8
2.1.2 Devengado:	8
2.1.3 Percibido:	9
2.1.4 Contribuyente:	9
2.1.5 Persona Natural:.....	9
2.1.6 Persona Jurídica:.....	9
2.1.7 Indemnizar:.....	9
2.1.8 Perjuicio:.....	10
2.1.9 Daño.....	10
2.2 Análisis del concepto de Renta	11
2.3 Análisis del concepto de Ingreso no Renta	13
2.4 Análisis del nacimiento jurídico de una Indemnización de Perjuicios	
15	
2.4.1 Indemnización por Lucro Cesante	18
2.4.2 Indemnización por Daño Emergente	20
2.4.3 Indemnización por Daño Moral.....	21
3 DESARROLLO SUBTEMA	25
3.1 Tributación de la Indemnización por Lucro Cesante.....	25
3.2 Tributación de la Indemnización por Daño Emergente.	27
3.2.1 Las rentas del perceptor de la indemnización no se afectan con el impuesto de primera categoría.....	28
3.2.2 El perceptor de la indemnización tributa en Primera Categoría sobre la base de renta efectiva.....	30
3.2.3 Indemnización por Daño Emergente por Expropiación	32
3.3 Tributación de la Indemnización por Daño Moral.	34
3.4 Tributación del pagador de una indemnización de perjuicios.....	35

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PAGÍNA</u>
4 CASO PRÁCTICO.....	39
4.1 Caso práctico Nro. 1	39
4.2 Caso práctico Nro. 2	43
5 CONCLUSIÓN	46
6 BIBLIOGRAFÍA	48
7 VITA.....	50

1 INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

Cada año uno de los errores más recurrentes detectado por el Servicio en las declaraciones de renta presentadas por los contribuyentes es la sub declaración de ingresos percibidos, situación que se presenta por la omisión o el desconocimiento del contribuyente al no incorporar rentas percibidas a la base imponible para la determinación de los impuestos anuales sobre las rentas, esta situación es detectada por el Servicio al momento de cruzar la información proporcionada por terceros. Por dicho error, el Servicio objeta la declaración de impuesto y solicitara al contribuyente aclaración de la información, mediante rectificación de la declaración o solicitando el aporte de la documentación que acredite el origen de los ingresos, facultades que le otorga la Ley al Servicio. Si la situación no es resuelta por el contribuyente, la observación persistirá, generando contingencias tributarias, como, retenciones parciales o totales de devoluciones de impuestos, giro de impuestos, etc. De estos posibles ingresos no declarados nos encontramos con los ingresos por la percepción de indemnizaciones por perjuicios que se establecen en el Artículo 17 de la LIR, Artículo que incorpora el concepto de ingreso no renta, el cual libera de toda tributación estas rentas, que, si no estuvieran expresamente señaladas en la LIR, tributarán según la definición de hecho gravado de renta del Artículo 2 Nro. 1 de dicha Ley. Específicamente el Nro. 1, del Artículo 17 de la LIR norma la materia y libera de la definición de hecho gravado, a las indemnizaciones por cualquier daño emergente y daño moral, esta última establecida por sentencia ejecutoriada(...), aparentemente esta norma es fácilmente comprensible e interpretable, es aquí

donde se genera el problema a desarrollar, el cual surge principalmente, de un posible entendimiento incorrecto de la norma, pudiendo generar consecuencias tributarias desfavorables para los contribuyentes al considerar partidas como ingresos liberados de tributación, que en su origen sí son hechos gravados afectos a los impuestos de la LIR. Con el fin de otorgar certeza de la norma, respecto de los efectos patrimoniales y sus consecuencias tributarias que pueden causar las indemnizaciones por lucro cesante, daño emergente y las indemnizaciones por daño moral para los contribuyentes personas jurídicas, a la luz del estudio desarrollaremos:

En el caso del perceptor de una indemnización de perjuicios, desglosaremos el Artículo 17 Nro. 1, desarrollando las siguientes interrogantes: ¿Existe un tope de ingreso no renta sobre las indemnizaciones por daño emergente?, ¿La indemnización por daño emergente para una persona jurídica, es un ingreso no constitutivo de renta?, ¿Una persona jurídica puede ser indemnizada por daño moral?, ¿Por qué el legislador no incorporó en el Artículo 17 de la LIR la indemnización por lucro cesante?

En el caso del pagador de la indemnización de perjuicio analizaremos si es considerada un gasto aceptado por la LIR y también se analizará las modificaciones incorporadas por el proyecto de Ley que moderniza la legislación tributaria de Chile, que fue promulgado el 13 de febrero del año 2020, con la Ley 21.210, Ley que modifica la Ley de Impuesto a la Renta, la cual, presenta modificaciones tanto a nivel de requisitos generales de los gastos como a nivel de gastos particulares que se encuentran enumerados en el inciso cuarto del Artículo 31 de la LIR,

incorporando un numeral 14 sobre Indemnización o compensación por daño patrimonial a usuarios o clientes.

1.2 Hipótesis

Existe algún grado de incertidumbre en la aplicación de la norma que regula el tratamiento tributario de las indemnizaciones de perjuicios por concepto de lucro cesante, daño emergente y daño moral. Para analizar la hipótesis antes señalada, desarrollaremos el siguiente subtema:

Subtema 1. Análisis del tratamiento tributario de las indemnizaciones por lucro cesante, daño emergente y daño moral percibido y pagado por una persona jurídica.

1.3 Objetivo de la Investigación

1.3.1 Objetivo Principal

Analizar los efectos tributarios de las indemnizaciones por lucro cesante, daño emergente y daño moral, que perciban y paguen las personas naturales y personas jurídicas.

1.3.2 Objetivo Específicos

- Revisar y analizar las indemnizaciones de perjuicios.
- Revisar y analizar la Ley de Impuesto a la Renta, y los artículos que regulan el tratamiento tributario de las indemnizaciones de perjuicios.
- Revisar y analizar Jurisprudencia Administrativa relevante, asociado a los ingresos no renta del Artículo 17 Nro. 1 de la LIR.
- Revisar y analizar Jurisprudencia Judicial respecto a la materia.

1.4 Metodología de Investigación

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la normativa vinculada a la tributación de las indemnizaciones por daños y perjuicios que se desprende del Decreto Ley 824 Ley de la Renta, para seguir, de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios que derivan de las indemnizaciones para las personas jurídicas.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 Marco Conceptual

Introduciéndonos en el marco conceptual, analizaremos algunos conceptos que estimamos relevantes, para el correcto entendimiento de la normativa que regula la tributación de las indemnizaciones de daños y perjuicios. Estos son los siguientes:

2.1.1 Hecho Gravado:

En términos generales el Hecho Gravado son hechos o circunstancias de consecuencias jurídicas, que, por mandato de la Ley, permite el nacimiento de una obligación tributaria y que en el caso de la LIR el hecho gravado es el incremento de patrimonio.

Según Abundio Pérez Rodrigo (2017, p. 14) define el concepto como, “El hecho o conjunto de hechos o circunstancias, a cuya realización, el legislador atribuye el nacimiento de la obligación jurídica de pagar el tributo”.

2.1.2 Devengado:

La LIR define el concepto de Renta Devengada, como: “aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y constituye un crédito para su titular”. En contabilidad, este término se vincula con el acto de registrar los ingresos o el egreso en el momento en que nacen como derechos u obligaciones. Por lo general, los sistemas contables se llevan sobre la base devengada. Esto significa que todos los ingresos o egresos de la explotación deben ser registrados en el mismo instante en que surge el derecho de percepción u

obligación de pago, y no en el momento en que dichos ingresos o egresos se hacen efectivos.

