



**“INDEMNIZACIONES LABORALES VOLUNTARIAS
FRENTA A LA CALIFICACIÓN DE GASTO
ACEPTADO”
.....PARTE I**

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

Alumnos: Manuel Marín González

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, octubre 2018

Dedico este trabajo a mi Esposa e Hija...

... gracias por su incondicional amor, esfuerzo y dedicación...

...por creer en mí y anhelar este momento.

AGRADECIMIENTOS

A mi esposa por su incondicional amor, apoyo y guía.

A mi hija por entrar en mi vida y permitir disfrutar de su compañía.

A mi mamá por su dedicación y amor incondicional.

A mi papá porque simplemente soy el reflejo de su persona... por educarme con tanta nobleza y bondad, por enseñarme a no desistir y por ser parte de cada momento de mi vida.

A mi querida hermana, por soportarme todos estos años, y estar conmigo en las buenas y en las malas.

Al pequeño David, una personita que llego para alegrar la vida de todos, gracias hermano.

A mis amigos, a todos y cada uno de ellos, con quienes hemos compartido momentos inolvidables, grandes alegrías, oscuras penas, grandes triunfos y grandes derrotas, por su apoyo incondicional.

A mis profesores que me ayudaron a convertirme en lo que soy hoy, por templar el carácter, por entregar conocimiento y por su entrega

A mis jefes, que me han enseñado lo duro del trabajo, pero lo reconfortante que es terminarlo exitosamente, las penas de la frustración y la alegría de los objetivos logrados.

... Simplemente Gracias y Hasta Siempre...

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente trabajo de tesis se aborda el tratamiento tributario de las indemnizaciones laborales pagadas voluntariamente por el empleador al trabajador, producto del término de la relación laboral.

Este análisis se basa en el estudio del oficio n° 648 de 2018, emitido por el SII, donde se establece que las indemnizaciones voluntarias, que se pactan en actas de conciliación, son consideradas como gasto aceptado para producir la renta, si cumplen con los requisitos establecidos en el n° 6 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y adicionalmente se establece que el monto pagado debe ser “razonable”.

Hasta antes del oficio n° 648 de 2018, existía ambigüedad en cuanto a establecer si las indemnizaciones voluntarias se constituían en un gasto aceptado para producir la renta, debido a que no cumplían las condiciones generales establecidas en el artículo 31 de la LIR, considerándolas como un gasto que no es obligatorio, lo que se vino a clarificar en el oficio en cuestión.

El oficio n° 648 de 2018 no implica un cambio de criterio del SII, ya que en la circular n° 18 de 1976 del SII ya se estipulaba que las indemnizaciones laborales voluntarias establecidas en contratos individuales de trabajo o que constaban en actas de conciliación de un juicio laboral, debían ser consideradas como gasto aceptado, cuando cumplieran con lo dispuesto en el n° 6 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entendiendo que al constar la indemnización en un contrato individual de trabajo o en un acta de conciliación, se entendía que era obligatorio para la empresa.

Como principales conclusiones se ha determinado que las indemnizaciones laborales, pagadas voluntariamente por el empleador, serán consideradas como gasto aceptado, cuando cumplan con los requisitos establecidos en el n° 6 del artículo 31 de la Ley sobre

Impuesto a la Renta. De acuerdo con el análisis realizado, se entiende como “razonable” los montos pagados que tengan relación con la prestación del servicio, lo que abre la puerta a que puedan ser considerados criterios distintos a la proporción de las remuneraciones y a la antigüedad del trabajador.

