



**TRIBUTACIÓN DE LOS BONOS PAGADOS A LOS TRABAJADORES,
SU DEVENGO COMO INGRESO PARA EL TRABAJADOR Y GASTO
PARA EMPRESA EN RELACIÓN A CONDICIONES RESOLUTORIAS
O SUSPENSIVAS DE LOS MISMOS**

Parte I

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

**Alumno: Claudio Escobar Plaza
Profesor Guía: Boris León**

Santiago, Septiembre 2017

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN EJECUTIVO.....	3
1.INTRODUCCIÓN	4-5
1.1 PLANTEAMIENTO	4-5
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	4-5
HIPÓTESIS DE TRABAJO	6
OBJETIVOS	7
EXPLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA A DESARROLLAR	8
1.2 MARCO TEORICO	9-10
1.2.1 BONOS	9-10
1.2.2 CONDICIONES JURÍDICAS DE LOS BONOS	9-10
CONDICIÓN SUSPENSIVA	11
CONDICIÓN RESOLUTORIA	12
1.2.3 CONTRATOS DE TRABAJO	13-14
1.2.4 LEY 20.630.....	15-16
1.2.5ANALISIS DE LA LEY DE LA RENTA.....	17-18
1.2.6 OFICIO N° 2339/2016.....	19
1.2.7 CIRCULAR N°37/1999.....	20-21

RESUMEN EJECUTIVO.

La importancia del tema de los bonos que las empresas pagan a sus trabajadores por diversos conceptos, se ha ido creciendo en la medida que no se aclara por parte del Servicio de Impuestos Internos las formas de fiscalizar estos ingresos o gastos según sea el caso, del trabajador o de la empresa.

Este artículo intentará determinar diversos puntos de discusión que se puedan presentar en este ámbito, partiendo de la base de que los bonos desde su génesis, representan una remuneración accesorio.

Generalmente este tipo de remuneración, se percibe en forma desfasada desde el momento en que se pactó, existirán diferentes condiciones que permitan lograr llegar a la tributación que le corresponda caso a caso.

En la actualidad, el mercado ve cada vez más habitual que las empresas pacten bonos con sus trabajadores, los cuales la mayoría son pagados en el período siguiente al cuál fue pactado, dejando muchas puertas abiertas en lo que ha remuneración accesorio respecta.

1. INTRODUCCIÓN.

1.1. PLANTEAMIENTO.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

A lo largo de los años, en lo que a materia tributaria respecta, las leyes dictadas por el legislador nunca han sido lo bastante claras y explícitas en cuanto a tributación de los bonos laborales.

Esto se da tanto desde el punto de vista de quién recibe dicha suma de dinero (trabajador) como para quién paga (empleador), generando en muchas ocasiones ciertas convergencias tributarias que no se han podido resolver o en su defecto dejando muchas aristas sin respuestas claras.

Revisando de forma exhaustiva los diversos pronunciamientos del legislador sobre el tema, sus normas, documentos administrativos y dictámenes, es difícil llegar a un común denominador de los pronunciamientos para situaciones similares. Estas disyuntivas se presentan principalmente por las variedades de contratos existentes en el mercado, que difieren en montos y condiciones pactadas para que se genere un bono.

El desarrollo del tema, dependerá mucho de las cláusulas que se pactan (suspensivas, resolutorias), por su parte el Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado poco o no ha querido atacar con tanta fuerza el tema, teniendo durante el tiempo un criterio pro-trabajador, ya que presume que de aplicar en todos los casos las mismas metodologías fiscalizadoras, se perjudicaría más al trabajador que a la empresa.

Los bonos generalmente se pagan con desfase, ya que al momento de pactarse se dejan un sin número de condiciones que se deben cumplir para determinar el momento en cuál representarán un ingreso para el trabajador y un gasto para la empresa.

Se debe analizar que cuándo el bono es un ingreso para el trabajador y a qué período tributario corresponde y por tanto cuál es el tramo de la tabla del impuesto único de segunda categoría que se le deberá aplicar, si será en el mes del pago del bono o si aplica una reliquidación en períodos anteriores.

Por otro lado, hay que dejar en claro cuando la empresa debe reconocer el gasto por el concepto del bono. Si cuando se pacta (y hacer provisión) o cuando se hace efectivo (el pago).