2.1.3 Percibido:

La LIR define el concepto de Renta Percibida, como aquélla que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

2.1.4 Contribuyente:

Son las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

2.1.5 Persona Natural:

Es todo individuo de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición.

2.1.6 Persona Jurídica:

Es un ente ficticio, capaz de ejercer derechos y de contraer obligaciones, además de contraer obligaciones civiles y de ser representada judicial y extrajudicialmente.

2.1.7 Indemnizar:

El concepto de indemnizar o Indemnización no se encuentra pronunciado en el cuerpo legal de la Ley de la Renta, por lo cual recurrimos a la definición de la Real Academia Española de la Lengua (RAE) para el concepto de indemnizar, el que

define como “Resarcir de un daño o perjuicio, generalmente mediante compensación económica”.

2.1.8 Perjuicio:

El perjuicio es la consecuencia de un daño que sufre una persona. En el ámbito del derecho, se trata de la ganancia lícita que se deja de percibir, o bien el deterioro de un bien o el detrimento de una reputación que se debe a la acción u omisión (por dolo o culpa) de otra persona. Siguiendo lo anterior, existen dos tipos de perjuicios:

Material: que afecta a los bienes o a las ganancias.

Moral: afecta a la reputación, el honor o la dignidad de una persona.

Cuando una persona provoca un daño o un perjuicio a otra, la víctima tendrá derecho a reclamar ante la justicia una compensación económica que debe pagar el causante denominada indemnización por daños y perjuicios.

2.1.9 Daño

El autor Corral señala, “La doctrina más tradicional define el daño como el detrimento, perjuicio o menoscabo que se recibe por culpa de otro, en la hacienda o la persona. La jurisprudencia ha dicho en términos similares que es todo detrimento o menoscabo que una persona experimente, por culpa de otra, sea en su persona, en sus bienes o en cualquiera de sus derechos extrapatrimoniales”. (Corral, 2004, pág. 138).

2.2 Análisis del concepto de Renta

De acuerdo a lo estipulado en el cuerpo legal de la Ley de la Renta en su artículo 2 Nro. 1, se establece el concepto de renta, donde textualmente señala “Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- Por "renta", los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan¹, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

De la definición de renta se desprenden ciertos conceptos que debemos desglosar:

2.2.1 Ingresos:

Hace mención al aumento neto del valor de los activos de una persona natural o jurídica, que provenga de una;

2.2.2 Cosa o Actividad:

Las rentas pueden ser generadas por el capital o el trabajo y se gravará el rendimiento o producto obtenido.

¹ Rige a contar del 01.01.2017, según inciso 1º del Art. 1º Transitorio Ley N° 20780, de Reforma Tributaria

2.2.3 Beneficio, Utilidad e incremento de Patrimonio:

Al incorporar este concepto la ley abarca toda riqueza nueva que ingrese al patrimonio independiente de su origen o denominación, por lo tanto, podemos deducir que, no importa la fuente generadora de donde provenga la renta ni cómo se genera. Al ser el concepto de renta tan amplio cualquier renta que genere un beneficio o incremento de patrimonio, se considerará una riqueza nueva y quedará contenida en la definición de renta.

El Servicio en circular Nro. 132 del 15 de noviembre de 1976, realiza un análisis de la definición de renta contenida en el Artículo 2º Nro. 1 de la LIR, señalando que, dado la gran amplitud del concepto legal de “Renta”, cabe concluir que para que un ingreso repute como “renta” basta que él represente una utilidad o beneficio proveniente de una cosa o actividad, sin que sea determinante en dicha calificación el ánimo o finalidad perseguida en las operaciones generadoras del ingreso, como tampoco el destino voluntario, contractual, reglamentario o legalmente deba darse a las citadas utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio. Por lo tanto, no es impedimento para catalogar a un ingreso de renta la posible ausencia del ánimo o afán de lucro en las operaciones que se realizan, ya que, es suficiente que dicho ingreso constituya un beneficio para ser calificado como tal.

Finalmente, la ley establece específicamente que ciertos ingresos no constituyen renta, aun cuando estos hayan beneficiado a la persona natural o jurídica que los percibe, ingresos que pasaremos a analizar.

2.3 Análisis del concepto de Ingreso no Renta

El 02 de enero de 1924 se publicó la Ley Nro. 3996, sobre Impuesto a la Renta, Ley que dividió el impuesto a la renta en seis categorías. Dicha ley no incorporó ningún artículo que tratara los ingresos no constitutivos de renta, no obstante, sí consideraba exenciones de impuesto a la renta como, por ejemplo, los contribuyentes que obtuvieron rentas menores a 2.4 millones se encontraban liberados de los impuestos de esta Ley, cabe precisar que estas exenciones de impuestos que la LIR actual igual incorpora, son beneficios o franquicias tributarias, establecidas por Ley, del cual se libera del pago de impuestos o gravámenes. Estas pueden comprender liberaciones parcial o total de impuestos, como es el caso, por ejemplo, de las rentas que están exentas del Impuesto de primera categoría de la LIR, pero deben ser consideradas para efectos de la progresividad del Impuesto Global Complementario.

El concepto de Ingreso no renta tal como lo conocemos al día de hoy fue establecido el 27 de diciembre de 1974 con la publicación de Decreto Ley Nro. 824, el cual aprobó la Ley de Impuesto a la Renta, cuyo texto en su Artículo 17, incorpora el concepto de ingreso no renta, en el cual se expresan las rentas que pueden ser considerados hechos gravados, pero la Ley establece que no constituyen renta y no se encuentran gravados con ningún impuesto de la LIR, ni forman parte de ninguna base imponible para el cálculo de algún impuesto, así como tampoco se le considera para efectos de la progresividad del Impuesto Global Complementario.

Para nuestro análisis es fundamental el Artículo 17 Nro. 1 de la LIR, debido a que en esta norma expresa la tributación de las indemnizaciones de perjuicios.

Textualmente el Artículo 17 Nro. 1, señala, “No constituye renta: 1°. - La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede al de la adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquél en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización. Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente”.

El legislador en el artículo citado, libera de tributación de los impuestos establecidos en la LIR a las indemnizaciones por daño emergente y daño moral, esta última establecida por sentencia ejecutoriada, realizando una distinción a las indemnizaciones de daño emergente de bienes que estén incorporados al giro del negocio de contribuyentes que determinen su contabilidad en base a renta efectiva, las cuales se considera un hecho gravado renta. Respecto a la indemnización por lucro cesante el legislador no indico nada en la norma.

2.4 Análisis del nacimiento jurídico de una Indemnización de Perjuicios

A continuación, se presenta un breve análisis del nacimiento jurídico de las indemnizaciones de perjuicios en estudio, para continuar con el desarrollo de nuestra hipótesis que corresponden al tratamiento tributario de indemnizaciones de perjuicios por lucro cesante, daño emergente y daño moral.

Las indemnizaciones de perjuicios nacen del incumplimiento de una obligación comprendidas en el área del derecho de la responsabilidad civil, el autor Maza, define el concepto de responsabilidad civil, señalando “La responsabilidad civil es, en general, la obligación que contrae una persona de indemnizar el daño causado a otra, como consecuencia del incumplimiento de una obligación de que ésta es acreedora o que la ha hecho víctima de un delito o cuasidelito civil”. (Maza Rivadeneira, 1988, p. 21), esta obligación² incumplida tiene su origen en dos ámbitos de la responsabilidad, la responsabilidad contractual y la responsabilidad extracontractual, ambas responsabilidades existirán si se causa un “daño” a la persona o propiedad de esta, gatillando las indemnización por perjuicios contractuales y extracontractuales. Así también Alessandri Rodríguez en su libro de Responsabilidad Extracontractual, señala que la responsabilidad civil puede surgir de las siguientes fuentes:

- I. del incumplimiento de un contrato, de la cual entenderemos que la responsabilidad fue asumida voluntariamente por el deudor, estando en presencia de una responsabilidad contractual.