Tabla de contenido

RESUMEN EJECUTIVO	1
1 INTRODUCCIÓN.....	6
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	6
1.2 HIPÓTESIS.....	8
1.3 OBJETIVOS	9
1.3.1 <i>Objetivo Principal</i>	9
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	9
1.4 METODOLOGÍA.....	10
2 MARCO TEÓRICO.....	11
2.1 DEL CONTRATO Y TÉRMINO DE LA RELACIÓN LABORAL	11
2.2 GASTOS NECESARIOS Y GASTO RECHAZADO.....	15
2.3 INDEMNIZACIONES PACTADAS EN CONTRATOS INDIVIDUALES DE TRABAJO E INDEMNIZACIONES VOLUNTARIAS Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO	19
2.4 LAS INDEMNIZACIONES VOLUNTARIAS COMO GASTO RECHAZADO	21
3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS INDEMNIZACIONES VOLUNTARIAS	26
3.1 ANÁLISIS DE LAS INDEMNIZACIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE LA NORMATIVA LABORAL Y TRIBUTARIA	26
3.2 ANÁLISIS DEL OFICIO Nº 648 DE 2018 DEL SII, EN COMPARACIÓN A OFICIOS Y CIRCULARES ANTERIORES.....	30
3.3 ANÁLISIS DE LA RAZONABILIDAD EN EL MONTO DE LA INDEMNIZACIÓN VOLUNTARIA ESTABLECIDA EN EL OFICIO Nº 648 DE 2018 DEL SII	32
3.4 DIFERENCIA ENTRE INDEMNIZACIÓN VOLUNTARIA Y MULTAS O CASTIGOS, EN EL MARCO DE UNA INDEMNIZACIÓN ESTABLECIDA EN UNA SENTENCIA JUDICIAL O ACTA DE CONCILIACIÓN.....	34
4 CONCLUSIONES	36
5 BIBLIOGRAFÍA	38

1 INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

La tributación de las rentas del trabajo de segunda categoría involucra normas de carácter impositivo, normas de carácter laboral y previsional, entre otras.

Desde el punto de vista laboral, el Código del Trabajo (en adelante CdeIT) regula el término de la relación contractual entre el trabajador y el empleador, estableciendo el nacimiento de obligaciones económicas que dependen de circunstancias específicas, en el caso particular a abordar en esta tesis, el CdeIT establece la obligación de pagar algunas indemnizaciones que nacen básicamente de la causa que motivó la desvinculación laboral del trabajador. Estas causas son conocidas como causales de despidos, las cuales se encuentran reguladas en los artículos 159, 160 y 161 del mencionado texto legal.

Respecto de las indemnizaciones laborales, el legislador otorgó un tratamiento tributario especial en el CdeIT, con su correspondiente contrapartida en el artículo 17 del Decreto de Ley nº 824 que contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

En materia impositiva, son los artículos 178 del CdeIT, en conjunto con el artículo 17 número 13 de la LIR, las disposiciones que regulan el tratamiento tributario de estas indemnizaciones, las cuales pueden calificar como rentas tributables, afectas al impuesto único de segunda categoría o como ingresos no constitutivos de renta, desde el punto de vista del trabajador. Desde la perspectiva del empleador, los montos pagados como indemnización, pueden ser considerados como gasto aceptado para producir la renta o gasto rechazado, de acuerdo si cumplen con lo establecido en el artículo 31 de la LIR.

Históricamente ha existido ambigüedad por parte del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), en el tratamiento tributario de las indemnizaciones pagadas por el empleador al trabajador, producto del término de la relación laboral, que van más allá de los topes legales establecidos en los artículos 161 inciso segundo, 162 inciso cuarto, 163, 163 bis, 164, 165, 167, 172 y 176 del CdeIT y el artículo 17 número 13 de la LIR y en general todas aquellas indemnizaciones que a mera liberalidad el empleador otorga a los trabajadores, las cuales en general han sido considerados como gasto rechazado para la empresa, de acuerdo a lo que establece el artículo 31 de la LIR y quedando afecto a la tributación del artículo 21 de la LIR, situación que se clarifica en el año 2018, después de la publicación del oficio n° 648 por parte del SII, donde se define el tratamiento de las indemnizaciones voluntarias pagadas por el empleador, estableciéndose que si éstas eran pactadas en un Acta de Conciliación suscrita en un juicio laboral y cumplían con ciertos requisitos, podrían ser consideradas como gasto aceptado para producir la renta. No obstante lo indicado en este oficio, se presentan ciertas ambigüedades que se pretenden clarificar en ésta tesis.

Así el SII a través del oficio n° 648 de 2018, sólo se limitó a establecer el tratamiento tributario de las indemnizaciones voluntarias acordadas en un Acta de Conciliación o Sentencia Judicial en el marco de un juicio laboral, estableciendo que éstas serán gasto aceptado para producir la renta, siempre y cuando cumplan con lo establecido en el número 6 del artículo 31 de la LIR, estableciendo el criterio respecto del tratamiento tributario de las indemnizaciones voluntarias.