Los efectos principales que derivan de las situaciones expuestas son principalmente dos:

- Los cambios que podrían tener en la base imponible del impuesto de primera categoría en las empresas.
- Los cambios en la base imponible del impuesto único de segunda categoría y del impuesto global complementarios para los trabajadores.

HIPÓTESIS DE TRABAJO.

Existe poca claridad sobre que tramo de la tabla del impuesto único de segunda categoría que se debe aplicar (según el período) para el bono percibido con atraso por el trabajador y si el pago del mencionado impuesto se puede reliquidar, cuando la empresa lo puede rebajar como gasto, debido a que existen oficios del Servicio de Impuestos Internos discordantes.

OBJETIVOS.

El objetivo de esta tesis, es ver la tributación o la forma en que pagarán sus impuestos los trabajadores que perciban bonos, generalmente con desfase y cuando la empresa puede utilizar realmente esta remuneración accesorio como un gasto aceptado que le permita rebajar su base imponible del impuesto de primera categoría.

Objetivos específicos:

Mediante análisis de ejercicios prácticos, demostrar las directrices a seguir para llegar a las bases imponibles tanto del trabajador como empresas

Análisis de disposiciones del ente fiscalizador y dictámenes existentes al respecto que nos permitan cuantificar los distintos casos.

EXPLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA A DESARROLLAR.

Para llegar a lo esperado, se irán analizando y desglosando los conceptos necesarios desde lo básico a lo más complejo, utilizando situaciones prácticas y citando tanto normas vigentes como documentos administrativos del Servicio de Impuestos Internos que nos permitan llegar a lo más a fondo posible en los casos a plantear. Lo anterior, se hará utilizando el método dogmático.

1.2 MARCO TEÓRICO.

1.2.1 BONOS.

Comenzaremos analizando el concepto de Bono, el cual corresponde a sumas que son entregadas por el empleador, siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones o situaciones especiales establecidas.

Existen los bonos que son pactados vía contrato de trabajo y otros que el empleador quiera asignarle de manera voluntaria a sus trabajadores, para este último caso, sólo se aceptará este como un gasto aceptado si se cumple el principio de universalidad de los empleados.

Para efecto de impuestos, siempre será parte de la base que tribute en segunda categoría, ya que la ley sobre impuesto a la renta en su artículo 42 N°1 dicta que “Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43 de la ley sobre impuesto a la renta, sobre: Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación”.

En la misma línea, los bonos que se obtengan en un período determinado, pero que se hayan generado en distintos periodos la propia ley sobre impuesto a la renta es clara en su artículo 45“Para los efectos de calcular el impuesto contemplado en el artículo 42, N° 1, las rentas accesorias o complementarias al sueldo, salario o pensión, tales como bonificaciones, horas extraordinarias, premios, dietas, etc., se considerará que ellas corresponden al mismo período en que se perciban, cuando se hayan devengado en un solo período habitual de pago. Se computarán en los respectivos períodos en que se devengaron”.

En cuanto a la empresa, podrá deducir como gasto estos bonos siempre y cuando estén bajo lo que la ley dicta, en el artículo 31 N°6 de la ley sobre impuesto a la renta, donde queda claro que para poder rebajar de la base imponible del impuesto de primera categoría los “Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y, asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los trabajadores se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa”.

En el caso de que no se cumpla lo anterior, el gasto pasará a ser rechazado para la empresa y se deberá agregar a la base imponible.

1.2.2 CONDICIONES JURÍDICAS DE LOS BONOS.

CONDICIÓN SUSPENSIVA.

La condición suspensiva es un acontecimiento futuro e incierto del que depende el nacimiento de un derecho.

Esta condición, consta de tres etapas:

Condición Suspensiva pendiente: El derecho del acreedor (trabajador) no ha nacido, el deudor (empleador) sigue dueño de la cosa o titular del derecho, goza, usa y dispone de la cosa, y si esta perece se aplica el adagio: la cosa se pierde para el dueño, el deudor.

Si el Empleador ha pagado en esta etapa, puede pedir devolución porque no ha nacido todavía el derecho del trabajador, este sólo tiene derecho a realizar actos precautorios.

Condición Suspensiva cumplida: Se da cuando el acontecimiento (pago del bono) se ha realizado. También se puede dar cuando el deudor (empleador) dolosamente ha impedido su realización, el legislador por una ficción lo considera realizado.