² Según señala el autor Rodríguez, “la obligación es un deber de conducta tipificado en la Ley”. (Rodríguez Grez, 2003, p. 11).

- II. La comisión de un delito o cuasidelito civil, y
- III. La sola disposición de la ley, al margen del posible contrato, estaremos en presencia en ambos casos de una responsabilidad extracontractual.

La responsabilidad contractual, se origina del incumplimiento parcial o total de la obligación³, en la cual el acreedor tiene por derecho a solicitar al deudor la reparación del daño, disminución o menoscabo de su patrimonio o bien la privación de una legítima ganancia. (Meza Barros, 2007), obligación que puede ser adquirida libremente por el deudor mediante un contrato⁴, es decir, supone la existencia de un vínculo jurídico preexistente. Este incumplimiento contractual será resarcido mediante una indemnización de perjuicios, que deberá tender a satisfacer no solo la prestación insatisfecha por parte del deudor, sino también lograr una reparación de los daños y perjuicios causados con ocasión del incumplimiento, tratando de dejar de manera intacta el patrimonio del acreedor. Cabe destacar que las partes pueden fijar en el propio contrato las indemnizaciones de perjuicios por el incumplimiento de las obligaciones contractuales. Estas indemnizaciones de perjuicios contractuales hacen referencia a las indemnizaciones materiales por daño emergente y lucro cesante, así lo establece el Código Civil en su Artículo 1556, señalando, “La indemnización de perjuicios comprende el daño emergente y lucro cesante, ya provengan de no haberse cumplido la obligación, o de haberse cumplido

³ Al no cumplir la obligación de manera parcial o total, nacerá una indemnización de perjuicios de carácter compensatoria y del retardo de la obligación, nacerá una indemnización de perjuicios moratoria.

⁴ Un contrato legalmente celebrado equivale a una fuerza de Ley, según lo establecido en el Artículo 1556 del Código civil, “Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”.

imperfectamente, o de haberse retardado el cumplimiento”, no obstante, la jurisprudencia de la Corte Suprema en sentencia del año 1994 procedió a admitir la indemnización por daño moral por incumpliendo de una obligación contractual, a pesar que el Artículo señalado no expresa el daño moral como indemnizable en materia contractual, tema que abordaremos más adelante en el concepto de indemnizaciones por daño moral.

La responsabilidad extracontractual, es la obligación que proviene de la ejecución de un hecho ilícito, doloso o culpable que no supone la existencia de ningún vínculo jurídico preexistente, o de la ejecución de un hecho voluntario no convencional, o de la mera disposición de la Ley, (Rodríguez Grez, 2003), cuando hablamos de este tipo de responsabilidad, estaremos en presencia de la reparación del daño, mediante una indemnización por daño moral.

De lo expuesto podemos sintetizar que, el origen de la responsabilidad civil será la vulneración de una obligación y ambas responsabilidades existirán si se causa un “daño” a la persona o propiedad de esta, que en primera instancia como señalamos proviene del incumplimiento de una obligación preexistente o la ejecución de un hecho ilícito que cause daño y en segunda instancia, la parte trasgresora se obligará a reparar el daño causado por medio de una indemnización de perjuicios por lucro cesante, daño emergente o daño moral, indemnizaciones que pasaremos a analizar.

2.4.1 Indemnización por Lucro Cesante

El lucro cesante es una forma de daño material o patrimonial que consiste en la pérdida de una ganancia legítima o de una utilidad económica futura por parte de la víctima, como consecuencia del daño, y que ésta no se habría producido si el evento dañino no se hubiera verificado. El autor Rodríguez Grez defiende el lucro cesante como “El que corresponde a la utilidad, provecho o beneficio económico que una persona deja de obtener como consecuencia del hecho ilícito.” (Rodríguez Grez, 2003, p. 291). Así también el Servicio a través de los oficios Nro. 7070, de 1975; y 2382, de 2011, trata el concepto, señalando que conceptualmente la indemnización por lucro cesante tiene por objeto reemplazar una renta que se dejó de percibir o de ganar con motivo del incumplimiento del contrato, en otras palabras, esta representa las utilidades o beneficios que el afectado habría obtenido si una de las partes no hubiese violado determinado contrato y la indemnización llega a reemplazar la ganancia esperada o la ganancia perdida.

La indemnización por lucro cesante, puede provenir de una responsabilidad contractual como de una responsabilidad extracontractual, es decir, puede ser causada por medio del incumplimiento contractual o por un hecho ilícito. Para su indemnización, la pérdida de la ganancia futura debe ser acreditada, no permitiendo sueños de ganancias esperadas por parte del acreedor. Esta ganancia debe ser proyectada según el curso normal de los acontecimientos. Para la determinación de la naturaleza y monto según Peñailillo, “ha de asumirse que persistirán en el tiempo las características de la persona, cosa o unidad productiva dañada y el entorno en que se celebró el contrato o se ha cometido el hecho dañino”. (Peñailillo, 2018,

p.16), es decir, se debe buscar una lógica razonable de indemnización que como hemos indicado anteriormente solo se limite a reparar realmente el daño causado.

Ejemplo cotidiano de una indemnización por lucro cesante, es un accidente automovilístico en donde están involucrados dos conductores, uno de ellos es un taxi colectivo de propiedad del chofer, siendo este vehículo el más afectado quedando inutilizados por dos semanas que es lo que demora la reparación del vehículo. Lo que el taxista deja de percibir en estas dos semanas, que se ve imposibilitado de trabajar, este daño es posible de avaluar en dinero y dicho cálculo es el que exigirá el chofer del taxi, como indemnización por lucro cesante.

2.4.2 Indemnización por Daño Emergente

El daño emergente se refiere al daño o pérdida sufrida por un acreedor. Ocurre cuando se incumple una obligación contractual, cuando se destruye o deteriora un bien, entre otros casos. El daño emergente debe ser real y verificable, corresponde al valor o precio del bien o cosa que ha sufrido el daño o perjuicio. La indemnización que se puede solicitar en este caso corresponde al precio del bien afectado o destruido.

Cabe destacar que en este caso la indemnización comprende únicamente el monto necesario para volver el bien dañado al estado anterior a la ocurrencia del hecho que causó el daño. En ningún caso incluye algún monto o compensación adicional por los perjuicios, por lo tanto, estamos ante el concepto de neutralidad patrimonial, vale decir, la indemnización carece de un beneficio o incremento patrimonial para el acreedor al ser solo la restitución del bien o perjuicio causado.

El autor Rodríguez Gez, señala que el daño emergente “es la diferencia que se produce en el activo del patrimonio de una persona, como consecuencia del ilícito civil, entre su valor original (anterior al hecho que se reprocha) y el valor actual (posterior al mismo hecho). Esta diferencia matemática es la que determina el monto de la indemnización por este concepto.” (Rodríguez Gez, 2003, p. 291).

Siguiendo con el ejemplo del taxista planteado anteriormente, la persona que causo el daño material deberá reparar el daño causado. La indemnización por daño emergente será el valor de reparación del vehículo dañado o el valor por la reposición de un nuevo taxi.