En relación a la aclaración informada por el SII en el oficio mencionado anteriormente, es que surge el primer cuestionamiento, generando ciertas dudas respecto del alcance de la razonabilidad en el monto pagado como indemnización, no estableciendo un

procedimiento de cálculo o no acotando o estableciendo un monto limite para que ésta sea considerada como gasto aceptado.

Cabe señalar que, los efectos que derivan de lo establecido en el oficio n° 648 de 2018 del SII, respecto del pago de indemnizaciones voluntarias por parte del empleador y al no encontrarse claramente regulado en el ordenamiento jurídico y al no existir jurisprudencia judicial o administrativa, genera incertidumbre en como las empresas pueden administrar la forma en que ponen término a la relación laboral con un trabajador. Es por lo anterior que esta tesis pretende establecer y acotar la incertidumbre respecto de la razonabilidad de los montos pagados como indemnización y en que instancias de solución de conflicto o de otorgamiento son consideradas como gasto aceptado.

1.2 Hipótesis

En atención a lo expuesto anteriormente, las hipótesis a validar son las siguientes:

- i. El SII en su oficio n° 648 de 2018, presenta ambigüedad respecto del tratamiento tributario de las indemnizaciones voluntarias pagadas por el empleador al trabajador, producto del término de la relación laboral, en la forma de interpretar la procedencia del gasto aceptado. Adicionalmente cuando en el oficio indicado anteriormente se hace referencia a que el monto de las indemnizaciones voluntarias debe ser razonable, no se establecen parámetros que permitan definir esta razonabilidad.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Principal

El objetivo del presente documento es determinar si las indemnizaciones voluntarias pagadas producto del término de la relación laboral entre el empleador y el trabajador son gasto aceptado para producir la renta.

1.3.2 Objetivos Específicos

Dentro de los objetivos específicos se encuentran:

- i. Definir si existe un cambio de criterio del SII en el oficio n° 648 de 2018, en comparación a lo establecido en los oficios n° 233 de 1999, n° 684 de 1999, n° 859 de 2008, n° 684 de 1999, n° 2.999 de 1999 , n° 2.566 de 2004, n° 1.372 de 2009, n° 1.372 de .2009, n° 1.775 de 2009, n° 359 de 2010 y n° 1422 de 2010 y respecto de las circulares n° 29 de 1991 y n° 18 de 1976.
- ii. De acuerdo con lo que establece la oficio n° 648 de 2018, intentar definir que se entiende como “razonable”, cuando se hace referencia al valor de la indemnización voluntaria.
- iii. En el caso específico de lo establecido en la circular n° 648 de 2018, delimitar lo que se entiende por indemnización voluntaria y lo que corresponde a multas o castigos de la empresa por no cumplimiento de la normativa laboral, por el término de contrato entre el empleador y el trabajador.

1.4 Metodología

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la normativa vinculada al pago de indemnizaciones laborales voluntarias, producto del término de la relación laboral, de acuerdo al criterio establecido en el oficio n° 648 de 2018, con el objeto de determinar la razonabilidad del monto pagado como indemnización y en que instancias de solución de conflicto o de otorgamiento, para que éstas puedan ser consideradas como gasto necesario para producir la renta.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 Del Contrato y Término de la Relación Laboral

El trabajo es una de las principales actividades humanas. Su regulación jurídica es de vital importancia por las funciones que cumple, tanto de una perspectiva de realización personal como de sustento económico familiar.

Existen diversas clases de trabajo, sin embargo, no todos están regulados por el derecho. El trabajo se regula por distintas áreas del derecho, como por ejemplo, el derecho administrativo, el derecho civil y el comercial. En el primer caso, se trata del trabajo subordinado en el sector público y, en los otros dos, del trabajo no subordinado o autónomo del sector privado, no obstante, el trabajo subordinado privado se regula en el derecho del trabajo.

En el derecho del trabajo se regula la relación de trabajo, que corresponde al vínculo generado por la inserción del trabajador en la empresa, sin que necesariamente exista un contrato de trabajo por escrito, teniendo en consideración que en el derecho chileno el contrato de trabajo es consensual.