Otra situación donde se cumple esta condición es cuando el acreedor (trabajador) ha empleado todos los medios indispensables para que la condición se cumpla y no se realiza. Por una ficción se le premia.

Condición Suspensiva fallida: La etapa de la condición suspensiva fallida es el evento futuro e incierto donde no se realiza o se tiene certeza de que no se realizará, entonces se considera que el contrato no ha existido.

En este punto, la esperanza del acreedor (trabajador) desaparece retroactivamente, esto es, como nunca se hubiera contratado.

CONDICIÓN RESOLUTORIA.

La condición resolutoria es el evento futuro e incierto del que depende la extinción del derecho. Existen tres etapas para esta condición:

Condición resolutoria pendiente. El derecho ya ha nacido, el acreedor (trabajador) usa, goza y dispone. El deudor (empleador) sólo puede realizar actos precautorios de conservación. Suerte todos los efectos desde la formación del acto.

Condición resolutoria cumplida: El evento futuro e incierto se realiza. Cumplida la condición resolutoria, el derecho se resuelve retroactivamente al momento de haberse formado el contrato, salvo voluntad contraria manifestada por las partes o que resulte otra cosa por la naturaleza de la relación jurídica.

Condición resolutoria fallida: El evento futuro e incierto no se realiza. Cuando la condición es resolutoria y el acontecimiento no se produce o se tiene certeza de que ya no sucederá, el derecho se consolida y sufre efectos desde el momento de haberse formado el contrato. El derecho del acreedor (trabajador) se perfecciona retroactivamente como puro y simple. Su derecho se consolida. La esperanza del deudor (empleador) de recuperar la cosa, desaparece.

1.2.3 CONTRATOS DE TRABAJO.

Es un acuerdo entre un trabajador que se compromete a prestar servicios bajo la dependencia de un empleador, a cambio de una remuneración.

Contrato a plazo fijo: Establece una fecha de inicio y de término del contrato. Este puede ser renovado, pero no puede prolongarse por más de dos años. Muchas empresas acostumbran a contratar por tres meses bajo el formato de plazo fijo y renovar el acuerdo por otros tres meses. Eso es legal, pero al cabo de ese tiempo el trabajador debe continuar con contrato indefinido o ser desvinculado de la empresa.

Contrato a plazo indefinido: No tiene definido cuándo llegará a su término, por lo que da al empleado una situación más estable dentro de la empresa. El vínculo con ésta finaliza con la renuncia, el despido, o la muerte del trabajador.

Contrato por faena: Se usa para trabajos específicos donde, tras la ejecución del mismo, el empleado queda sin trabajo, pues ya cumplió su función. Por lo mismo el contrato no puede ser renovado, sin perjuicio que la persona vuelva a suscribir un contrato con la misma empresa para realizar otra labor.

Contrato colectivo de trabajo: Es un tipo de contrato un tanto peculiar, ya que ha sido celebrado entre un sindicato o grupo de sindicato y uno o varios empleadores, o entre un sindicato o grupo de sindicatos y una organización o varias representativas de los empleadores.

Su naturaleza puede ser contractual, normativa o electiva; sea como sea, busca recalcar aspectos interesantes del trabajador como: salario, vacaciones, jornada de trabajo, condiciones, régimen de despidos, etc. Este contrato regula el mínimo de condiciones que se le deben ofrecer al trabajador, aunque dependerá del empleado y empleador que las condiciones cambien a mejor para el trabajador nunca a peor. Son contratos que afectan a

todos los trabajadores del ámbito de actuación que se recoge, aunque no estén afiliados a ningún sindicato, y rigen esas condiciones mínimas a las que se acogen los trabajadores.

En todo caso, tanto trabajadores como la empresa se tienen que poner de acuerdo en los términos del contrato de manera que se cree en base a ello una obligación que es la que determinará cuestiones importantes de la relación contractual y los derechos y obligaciones dentro del trabajo. Estos puntos que son determinados en el contrato colectivo han de ser obligatorios en todo caso, siendo objeto de acuerdo el hecho de que la empresa quiera establecer otros beneficios al trabajador o no.

Contrato individual de trabajo: Es una convención por la cual el empleador y el trabajador se obligan recíprocamente, éste a prestar servicios personales bajo dependencia y subordinación del primero, y aquél a pagar por estos servicios una remuneración determinada.