2.4.3 Indemnización por Daño Moral

El daño moral tiene por naturaleza de origen una responsabilidad extracontractual, nace cuando existe un daño inmaterial, no apreciable en dinero, a diferencia de la responsabilidad contractual que es un daño material, no obstante, la jurisprudencia de la Corte Suprema acepto el daño moral en materia de incumplimiento contractual, esto debido a que incluye mediante interpretación en el Artículo 1556 del Código Civil las indemnizaciones extrapatrimoniales (daño moral), así lo señala el autor Iñigo de la Maza en su Artículo de daño moral, “han determinado que el concepto de daño (sic.) emergente que emplea la norma del Artículo 1556 del Código Civil, comprende no solamente el daño pecuniario sino también el extrapatrimonial o moral, interpretación que no solo es posible, sino que plenamente aceptable en (sic.) el texto actual del mencionado Artículo, primero porque la voz “daño” que emplea la disposición y que no se encuentra definida en la ley corresponde según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española a todo “detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia”; es decir, a toda privación de bienes materiales e inmateriales o morales y, porque como antes quedó consignado, lo preceptuado en el citado Artículo no excluye la consideración de otros perjuicios que no sean solo los materiales”. (De la Maza, 2018, p.280)

El autor Arturo Alessandri en su libro Responsabilidad Extracontractual, define el daño moral como, "todo detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia que sufre un individuo en su persona, bienes, libertad, honor, créditos, afectos, creencias, etc.", de esta definición nos surge la interrogante, ¿es posible que una empresa o persona jurídica puede ser afectada en lo moral y solicitar una indemnización de perjuicios extrapatrimoniales?, el autor Corral en su libro de

responsabilidad civil extracontractual nos da los primeros indicios, señalando “La titularidad de las personas jurídicas para reclamar daños extrapatrimoniales es resistida por la jurisprudencia. Asentado que el daño moral es el *pretium doloris* o perturbación anímica, y puesto que las entidades colectivas no pueden sufrir dolor, las sentencias se pronuncian negativa” (Corral, 2004, p. 178.), en primera instancia podemos deducir que la indemnización moral se debe entender para las personas naturales, al tener como objeto reparar el dolor⁵ causado, dolor que no puede ser sufrido por una persona jurídica, por consiguiente, como la persona jurídica no puede sufrir dolor, la indemnización por daño moral será reparable cuando el daño tenga consecuencias patrimoniales, plausibles en que el hecho ilícito ha lesionado el prestigio o imagen comercial, causándole a su vez un menoscabo patrimonial a la entidad jurídica (Momborg, 2015), en este escenario será posible cuantificar el daño y considerar una indemnización por daño moral para una persona jurídica.

Con respecto a la cuantificación del dolor experimentado por las personas naturales es imposible determinarlo de manera objetiva y certera, solo cabe realizar de manera subjetiva la cuantificación del sufrimiento y su posible duración, quedando la valoración en manos de los tribunales. Al igual que las demás indemnizaciones, el daño debe ser probado al Juez, quien establecerá y esclarecerá la veracidad del daño y, además, regulará las indemnizaciones desmedidas solicitadas por los afectados.

Esta percepción de la indemnización, a diferencia de la indemnización por daño emergente, si acrecienta el patrimonio del afectado al no existir ningún

⁵ La RAE define el dolor como, 1.-Sensación molesta y aflictiva de una parte del cuerpo por causa interior o exterior, 2.- Sentimiento de pena y congoja.

perjuicio material, así también lo establecen los autores Ripert y Boulanger, sosteniendo, “Se puede en primer lugar dar una definición negativa del daño moral: es aquel que no atenta en ninguna forma contra los elementos del patrimonio. Basta eso para hacer aparecer la dificultad: los daños y perjuicios acordados no reemplazarán a un elemento desaparecido en el patrimonio de la víctima; engrosarán ese patrimonio; la víctima será enriquecida así”. (Rodríguez, 2003, p.38). Pese a ser un aumento de patrimonio, la LIR en su Artículo 17 Nro. 1, establece que será un ingreso no renta siempre y cuando sea establecido por sentencia ejecutoriada, y entenderemos por sentencia ejecutoriada, la sentencia que ya no admite recurso judicial alguno, y se puede exigir el cumplimiento incidental o iniciar demanda ejecutiva en su caso.

Una sentencia ejecutoriada se entenderá firme o ejecutoriada cuando cumpla las condiciones establecidas en el Artículo 174 del Código de Procedimiento Civil, las condiciones son las siguientes:

- i. Desde que se haya notificado a las partes, si no procede recurso alguno de ella o;
- ii. En caso contrario, desde que se notifique el decreto que la mande cumplir una vez que terminen los recursos deducidos, o
- iii. Desde que transcurran los plazos que la Ley conceda para la interposición de dichos recursos sin que se hayan hecho valer por las partes.

Debemos hacer presente que en los casos que concluyan el juicio por medio de una conciliación entre las partes, el Código de Procedimiento Civil en su Artículo

267, equipara este concepto al de una sentencia ejecutoriada, señalando, “De la conciliación total o parcial se levantará acta, que consignará sólo las especificaciones del arreglo; la cual subscribirán el juez, las partes que lo deseen y el secretario, y se estimará como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales.”.

Continuando con el ejemplo del taxista, la indemnización por daño moral, será por el pesar o molestia psicológica que sufre el conductor, consecuencia del accidente.

3 DESARROLLO SUBTEMA

Con el fin de resolver nuestra hipótesis “Existe algún grado de incertidumbre en la aplicación de la norma que regula el tratamiento tributario de las indemnizaciones de perjuicios por concepto de lucro cesante, daño emergente y daño moral”, desarrollaremos el tratamiento tributario de las indemnizaciones por daño moral, daño emergente y lucro cesante percibido y pagado por una persona jurídica.

3.1 Tributación de la Indemnización por Lucro Cesante.

Anteriormente dejamos establecido que la indemnización por lucro cesante es aquella que tiene por objeto reemplazar una renta que se dejó de percibir o de ganar con motivo de la acción de un tercero. Esta indemnización representa las utilidades o beneficios que el afectado habría obtenido de no mediar la intervención de un tercero o del incumplimiento de un contrato, y bajo este contexto dicha indemnización constituye un beneficio, utilidad, ganancia o un incremento real del patrimonio del afectado, en consecuencia, podemos concluir, que la percepción de una indemnización por lucro cesante constituirá un hecho gravado renta según lo establecido en el Artículo 2 Nro. 1 de la LIR y es concordante que el lucro cesante no este establecido como un ingreso no renta, ahora bien, ¿cómo deberán tributar las rentas percibidas por este concepto?. pregunta que no ha estado exenta de controversia.

El Servicio a través del oficio Nro. 2.710 de 17 de agosto de 1988, indico que la indemnización estudiada debe, pues, tributar como la renta a la cual viene a reemplazar, con los impuestos que procedan. Es en el año 1994 mediante el oficio

Nro. 1206, es donde el Servicio cambia su criterio, respecto a la tributación del lucro cesante, al recibir una consulta de una comunidad agrícola que se ve imposibilitada de explotar un predio agrícola de su propiedad, percibiendo una indemnización por lucro cesante establecida judicialmente, donde el Servicio señala, que, por dicha indemnización, corresponde clasificarlas como una renta de la primera categoría, y atendido a que tales ingresos no se encuentran tipificados en forma expresa en ninguno de los numerales del Artículo 20 de la LIR, ella no proviene de su explotación y por el contrario se originan, precisamente, de la imposibilidad de explotación de ese predio, naciendo de un acto excepcional como lo es una indemnización, la que no tiene una clasificación explícita en la Ley. Este criterio fue ratificado por la Excelentísima Corte Suprema en sentencia de fecha 13 de noviembre de 2000, causa rol I.C.S. Nro. 255-2000, Sentenciando que, a juicio de los sentenciadores, la indemnización por lucro cesante constituye una renta nueva y de distinta naturaleza, que no puede quedar sujeta al régimen tributario que le correspondía al beneficio económico que dejó de percibir, pues ambos tienen un origen y fundamentos diversos.