De acuerdo con lo que establece la normativa laboral, existe relación laboral cuando:

- Existe relación de subordinación y/o dependencia. (No existe libertad para la ejecución de sus funciones, hay jefatura, se deben cumplir órdenes e instrucciones)
- Cumple sus funciones en un lugar específico.
- Tiene jornada de trabajo, salvo excepciones legales (artículo 22 del CdeIT).
- No puede ejecutar labores para otro empleador durante la jornada laboral.
- Está sujeto a carga laboral.

- Tiene derecho a remuneración pactada, pagadera en forma mensual, junto a otras prestaciones laborales. (Horas extraordinarias, bonos, etc.).
- Tiene beneficios que la Institución para la cual trabaja determine (computador para trabajo, colación, entre otros).
- Tiene derecho a feriado legal (vacaciones).
- Formalidades y causales legales para término de contrato.

El contrato de trabajo se encuentra regulado en el CdelT en el artículo 7 y este establece que “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”.

El contrato de trabajo es un contrato de tracto sucesivo, que puede ser indefinido, pero jamás perpetuo (Gamonal; 2015: 363). Esto hace referencia a que el legislador busca que el vínculo contractual permanezca en el tiempo, otorgando estabilidad al trabajador.

El empleador sólo puede poner término al contrato laboral por determinadas causales específicas, establecidas por ley. Se define como estabilidad laboral “el derecho a permanecer en el cargo asalariado que se desempeña, a no ser despedido sin causa justificada calificada por autoridad competente y, en caso de despido inmotivado, a ser reintegrado en el empleo o, en subsidio, a ser indemnizado adecuadamente” (Gamonal; 2015: 365).

Actualmente, la normativa sobre término de la relación de trabajo se debate entre dos criterios contrapuestos: la libertad de despido y el sistema de estabilidad laboral (Walker, 2003: 366).

La libertad de despido o desahucio es la facultad del empleador para poner término al contrato sin justa causa (Lizama, 2003: 160).

La terminación del contrato en Chile se encuentra regulado en el CdelT en el Título V del Libro I, artículos 159 al 178. La correcta aplicación de las causales establecidas en los artículos indicados anteriormente implica que existe un despido justificado, en caso de que no se apliquen correctamente las causales indicadas anteriormente, implica que existe un despido injustificado, en ambos casos y dependiendo de la causal o si no existe justificación en el despido, se dará origen a una indemnización.

El despido es un acto solemne, esto implica que para que produzca los efectos que le son propios, deben cumplirse una serie de formalidades contempladas en el artículo 162 del CdelT, sin perjuicio de las disposiciones establecidas en el artículo 177 del mismo Código.

Según lo establecido en los incisos 1º, 4º y 5º del artículo 162 del CdelT, el empleador debe comunicar por escrito al trabajador, ya sea personalmente o por carta certificada enviada al domicilio consignado en el contrato de trabajo, expresando la o las causales invocadas, los hechos en que se funda y el estado de pago de las cotizaciones previsionales devengadas hasta el último día del mes anterior al del término de la relación laboral. El aviso en que se comunica el despido por alguna de las causales indicadas “debe expresar en forma precisa, no vaga, las razones de hecho y de derecho en que se fundamenta” (Nadal, 2003: 545).

Estas dos menciones son de tal importancia que la jurisprudencia ha señalado que carece de valor el aviso en que no se expresen (Thayer y Novoa, 1998: 68).

El CdelT establece el pago de indemnizaciones a los trabajadores, en función de la causal de despido invocada para poner término a la relación contractual.

Los sistemas de indemnización por término de la relación laboral pueden clasificarse, según sus montos, en fijos y variables. Los primeros consisten en el pago de una suma determinada, la cual puede ser absolutamente fija o puede tener cierta variación según determinados parámetros, como la antigüedad (Ruprecht, 1977: 473).

En general las indemnizaciones tienen relación con los años de servicio trabajados por el trabajador, la compensación de derechos que no podrán ser ejercidos y otras indemnizaciones compensatorias establecidas en la ley y en los contratos de trabajos individuales y colectivos.