Contrato Voluntario: También se conoce como el “compromiso del voluntario” y es un documento a través del cual una persona se compromete a realizar ciertas actividades para una organización de manera altruista, no es un tipo de contrato laboral y por lo tanto no es necesario formalizarlo.

1.2.4 LEY 20.630.

Con la promulgación de la ley N° 20.630, publicada en el diario oficial con fecha 27 de septiembre de 2012, que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, la operación renta del año tributario 2013 tiene un elemento adicional en materias de impuestos, dicha ley incorpora una serie de modificaciones legales a la ley sobre impuesto a la renta, muchas de las cuales entran en vigencia a contar del año comercial 2012 y en consecuencia afectará a las rentas declaradas en el presente año tributario.

Las principales modificaciones incorporadas por la ley señalada en el párrafo anterior, rigen a contar del 01 de enero de 2013, afectando a las rentas que deban ser declaradas en el año tributario 2014. Sin embargo los contribuyentes deben encontrarse debidamente interiorizados en tales modificaciones, pues las operaciones efectuadas por estas normas actualmente se están desarrollando.

La ley N° 20.630, DE 2012, modificó el artículo 47 de la ley sobre impuesto a la renta, en la cual se establece a los contribuyentes la obligatoriedad de reliquidar el impuesto único de segunda categoría, cuando en un mismo período habitual de pago (el mismo mes) ha obtenido dos o más rentas afectas al mencionado tributo.

Esta situación se justifica debido a que la remuneración del contribuyente se encuentra fraccionada en distintos empleadores y consecuentemente ha pagado un tributo menor al que corresponde. Recordemos que el artículo 74 N°1 de la ley sobre impuesto a la renta obliga a los empleadores o pagadores a retener el tributo que grava la renta que están pagando. Dicha retención cumple la obligación tributaria del contribuyente beneficiado con la renta, por lo tanto, tales personas, no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos. No obstante lo anterior, cuando el contribuyente debe reliquidar sus impuestos, conforme a lo señalado en el párrafo anterior, el artículo 65 N° 5

de la ley sobre impuesto a la renta, los obliga a presentar una declaración anual para efectos de enterar por esta vía la diferencia de impuestos que se produzca.

Por ejemplo, podemos encontrar a un contribuyente que obtiene una renta del trabajo en el mes de septiembre de 2012 de su empleador "A" por la suma de \$800.000 y en consecuencia tal empleador retendrá el impuesto con tasa del 5%. Además tal contribuyente tiene un segundo empleador "B", quien paga una renta por \$500.000, cantidad que queda exenta del tributo. Sin embargo, claro está que el trabajador obtuvo en aquel mes una renta total de \$1.300.000, cantidad que debió ser gravada con tasa del 10%, considerando por su puesto la rebaja correspondiente por la progresividad del impuesto.

1.2.5ANALISIS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Dentro de la ley sobre impuesto a la renta, tenemos variada información al respecto de nuestro tema a analizar.

Desde el punto de vista de los trabajadores utilizaremos el Artículo 42 de la ley sobre impuesto a la renta, en el cual en su número 1 establece que se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad al artículo 43 de la ley sobre impuesto a la renta, sobre las siguientes rentas: Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación.

Inmediatamente después, en el artículo 43 de la ley sobre impuesto a la renta, en su número 1 exponen los montos a pagar por concepto del impuesto único de segunda categoría, pasando al número 2 del mismo artículo, se deja claro que las rentas mencionadas en el artículo precedente, sólo quedarán afectas al impuesto global complementario o adicional según sea el caso, cuando sean “percibidas”.

El artículo 45 de la ley sobre impuesto a la renta, en su segundo inciso, explica que las rentas correspondientes a períodos distintos de un mes, tributarán aplicando en forma proporcional la escala de tasas contenidas en el artículo 43 de la ley sobre impuesto a la renta. En el inciso tercero, aclara que para los efectos de calcular el impuesto único de segunda categoría las rentas accesorias o complementarias al sueldo, salario o pensión, se considerará que ellas corresponden al mismo período en que se perciban, cuando se hayan devengado en un solo período habitual de pago. Si se hubieren devengado en más de un período habitual de pago, se computarán en los respectivos períodos en que se devengaron.