Es decir, la percepción de una indemnización por lucro cesante percibida por una persona jurídica debe tributar con el impuesto de primera categoría, como una renta tipificada en el Artículo 20 Nro. 5 de la LIR, este ingreso debe agregarse a la determinación del resultado tributario al ser un ingreso bruto según el Artículo 29 de la LIR, en función del Artículo 19 de la LIR, por ser una renta percibida o devengada y por ser una renta tipificada en el Artículo 20 Nro. 5, se debe retener y pagar el pago provisional mensual (en adelante PPM) según lo establecido en Artículo 84

letra a), pero quedara excluida este ingreso por indemnización de la determinación de la tasa variable del PPM al ser una renta esporádica.

3.2 Tributación de la Indemnización por Daño Emergente.

Se entiende por Daño Emergente, aquel que ocasiona una pérdida, detrimento o disminución efectiva en el patrimonio del afectado y que dicha indemnización destinada para resarcir el mencionado daño tiene por objeto restablecer en el patrimonio dañado el valor perdido, sin acrecentarlo. El Servicio se refirió sobre el daño emergente en los Oficios Nro. 7070, de 1975; 4563, de 1985; 3031, de 1988; 1042, de 2005; y 2382, de 2011, señalando que, desde un punto de vista tributario la indemnización que revista tal naturaleza, no debe implicar un beneficio o utilidad para quien la percibe, ya que ella cubre el perjuicio material, la pérdida o disminución de patrimonio sufrida y que no debe acrecentarlo. Por consiguiente, dicha indemnización no debe implicar un beneficio o utilidad para quien la percibe estando en presencia como mencionamos con anterioridad de una neutralidad patrimonial.

Teniendo concordancia con el concepto de neutralidad patrimonial, el Artículo 17 Nro. 1 excluye como hecho gravado, las indemnizaciones por daño emergente, sin embargo, el mencionado Artículo exige que las rentas percibidas no estén afectas al impuesto de primera categoría. Entendiendo que este impuesto de primera categoría grava las rentas provenientes del Artículo 20 fijando una tasa de un 25 % y 27 % según lo establecido por el Artículo 14 de la LIR. Dicho impuesto de categoría se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas según lo establecido en el Artículo 19 de la LIR, en el caso de empresas que declaren su

renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, simplificada, planillas o contratos. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícolas, mineros y transportes, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige el Artículo 34 de la LIR.

Las distinciones que debemos realizar en el caso de una persona jurídica para que la renta percibida se afecte con el Artículo 17 Nro. 1 y sean ingresos no constitutivos de rentas son las siguientes:

3.2.1 Las rentas del perceptor de la indemnización no se afectan con el impuesto de primera categoría.

Cuando el perceptor de una indemnización de perjuicios por daño emergente sea una persona jurídica y no determine sus rentas en base a renta efectiva sujetas al impuesto de primera categoría, esto por la situación y actividades del contribuyente, el cual se encuentra acogido a la exención de dicho impuesto, como lo es una persona jurídica que tribute en base a renta presunta según lo establecido en el Artículo 34 de la LIR, y el bien siniestrado corresponda a un activo incorporado al giro del negocio susceptible de depreciación, la indemnización será afectada con lo dispuesto en el Artículo 17 Nro. 1, inciso primero de la LIR, quedando calificado como un ingreso no constitutivo de renta. Sin perjuicio que este ingreso no renta tendrá un tope el cual será hasta el valor del bien siniestrado, este debidamente reajustado según lo establece el Artículo 41 de la LIR. El valor que exceda del valor inicial del bien reajustado, de acuerdo con la variación porcentual del índice de precios al consumidor (en adelante I.P.C.) entre el último día del mes en que antecede al de adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquél en que

haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización, será considerado un hecho gravado con el impuesto a la renta de la LIR. Tributando este exceso con el impuesto de primera categoría, como una renta tipificada en el Artículo 20 Nro. 5 de la LIR, este ingreso debe agregarse a la determinación del resultado tributario al ser un ingreso bruto según el Artículo 29 de la LIR, y por ser una renta tipificada en el Artículo 20 Nro. 5, es base imponible para el pago provisional mensual (en adelante PPM) según lo establecido en Artículo 84 letra a), sin embargo, este ingreso por indemnización quedara excluida de la determinación de la tasa variable del PPM al ser una renta esporádica. Este impuesto de primera categoría podrá ser declarado y pagado al mes siguiente a la obtención de la renta, mediante el formulario 50, según la exclusión que establece el Artículo 69 Nro. 3 de la LIR, al ser la base del impuesto una renta esporádica. Sin perjuicio que podrá declarar de manera anual mediante el formulario 22, en el mes de abril del año siguiente.

En caso contrario que el bien siniestrado este incorporado al giro del negocio, pero este no sea susceptible de depreciación como lo es, por ejemplo, un predio agrícola, no aplicara lo explicado anteriormente, quedando calificada en su totalidad la indemnización como un ingreso no constitutivo de renta. aunque debemos tener presente que el Servicio podrá tasar la operación buscando como referencia el valor comercial o de mercado del bien siniestrado. Valor que debe ser similar a la indemnización percibida. Esta faculta de tasación del Servicio es otorgada por el Código Tributario en el Artículo 64.

Cuadro resumen Tributación Contribuyentes acogidos a renta presunta

Contribuyente Persona Jurídica No tributa en Primera Categoría – Renta Presunta		
Bien Siniestrado	Ingreso No Renta Artículo 17 Nro. 1	Hecho Gravado
Bien del Giro susceptible de depreciación (Ej. : Camión)	(+) Valor de adquisición del bien siniestrado (+) Reajuste por Corrección Monetaria (=) Valor libro del bien y tope de ingreso no renta.	Valor que exceda del tope de ingreso no renta se gravara: 1.- Impuesto de Primera Categoría por ser considerada una renta esporádica (Art. 20 Nro. 5 LIR) 2.- Base imponible para el pago de PPM (Art. 84 letra a)
Bien del Giro No susceptible de depreciación (Ej.: Predio Agrícola)	Total de la indemnización es un ingreso no renta	Monto que exceda a la tasación del Servicio según Artículo 64 C.T., se gravara con Impuesto de Primera Categoría.

3.2.2 El perceptor de la indemnización tributa en Primera Categoría sobre la base de renta efectiva.

En el caso que el perceptor de la indemnización por daño emergente sea una Persona Jurídica que deba tributar en la primera categoría sobre la base de renta efectiva, no es posible aplicar lo dispuesto en el inciso primero del Nro. 1 del Artículo 17 de la LIR, por lo tanto, el total de la indemnización deberá agregarse como un ingreso renta a la determinación del resultado tributario al ser un ingreso bruto según el Artículo 29 de la LIR, en función del Artículo 19 de la LIR, por ser una renta percibida o devengada y por ser una renta tipificada en el Artículo 20 Nro. 5, esta será base para determinar los PPM a que se refiere la letra a) del artículo 84 del mismo texto legal, pero quedara excluida este ingreso por indemnización de la determinación de la tasa variable del PPM al ser una renta esporádica.

Esta exclusión es realizada en el inciso segundo del Artículo 17 Nro. 1, el cual señala expresamente, “Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente”. Este inciso nos deja claro que la indemnización por daño emergente será un ingreso renta afecto a los impuestos de primera categoría, como a su vez este Artículo es el sustento legal que nos permite llevar a resultado la pérdida equivalente al valor libro o valor contable del bien incorporado al activo de la empresa que fue siniestrado, no obstante, el costo por la pérdida será diferente según el tipo de activo incorporado al giro, pudiendo ser susceptible de depreciación como es el caso de un activo inmovilizado o bien un activo del giro como las materias primas.