Dentro de las indemnizaciones por término de contrato, se encuentran las siguientes:

1. Indemnizaciones legales.
 - a. Indemnización legal por años de servicio.
 - b. Indemnización legal por desahucio.
 - c. Indemnización legal por falta de aviso previo.
 - d. Indemnización legal por feriado.
2. Indemnizaciones provenientes de contratos colectivos o convenios colectivos.
3. Indemnizaciones pactadas en contratos individuales de trabajo.
4. Indemnizaciones voluntarias.

De acuerdo con la causal a aplicar al momento del término de la relación contractual, las indemnizaciones son las siguientes:

1. Término por causales del artículo 159, números 2, 3, 4, 5 y 6, se debe pagar la indemnización por feriado legal.
2. Término por causales del artículo 160, se debe pagar la indemnización por feriado legal.

3. Termino por causales del artículo 161, se debe pagar la indemnización legal por años de servicio, la indemnización por feriado legal y según corresponda la Indemnización legal por falta de aviso previo.

En los tres casos mencionados anteriormente, las indemnizaciones a pagar son las indicadas, siempre y cuando no existan otro tipo de indemnizaciones pactadas en contratos colectivos, convenios colectivos o contratos individuales, en cuyo caso se aplicarán las que se encuentran estipuladas en estos documentos, sin perjuicio de que el empleador a mera liberalidad pueda otorgar una indemnización de carácter voluntaria.

El artículo 168 del CdelT establece que “El trabajador cuyo contrato termine por aplicación de una o más de las causales establecidas en los artículos 159, 160 y 161, y que considere que dicha aplicación es injustificada, indebida o improcedente, o que no se haya invocado ninguna causal legal, podrá recurrir al juzgado competente, dentro del plazo de sesenta días hábiles, contado desde la separación, a fin de que éste así lo declare. En este caso, el juez ordenará el pago de la indemnización a que se refiere el inciso cuarto del artículo 162 y la de los incisos primero o segundo del artículo 163, según correspondiere, aumentada esta última de acuerdo...”.

2.2 Gastos Necesarios y Gasto Rechazado

Tributariamente no está definido el concepto de gasto, sin embargo de acuerdo al artículo segundo del Código Tributario (en adelante CT) y las normas de interpretación contenidas en el Código Civil, y especialmente, aquella que implica las definiciones realizados por los que profesan la técnica contable, el gasto es una erogación realizada por la empresa necesaria para producir la renta.

En el artículo 21 de la LIR, se establece el tratamiento tributario de los gastos que no son aceptados, y que por lo tanto no forman parte de la base imponible para el cálculo del impuesto a la Renta de Primera Categoría, que determinan los contribuyentes obligados a tributar sobre la base de renta efectiva. En este caso, no es posible su rebaja porque el legislador los ha rechazado.

Los requisitos para que los gastos sean aceptados tributariamente, se establecen en el artículo 31 de la LIR, dentro de los cuales se pueden mencionar los siguientes:

- a. Deben corresponder a gastos pagados o adeudados.
- b. Deben estar respaldados o justificados con la documentación legal correspondiente.
- c. Deben corresponder al período.
- d. Gastos necesarios para generar la renta.
- e. Deben ser del giro de la empresa.
- f. No debe tratarse de un gasto de los que la ley declara como no deducibles.

Este mismo criterio ha sido validado por el SII a través del Oficio n° 2.973 de 1985 el cual señala de manera textual lo siguiente:

- a) En materia de deducción de gastos, sean directos o indirectos, la Ley del Impuesto a la Renta exige, para su aceptación, que se reúnan copulativamente los siguientes requisitos:
 1. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiendo por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorios en relación con el giro del negocio.
 2. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.

3. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente.
 4. Que se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.
- b) Cumplidos estos requisitos, el gasto es deducible en el ejercicio comercial en que se ha generado, con cargo a los costos globales de dicho período, puesto que la Ley sobre Impuesto a la Renta no contiene disposición o mecanismo alguno que permita el prorrateo de los gastos, ni grava en forma diferenciada las rentas provenientes de exportaciones, de aquellas que se originan por ventas internas.