Para reforzar aún más los conceptos planteados, en el artículo 46 se dicta que tratándose de las remuneraciones del número 1 del artículo 42 pagadas íntegramente con retraso, ellas se ubicarán en el o los períodos en que se devengaron y el impuesto se liquidará de acuerdo con las normas vigentes en esos períodos. En el inciso 2 del mismo artículo habla de que en el caso de diferencia o saldos de remuneraciones o de remuneraciones accesorias o complementarias devengadas en más de un período y que se pagan con retraso, las diferencias o saldos se convertirán en unidades tributarias y se ubicarán en los períodos correspondientes, re liquidándose de acuerdo al valor de la citada unidad en los períodos respectivos.

Por el lado de la empresa, se debe tener en consideración la norma en su artículo 31 de la ley sobre impuesto a la renta, en donde habla de los gastos necesarios que se pueden rebajar de la base imponible de primera categoría. Estos gastos deben ser pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el servicio de impuestos internos.

En el número 6 de este artículo, habla que se procederá a la deducción a los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones (legales y contractuales) y asimismo toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los trabajadores se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicable a todos los trabajadores de la empresa.

1.2.6 OFICIO N° 2339/2016.

Mediante el Oficio 2339 del año 2016, el Servicio de impuestos internos se pronunció ante la inquietud de una empresa, la cual exponía el caso de una negociación colectiva de un bono de producción anual.

El ente fiscalizador para este caso parte diciendo que de acuerdo al artículo 42 N°1 de la ley sobre impuesto a la renta, todas las rentas consistentes en sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y otras que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, se encuentran afectas al impuesto único de segunda categoría que se establece en el artículo 43 de la ley sobre impuesto a la renta.

También deja en claro que según lo dictado en el artículo 46 de ley sobre impuesto a la renta mencionada anteriormente, los saldos que se generen en impuestos, se llevarán al período correspondiente en donde se generaron.

Concluye indicando, que en este caso el bono de producción, constituye una mayor remuneración, por lo que califica como “renta accesoria o complementaria” a los sueldos. El Servicio, da énfasis en que lo importante acá es lo pactado en el contrato o convenio colectivo, ya que, si en este se determinó que el bono anual se devenga en más de un período, y se paga con retraso, las sumas originadas por este concepto. Para los fines del cálculo del impuesto único de segunda categoría, se sujetarán a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 46 de la Ley sobre impuesto a la Renta.

1.2.7 CIRCULAR N°37 /1999.

Mediante la circular N°37 del año 1999, el Servicio de impuestos internos, solicita pronunciamiento sobre la oportunidad en la cual se aplica un convenio colectivo y reliquidación de rentas accesorias.

1.- Si basta con tener suscrito el convenio colectivo, para que la empresa efectúe la entrega de los beneficios comprometidos o bien determinarse el monto procedente conforme a la liquidación efectuada por la empresa de acuerdo a los comprobantes del gasto proporcionados por el trabajador.

2.- Si la empresa minera al negociar un bono de producción anual con sus trabajadores sindicalizados debe reliquidar en 12 meses ese bono para determinar el impuesto de segunda categoría de los trabajadores, ya que si lo calcula en el mes de pago en función de la tabla establecida para estos efectos arroja un impuesto muy elevado.

El bono anual de producción, constituye una mayor remuneración por la prestación de los servicios personales, calificándose de acuerdo a los antecedentes de la consulta como una "renta accesoria o complementaria" a los sueldos. Si del tenor de lo pactado en el convenio colectivo, se determinare que el bono anual de producción se devenga en más de un período, y se paga con retraso, las sumas por este concepto, para los fines del cálculo del impuesto único de segunda categoría, se sujetarán a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 46 de la ley de sobre impuesto a la renta, ya señalado.

Respecto de lo consultado cabe señalar que:

a) Este servicio carece de competencia para pronunciarse sobre la oportunidad en que nace para los trabajadores, el derecho a los beneficios pactados en un convenio colectivo efectuando a través de un sindicato de trabajadores con una empresa.

b) Tratándose de remuneraciones accesorias o complementarias pactadas en un convenio colectivo, como podría ser el caso de un bono de producción anual que se devenga en más de un período, el cual se paga con retraso, para los efectos de determinar el impuesto único de segunda categoría, correspondiente a la empresa pagadora efectuar la reliquidación establecida en el artículo 46 de la ley sobre impuesto a la renta. Si de acuerdo al tenor de lo pactado en el convenio colectivo se trata de una remuneración que se devenga de una sola vez, no corresponde efectuar de referida reliquidación.