En el caso que el monto de las Indemnizaciones por daño emergente proceda de bienes incorporados al giro del negocio, la indemnización será un ingreso bruto, por su parte, atendiéndose a lo estipulado por el Nro. 3 del Artículo 31 de la LIR, tales empresas deben castigar, es decir, cargar al resultado del ejercicio, el valor en libros de los bienes que hayan sido objeto de siniestro, aun cuando ellos estén total o parcialmente cubiertos por seguros o en otras palabras la Ley permite hacer deducción del daño emergente en calidad de gasto (Oficio 6815 16-12-1975).

En el caso de bienes incorporados al activo inmovilizado de la empresa que hubiesen estado afectos a los distintos tipos de depreciación anual estipulados en

el Artículo 31 Nro. 5 o 5 bis de la LIR, en donde, la Ley permite una deducción como gasto por depreciación, que representa un fondo o provisión de reposición de la inversión hasta la concurrencia de la diferencia entre su valor de costo inicial a contar de la utilización en la empresa y el de libros a la fecha del siniestro, es decir, deberá cargar al resultado del ejercicio, el valor libros o valor contable de los bienes que hayan sido objeto del siniestro.

Debemos tener presente que el valor de tasación de los bienes no debe ser considerada como parte del costo del bien siniestrado, el valor a considerar es el valor libro del bien activado, la lógica de esta premisa es que la pérdida generada por el siniestro del bien será reconocida y rebajada como tal, resultando incompatible descontar como gasto el valor comercial, o el de tasación, porque, significaría una duplicidad del beneficio al haber aprovechado como gasto la depreciación y aprovechar como gasto el valor de tasación que puede ser mayor al valor contable o valor libro del bien.

3.2.3 Indemnización por Daño Emergente por Expropiación

Otro tipo de indemnización por daño emergente, es la concurrida producto de una expropiación en efecto, el artículo 19 N° 24, inciso tercero, de la Constitución Política del Estado señala que el expropiado tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado. Asimismo, la Ley Orgánica de Procedimiento de Expropiaciones aprobada por el D.L. N° 2.186 de 1978, define en su artículo 38° el concepto de "indemnización" como la reparación del daño patrimonial efectivamente causado con la expropiación y que sea una

consecuencia directa e inmediata de la misma. De este modo, la indemnización destinada a resarcir el valor del bien expropiado, reemplazándolo por otro de monto equivalente, con el objeto de evitar un menoscabo en el patrimonio del expropiado, sin acrecentarlo, constituiría la indemnización de un daño emergente. Con todo, en principio dicha indemnización podría comprender el lucro cesante, pero ello debería constar del propio fallo o resolución que fija la indemnización.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del número 1º del artículo 17 de la Ley de la Renta, respecto de los bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de Primera Categoría. En otras palabras y, conforme a lo antes expuesto, la indemnización destinada a resarcir el valor del bien expropiado, reemplazándolo por otro de monto equivalente, con el objeto de evitar un menoscabo en el patrimonio del expropiado, sin acrecentarlo, constituiría una indemnización de un daño emergente, que se afectara con los impuestos de la LIR según el inciso segundo del Artículo 17, sin perjuicio de la deducción como gasto del valor libro o valor contable del bien expropiado.

Cuadro resumen Tributación Contribuyentes acogidos a Primera Categoría

Contribuyente Persona Jurídica tributa en Primera Categoría		
Bien Siniestrado	Ingreso No Renta Artículo 17 Nro. 1	Hecho Gravado
Bien del Giro susceptible de depreciación (Ej. : Maquinarias - Computadores)	No Aplica	(+) Ingreso Bruto Artículo 29 de la LIR Indemnización por daño emergente recibida (-) Gasto Tributario Artículo 17 Nro. 1 Valor Libro o valor contable del bien siniestrado (=) Base Imponible Impuesto de Primera Categoría renta 20 Nro. 5 Pago Provisional Mensual (PPM) 84 letra a)
Bien del Giro No susceptible de depreciación (Ej.: Predio Agrícola - Joyas)	No Aplica	

3.3 Tributación de la Indemnización por Daño Moral.

El inciso primero del Artículo 17 Nro. 1, nos indica que, la percepción de una indemnización por daño moral es un ingreso no constitutivo de renta, pero, para que este liberada de toda tributación, el Artículo mencionado nos condiciona a que dicha indemnización, sea establecida por sentencia ejecutoriada, siendo esta, el único requisito para considerar la indemnización como un ingreso no constitutivo de renta, por consiguiente, debemos deducir que este Artículo aplica para la percepción de una indemnización tanto para Personas Naturales como para Personas Jurídicas, y así también queda establecido en el ámbito jurídico como mencionamos con anterioridad, si bien una persona jurídica no puede sufrir daño moral por dolor, la jurisprudencia, equipara el dolor de una persona jurídica cuando el daño tenga consecuencias patrimoniales, plausibles en que el hecho ilícito ha lesionado el prestigio o imagen comercial, causándole a su vez un menoscabo patrimonial a la entidad jurídica.

En caso que no se cumplirá lo establecido en el Artículo 17 Nro. 1 de la LIR, es decir, que la indemnización no sea establecida por sentencia ejecutoriada, esta renta quedara calificada como un hecho gravado renta, tributando como una renta esporádica según Artículo 20 Nro. 5, constituyendo un ingreso bruto a que se refiere el Artículo 29 de la LIR, que debe incluirse en la determinación del resultado tributario quedando afecto al impuesto de primera categoría y en la base para determinar los PPM a que se refiere la letra a) del Artículo 84 de la LIR, , pero quedara excluida este ingreso por indemnización de la determinación de la tasa variable del PPM al ser una renta esporádica.

3.4 Tributación del pagador de una indemnización de perjuicios.

Desde el punto de vista tributario el Artículo 31 de la LIR, es el que define que partidas son aceptadas como gasto, señalando ciertos requisitos que se deben cumplir para poder calificarlos como tal, Los requisitos que contempla la LIR para que sea un gasto aceptado y así proceda su deducción de la renta bruta, comprenden: que no hayan sido rebajado en virtud del Artículo 30 de la LIR (Costo directo), que estén pagados o adeudado, que se hayan efectuado durante el ejercicio comercial correspondiente, que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio y debe ser un gasto necesario para producir la renta. Este último requisito el cual es uno de los más relevantes, no está definido en la Ley, por lo que el Servicio mediante diversos pronunciamientos administrativos definido este concepto. Así en oficio Nro. 2.566 del 29 de junio del año 2000, define el concepto de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales: aquellos desembolsos de carácter “inevitable u obligatorio” en relación con el giro del

negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares, por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta. Si no son cumplidos estos requisitos no podrá calificarse como gasto, quedando calificado como un gasto no necesario o en su defecto, verse afectado a la tributación del Artículo 21 de la LIR con un impuesto único al ser considerado como un gasto rechazado.

En el caso del pago de una indemnización de perjuicios, la jurisprudencia ha determinado que tal desembolso no constituye un gasto necesario, pues su origen está en la perpetración de actos ilícitos o antijurídicos que son perfectamente evitables. Por otro lado, tampoco corresponde considerar el pago de una indemnización como una pérdida, cuya deducción es aceptada como gasto al tenor de lo dispuesto en el Artículo 31 Nro. 3 de la LIR, por no ser una pérdida sufrida por el negocio o empresa por el resultado tributario determinado, ni tampoco es una pérdida sufrida por delitos contra la propiedad, por lo tanto, no se puede enmarcar como si fuera un gasto amparado bajo del Artículo 31 Nro. 3 de dicho cuerpo legal.