El SII ha señalado en reiteradas ocasiones (oficios n° 2.973 de 1985, n° 40 de 1992, n° 167 de 1992, 1.871 de 2006 y Corte Suprema, Rol 2585-2010) que el gasto para ser necesario debe revestir el carácter de ineludibles, indispensables y obligatorios, en razón de la naturaleza de sus funciones y las normas o reglamentos válidamente aplicables por la autoridad pública respectiva a las actividades que desarrollen, tienen el carácter de gastos que revisten las condiciones y características que el artículo 31 de la LIR establece para aceptarlos como una deducción para los efectos de determinar la renta líquida imponible.

Si no cumplen con estos requisitos, no podrá rebajarse de la base imponible como gasto, siendo considerado gasto no necesario para producir la renta, y, en caso de rebajarse, este gasto será considerado rechazado.

Por otro lado, si cumpliendo con los requisitos, éste resulta excesivo, en caso de rebajarse, pasará a ser un gasto rechazado en el exceso.

El SII sostiene (circular nº 56 de 2007), además, que debe considerarse no solo la naturaleza del gasto, sino también su monto, para determinar el carácter del gasto. Siguiendo al SII entonces, la esencia o naturaleza del gasto o una cuantía puede determinar su aceptación. No explica el SII si estos aspectos deben concurrir junto con la obligatoriedad además de ellas, lo cual plantea la duda de si la palabra “necesario” que el SII remplacea por “obligatorio” incluye esta exigencia fiscal que exige apreciar la naturaleza o monto de la erogación para determinar la aceptación del gasto.

Sin embargo, el mismo Servicio ha establecido en el oficio nº 5.519 de 1976, que algunos pagos obligatorios no son necesarios para producir la renta, así como:

- Las multas
- Los pagos por no competir regulados en un contrato y por lo tanto obligatorios según el artículo 1.545 del Código Civil.

De acuerdo con lo que establece la LIR, en su artículo 31, número 6, “son gastos obligatorios e ineludibles 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.”.

2.3 Indemnizaciones pactadas en contratos individuales de trabajo e indemnizaciones voluntarias y su tratamiento tributario

Las indemnizaciones laborales en general no se ven gravadas con impuestos, toda vez que existen disposiciones legales que expresamente las liberan de toda tributación. Sin embargo, cuando estas indemnizaciones corresponden a aquellas instauradas en un contrato individual trabajo o son indemnizaciones voluntarias, dichas cantidades podrían verse gravadas con el impuesto único de segunda categoría, cuando exceden los topes establecidos en el artículo 17 número 13 de la LIR.

Se define como indemnizaciones pactadas en contratos individuales de trabajo a aquellas pactadas en contratos individuales celebrado entre el empleador y el trabajador. Las indemnizaciones voluntarias en cambio son aquellas cuyo pago otorga el empleador al trabajador a mera liberalidad.

El tratamiento tributario de estas indemnizaciones se establece en la letra B de la circular nº 29 del año 1991 del SII. En el número 2 de la letra B de la circular, se establece que “Estas indemnizaciones tributariamente se rigen por la normativa establecida en el número 13 del artículo 17 de la ley de la renta...”. El número 13 del artículo 17 de la LIR, establece lo siguiente “La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.”.

También se establece en el n° 3 de la letra B de la circular n° 29 del año 1991 que, para precisar las remuneraciones extraordinarias, es necesario tener presente el efecto de las normas laborales que regulan el régimen de remuneraciones y que se encuentran contenidas en el CdelT. Adicionalmente se establece que no son remuneraciones extraordinarias aquellas que deben pagarse por imperativo de la ley o por estipulación contractual de carácter permanente, aunque dependa el nacimiento de la obligación de una contingencia.

En el número 4 de la misma letra, se establece que de conformidad a lo establecido por el inciso final del artículo 20 de la ley n° 19.010, cuando el trabajador por el término de la relación contractual, se le pagaren además de las indemnizaciones legales o contractuales establecidas en contratos colectivos o convenios colectivos, otras indemnizaciones distintas a las anteriores, como ser, las pactadas en contratos individuales y/o pagadas voluntariamente, a estas últimas indemnizaciones deberán sumársele las señaladas en primer término, con el único fin de hacer aplicable lo dispuesto por el número 13 del artículo 17 de la LIR.