Por otra parte, lo explicado anteriormente a contar del año 2020 queda sin efecto con el proyecto de Ley que moderniza la legislación tributaria de Chile, que fue promulgado el 13 de febrero del año 2020, con la Ley 21.210, Ley que modifica la Ley de Impuesto a la Renta. Dentro de las modificaciones más relevantes para el caso en estudio, es la modificación del Artículo 31, el cual señala que se entenderá como gasto necesario para producir la renta y, por tanto, elimina la definición que por años fue aplicada y definida por el Servicio, que definía un gasto necesario como

un desembolso obligatorio e inevitable. La modificación de este Artículo señala que se entenderá por un gasto necesario “aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.”, con esta definición que efectúa la Ley se abre la puerta para aceptar un gasto bajo el criterio de gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios, los cuales sean para el correcto desarrollo o mantención del giro de la empresa de los cuales perfectamente se podría enmarcar el pago de una indemnización de perjuicios.

En lo que concierne a gastos particulares contenidos en el Artículo 31, se incorpora el numeral 14, que dice relación con los desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras para cumplir con la obligación legal de indemnizar o compensar el daño patrimonial de clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente. Si se determina la obligación del contribuyente por la autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible para la determinación del resultado tributario, pero no se gravarán con el impuesto único establecido en el Artículo 21 de la LIR. Del mismo modo, se establecen reglas similares para el caso de contribuyentes que, sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley N° 19.496, de 1997, sobre protección de los derechos de los consumidores,

considerando este caso como un menor ingreso en el ejercicio en que se efectuó la reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos.

Asimismo, se establece que constituye un gasto aceptado los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal. Este último inciso es de suma relevancia al considerar como gasto aceptado el acuerdo de las partes, los cuales perfectamente pueden acordar el pago de una indemnización de perjuicios para poner fin al pleito mediante la intervención de un Juez o no y por otro lado pueden fijar una indemnización mediante una cláusula contractual (Pactada en un contrato), por la que se acuerda de manera anticipada, el pago de una indemnización para el caso de que alguna de las partes incumpla el contrato, en este caso estaremos en presencia del incumplimiento de una cláusula penal.

4 CASO PRÁCTICO

Con los siguientes antecedentes se analizará la situación tributaria de la percepción de las indemnizaciones de perjuicios recibida, por un contribuyente persona jurídica que determina sus rentas efectivas con contabilidad completa, y como también, para el caso que determine sus rentas en base a renta presunta.

4.1 Caso práctico Nro. 1

Antecedentes: Persona Jurídica – Renta efectiva con contabilidad completa.

La sociedad Sur Profundo Ltda., celebró un contrato con la sociedad Magíster Ltda., de giro construcciones, para que ésta ejecute una obra civil correspondiente a la construcción de una bodega destinada al almacenaje de grano y una oficina para el personal administrativo, plazo de ejecución 6 meses. Transcurrido los primeros avances de la obra, la sociedad Sur Profundo Ltda., decide unilateralmente concluir el contrato, por disconformidad y diferencias irreconciliables con la sociedad Magíster Ltda.

La sociedad Magíster Ltda., responde con una demanda a la sociedad Sur Profundo Ltda., por incumplimiento de contrato y otros, solicitando indemnización por daño emergente, por la pérdida de maquinarias y herramientas que la sociedad Sur Profundo Ltda. retuvo en sus dependencias. Indemnización por daño moral al verse afectada el prestigio de la empresa por una mala publicidad de parte de Sur Profundo Ltda., que fue cuantificada en una baja de las ventas de un 25%, además, se suma a la demanda efectuada, una indemnización por lucro cesante por pérdida de futuros contratos de obra.

Demanda que fue concedida por el juez y sentenciando con fecha 30/08/2019 a la sociedad Sur Profundo Ltda. a pagar los siguientes montos por concepto de indemnización de perjuicios:

1. Montos recibidos por concepto de indemnización:

- Indemnización por daño emergente. \$ 5.000.000
- Indemnización por daño Moral. \$ 20.000.000
- Indemnización por lucro cesante. \$ 10.000.000

2. Antecedentes de la sociedad Magister 2018 Ltda.

- Sociedad constituida el año 2017, que determina sus rentas en base a renta efectiva con contabilidad completa.
- Acogida al régimen de tributación Semi-integrado 14 B de la LIR.
- El resultado financiero positivo del ejercicio 2019 es de \$ 18.546.870

3. Valores tributarios y financieros de los bienes siniestrados:

- Auxiliar tributario de los activos inmovilizados, al ejercicio año 2019.

Clase AF	% IPC	Valor Inicial CAP	CM CAP	CAP Corregido	Dep. Acumulada	CM Dep. Ac.	Dep. Acum. Corregida	Depre. Ejercicio	Valor Neto Contable
Herramientas	-	424.242	-	424.242	229.899	-	229.899	-	229.899
Maquinarias y Equipos	-	3.146.934	-	3.146.934	1.195.708	-	1.195.708	-	1.951.226
Totales		3.571.176	-	3.571.176	1.425.607	-	1.425.607	-	2.181.125

- Auxiliar financiero de los activos inmovilizados, al ejercicio año 2019.

Depreciación del ejercicio se encuentra registrada en la contabilidad.

Nombre de cuenta	CAP en fecha inicio	Amortiz.acumul. en fecha de inicio	VNC en fecha inicio	Depreciación Ejercicio	VNC en fecha de fin
Herramientas	395.500	224.121	171.379	79.098	92.281
Maquinarias y Equipos	2.827.637	1.119.899	1.707.738	418.947	1.428.791
Totales	3.223.137	1.344.020	1.879.117	498.045	1.521.072

Desarrollo

Determinación del resultado tributario año comercial 2019

Resultado según balance financiero	\$ 18.546.870
Agregados	
Depreciación financiera Activo fijo	\$ 498.045
Costo financiero por baja Activo fijo	\$ 1.521.072
Indemnización por daño emergente	\$ 5.000.000
Indemnización por lucro cesante	\$ 10.000.000
Deducciones	
Costo tributario por baja Activo fijo	\$ -2.145.569

Renta Líquida Imponible de Primera Categoría \$ 33.420.418

Impuesto de Primera categoría tasa 27% \$ 9.023.513

Notas:

1.- La indemnización por daño emergente (\$5.000.000) es un ingreso bruto según Artículo 29 de la LIR y debe ser agregada al resultado del ejercicio.

2.- El ingreso por daño emergente es la única indemnización que tiene un gasto que rebajará el resultado tributario, correspondiente al valor neto contable del bien siniestrado (VNC \$2.145.569), gasto que es autorizado por el Artículo 17 Nro. 1. Debemos tener presente que este bien no debe ser corregido monetariamente ni depreciado, pues la corrección monetaria y la depreciación se aplican a los bienes existentes al cierre del balance, de acuerdo con el artículo 41 y 31, respectivamente de la LIR.

3.-La indemnización por lucro cesante es un ingreso bruto según Artículo 29 de la LIR, respecto al costo, no tiene costo asociado al ser una proyección de un ingreso futuro.

4.- La indemnización por daño moral es un ingreso no constitutivo de renta al cumplir lo establecido en el Artículo 17 Nro. 1, al ser una indemnización establecida por sentencia ejecutoriada y no estará sujeta a tributación con ningún impuesto de establecido por la LIR.

5.- Los ingresos por indemnización por daño emergente y lucro cesante, serán base para el pago de PPM.

4.2 Caso práctico Nro. 2

Antecedentes: Persona Jurídica – Renta Presunta.