El número 5 de la misma letra, establece que “Aquella parte de las indemnizaciones por años de servicio que exceda el límite máximo que no constituye renta para los efectos tributarios, se gravará con el impuesto único de Segunda Categoría bajo la modalidad de cálculo especial establecida en el artículo 46 de la LIR, que haya estado vigente en cada oportunidad, ya que dichas remuneraciones se tratan de rentas accesorias o complementarias al sueldo que se han devengado en más de un período habitual de pago y que se pagan con retraso,”. Adicionalmente se establece que “ Sí las diferencias de indemnización (o su monto total) afectas al impuesto único de Segunda Categoría, proveniente de aquellas pactadas en contratos individuales , y por consiguiente , su pago es obligatorio, ellas se entienden devengadas durante cada período mensual en que el

trabajador prestó servicios a la empresa , y, por lo tanto, para los fines del cálculo del tributo que les afecta, deberán prorratearse en cada período en que se devengaron,...”, también se establece que si las diferencias de indemnizaciones provienen de aquellas pagadas voluntariamente, conforme a lo establecido en el inciso final del artículo 46 de la LIR, ellas se entenderán devengadas en los últimos doce meses, por lo que para el cálculo del tributo, deberán prorratearse en cada uno de los períodos indicados.

En el inciso tercero del número 5 de la letra B de la misma circular, se establece que “La indemnización por retiro estipulada en contratos individuales o pagadas voluntariamente que se paguen en relación con un tiempo servido que no supere los 6 meses de trabajo, no se encuentran favorecidas como un ingreso no constitutivo de renta al amparo de lo dispuesto por el artículo 17 número 13 de la Ley de la Renta. En tal evento, dicha indemnización se considerará para los efectos tributarios como una mayor remuneración voluntaria a favor del trabajador afecta al impuesto único de segunda categoría en los términos señalados en el inciso final del artículo 46 de la Ley de la Renta.”.

2.4 Las Indemnizaciones Voluntarias Como Gasto Rechazado

A través del oficio nº 359 del año 2010, el SII se refiere a la situación tributaria de las indemnizaciones por años de servicio, pagadas en forma voluntaria tanto respecto del trabajador beneficiario de la renta como de la empresa empleadora. La consulta recibida por el SII hace referencia a la tributación que afecta a una indemnización voluntaria pagada con ocasión de la renuncia de un trabajador, así como la deducción de dicha indemnización como gasto aceptado para el empleador.

La indemnización voluntaria por pagar corresponde a los años de servicio, más mes de aviso y vacaciones proporcionales por un valor cada remuneración de 60 UF, no

existiendo acuerdo alguno de indemnización a todo evento, y contrato o convenio colectivo que garantice el pago.

Se indica que, por la causal invocada, en este caso la renuncia del trabajador, éste pierde todo derecho a indemnización, lo que en opinión del contribuyente, no corresponde aplicar los artículos 178 del CdelT y 17 número 13 de la LIR, constituyéndose un pago y no una indemnización, por lo que la renta se encontraría gravada con impuesto, y para el empleador sería un gasto rechazado.

También señala, que a su entender la indemnización voluntaria no se encuentra regulada en el inciso primero del artículo 178 del CdelT, sino en su inciso segundo, con el único objeto de aplicarles lo dispuesto en el número 13, del artículo 17 de la LIR.

Por lo anterior, el contribuyente entiende que la indemnización voluntaria, podría tratarse de un ingreso no constitutivo de renta, pese a no sumarse a ninguna otra indemnización y en consecuencia podría constituir un gasto aceptado para el empleador.

El SII determina del análisis de lo expuesto, que si la indemnización voluntaria cumple con lo establecido en el número 13, del artículo 17 de la LIR, la indemnización voluntaria califica como un ingreso no renta. Respecto de la aceptación del gasto por parte del empleador, establece que podrá ser rebajada como gasto tributario en el ejercicio que se pague o se ponga a disposición del trabajador, siempre y cuando cumpla con las condiciones que expresamente se señalan en la segunda parte, del inciso primero, del número 6, del artículo 31 de la LIR, esto es, cuando ellas sean repartidas a cada empleado y obrero 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 empleados o a todos los obreros de la empresa.