La sociedad de Transportes Ltda., con fecha 6 de octubre de 2019, presto servicios de traslado de semilla, a la sociedad Semillas Ltda. Al momento de la entrega de la semilla, en dependencias de la sociedad, camión sufrió un siniestro al tener un desperfecto el volcador hidráulico de camiones, que como consecuencia termino con pérdida total del camión de la sociedad Semillas Ltda.

El desperfecto del volcador fue producto de una mala mantención, por lo tanto, Semillas Ltda. acordó pagar una indemnización por lucro cesante de \$2.000.000 por el tiempo que estaría sin operar la Sociedad Transportes Ltda., y la compañía de seguros de dicha sociedad pagó en el mismo mes una indemnización por daño emergente de \$50.000.000, al determinar que fue una pérdida total del bien siniestrado.

1. Montos recibidos por concepto de indemnización:

- Indemnización por daño emergente. \$ 60.000.000
- Indemnización por Lucro cesante. \$ 2.000.000

2. Antecedentes de la sociedad de Transportes Ltda.

- Sociedad constituida el año 2019, que adquirió camión con fecha 03 de marzo 2019, por un monto de \$55.000.000.
- Empresa acogida al régimen de tributación de renta presunta según Artículo 34 de la LIR.
- Siniestro del Bien con fecha 06 de octubre de 2019.

Desarrollo

Determinación de impuesto

(+)	Indemnización por daño emergente		\$ 60.000.000
(+)	Indemnización por lucro cesante		\$ 2.000.000
(+)	Valor de Adquisición Camión	\$55.000.000	
(+)	Corrección monetaria 1,8%	\$ 990.000	
(=)	Valor actualizado Camión	\$55.990.000	
(-)	Tope ingreso no renta		-\$55.990.000
(=)	Ingresos Tributables Renta Art. 20 Nro. 5		\$ 6.010.000
<hr/>			
	Impuesto de Primera Categoría tasa	25%	\$ 1.502.500
<hr/>			

Notas:

1.- La indemnización por daño emergente será un ingreso no constitutivo de renta, con tope el valor del bien, actualizado por corrección monetaria desde la fecha de adquisición (marzo 2019), hasta la fecha del siniestro (octubre 2019). Valor que exceda al tope determinado (tope \$55.990.000), deberá tributar con el impuesto de primera categoría tasa general del 25%.

2.-La indemnización por lucro cesante es un ingreso tributable con el impuesto de primera categoría, al ser considerado un hecho gravado según Artículo 2 Nro. 1.

3.- El ingreso por indemnización por daño emergente que exceda el tope de ingreso no renta y la totalidad de la indemnización por lucro cesante, serán base para el pago de PPM.

4.- El IDPC podrá ser declarado y pagado por medio del Formulario 50, al mes siguiente de la recepción de la renta, según exención establecida en el Artículo 69 Nro. 3, al ser considerada la indemnización una renta esporádica.

5 CONCLUSIÓN

Al realizar el análisis y desarrollo de los capítulos anteriores, podemos señalar como principales conclusiones las siguientes:

- i. Respecto a lo establecido en el Artículo 17 Nro. 1 de la LIR, podemos concluir que es un artículo que libera a las indemnizaciones recibidas de toda tributación, siempre y cuando, la reparación del daño causado sea equivalente al daño ocasionado, de tal forma que el patrimonio del afectado no se vea aumentado y solo restablezca el daño causado.
- ii. Que sea establecida por sentencia ejecutoriada, es el requisito que establece el Artículo 17 Nro. 1, para considerar la indemnización por daño moral como un ingreso no renta, solo podemos concluir que este requisito establecido por la LEY, es una medida de control para que no se han fijados montos millonarios y solo el Juez regule las indemnizaciones desmedidas solicitadas por los afectados.
- iii. Si bien, con el tiempo la administración tributaria tuvo un cambio de criterio, respecto a la tributación de la indemnización por lucro cesante recibida por una persona jurídica, nunca hubo discusión de parte de la administración que la indemnización por lucro cesante es un incremento de patrimonio y debe tributar al ser un hecho gravado.
- iv. Para distinguir si una indemnización por perjuicios recibida por una Persona Jurídica este afecta a impuesto, se debe distinguir: en el caso de una indemnización por daño emergente, si el perceptor tributa con el impuesto de primera categoría sobre sus rentas efectivas. En el caso de una

indemnización por daño moral, que no fuese establecida por sentencia ejecutoriada o sentencia a firme y en el caso de una indemnización por lucro cesante, siempre tributara con los impuestos establecidos en la LIR.

- v. En el caso del pagador de una indemnización de perjuicios, podemos concluir, que existe un gran cambio con la eliminación de la definición de gastos necesario para producir la renta que por años fue aplicada y definida por el Servicio. Al incorporar con la promulgación de la Ley 21.210, modificaciones a la definición de gasto general del Artículo 31 y creación de un nuevo numeral para los gastos específicos. Con estas modificaciones los pagos de indemnizaciones no serán considerados en primera instancia como un gasto rechazado afectos al Artículo 21 de la LIR. Estos cambios son de suma importancia al permitir la discusión, que el pago de una indemnización de perjuicio es un gasto aceptado, al considerar acuerdos de las partes para poner fin a un pleito y, por otro lado, el poder fijar en acuerdos contractuales pagos de indemnizaciones.

6 BIBLIOGRAFÍA

Libros

Abundio, R., 2017. *Manual de Código Tributario*: Legal Publishing Chile, Santiago.

Corral, H., 2004. *Lecciones de Responsabilidad Civil Extracontractual*: Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Rodríguez, P., 2003. *Responsabilidad Contractual*: Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Meza, R., 2007. *Manual de Derecho Civil*: Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Artículos de revistas

Maza, L., 1988. "La responsabilidad civil que puede derivar de la actividad médica", *Revista Chilena de Derecho*, Volumen 15, pp. 21.

Escobar, J., 2004. "Aspectos tributarios de las indemnizaciones de perjuicios". *Revista del Consejo de Defensa del Estado*.

Peñailillo, A., 2018. "Sobre Lucro Cesante". *Revista de derecho*, 86(243), 7-35.

De la Maza, I., 2018. "El daño moral en materia contractual: Mirada de la Corte Suprema". *Revista Chilena de Derecho*, 45(2), 275-309.

Periódicos

Momberg, R., "Confundiendo las cosas: la persona jurídica como titular del daño moral sufrido por sus miembros". *El Mercurio*. 19 de oct. 2015.

Leyes

Decreto Ley, Nro. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 06/02/2019.

Ley, Nro. 3996, que establece un impuesto a la renta. Congreso Nacional, Chile. Promulgada 02/01/1924, Última versión 02/01/1924.

Decreto Ley, Nro. 1, fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil. Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 16/05/2000, Última versión 24/09/2009.

Ley, Nro. 1552, Código de Procedimiento Civil. Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 28/08/1902, Última versión 14/05/2019.

Jurisprudencia Administrativa

Circular Nro. 132 del 15/11/1976. Asociaciones de ahorro y préstamos. Régimen tributario que les afecta frente a la actual Ley de Renta. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Nro. 3031, de 07/09/1988, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Nro. 1.206, de 28/03/191994, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Nro. 2.571, del 29.06.2000, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Nro. 1042, de 15/04/2005, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Nro. 2382, de 14/10/2011, Servicio de Impuestos Internos.

Oficio Nro. 1122, de 31.05.2018, Servicio de Impuestos Internos.

7 VITA

- De formación Contador público y auditor, me desempeño como contador encargado de un holding agroindustrial.

Estudios

- Contador Público y Auditor de Universidad Autónoma de Chile
- Diplomado Mención Diplomado en Tributación de Universidad de Chile
- Magister en Tributación de la Universidad de Chile