Este mismo criterio ha sido sostenido por la Corte Suprema al señalar que el pago de una indemnización exigida vía tribunales, configura un gasto rechazado. Es del todo evidente que, el haber incurrido en el incumplimiento de las obligaciones laborales (del artículo 184 del CdelT) que derivaron en la condena al pago de una indemnización, no puede originar derecho o beneficio alguno a la responsable de la desidia o negligencia que originó dicho pago. Además, lo pretendido por la reclamante repugna a la letra y al espíritu de la disposición legal que regula la procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta, calidad que en ningún caso se le puede atribuir al pago de la citada indemnización, pues este pago no se habría producido si se hubiese observado la normativa laboral y de prevención de accidentes del trabajo a que se encuentra obligada la reclamante. Consecuencia de lo anterior, el pago de dicha indemnización le generó un gasto a la empresa que no cumple con los requisitos de ser inevitable o indispensable para generar los ingresos del giro, afectos a la Ley de Impuesto a la Renta, como lo dispone el inciso primero del artículo 31 de la citada ley, no pudiendo la empresa transformar una sentencia condenatoria, en un derecho tributario, beneficiándose al rebajar la indemnización a que ha sido condenada, de la Renta Líquida Imponible en pos de una menor tributación, por lo que este Tribunal Tributario ha llegado a la convicción que el pago de la indemnización tiene la característica de gasto rechazado, para los efectos tributarios (Corte Suprema, Rol 2585-2010, de 2010).

Con fecha 9 de abril de 2018, el SII, emite el oficio 648, donde en sus conclusiones letras a) y b) se establece lo siguiente:

- a. “El pago de sumas pactadas en una Conciliación laboral –instrumento a que se refieren las normas legales citadas en el análisis, y que pone término a un juicio del trabajo, constituyen prestaciones obligatorias para las partes, siempre que correspondan a los montos adeudados por la prestación de los servicios del

trabajador, y cuyo pago sea obligatorio de acuerdo a la legislación laboral o el respectivo contrato de trabajo, y por lo tanto se encuentren adeudados al término de la relación jurídico-laboral; las que en tal caso podrán adoptar el carácter de gasto necesario para producir la renta, en los términos establecidos en el artículo 31 de la LIR.”.

La empresa pagadora deberá acreditar la existencia del vínculo laboral, la proporcionalidad del desembolso con los sueldos que tenía el trabajador, su antigüedad y la razonabilidad del gasto, no solo en cuanto a su naturaleza, sino que también en cuanto al monto adeudado por la prestación de los servicios del trabajador.

- b. “En todo caso, para evaluar el régimen tributario aplicable a las indemnizaciones y otros pagos acordados en un Acta de Conciliación suscrito en el juicio laboral, deberá verificarse en la respectiva instancia de fiscalización, que dichas prestaciones son coherentes con la causal de término de la relación laboral, consignada en la respectiva Acta de Conciliación.

En este sentido, las cantidades acordadas pagar en carácter de voluntarias, o por acuerdo de las partes, podrán ser deducidos como gasto para efectos tributarios, siempre que cumplan los requisitos previstos en la última parte del primer párrafo del número 6 del artículo 31 de la LIR.

En la misma línea, para efectos tributarios se entenderán también como voluntarias, las indemnizaciones que no se originen en la aplicación de una obligación laboral que imponga al empleador el deber de pagarlas (indemnización por años de servicio, sustitutiva del aviso previo, etc.); así como las sumas que excedan a los montos

establecidos por la legislación del trabajo, cuando la causal que se haga valer da derecho a su pago.”.

Lo cual establece el criterio del SII, frente al pago de indemnizaciones laborales voluntarias, al considerar que las indemnizaciones, incluidas las voluntarias, serán gasto aceptado para producir la renta en la medida que cumpla con los requisitos del artículo 31, número 6, haciendo referencia a que estos gastos deben estar en proporción con los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, antigüedad, cargas familiares u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa, no acotándolo a lo establecido en el número 13, del artículo 17 de la LIR.

3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS INDEMNIZACIONES VOLUNTARIAS

3.1 Análisis de las Indemnizaciones desde la perspectiva de la normativa laboral y tributaria

Para el correcto análisis de la tributación de las indemnizaciones, es necesario analizar el artículo 178 del CdeIT (artículo 20 de la ley n° 19.010), el cual establece lo siguiente:

1. El inciso primero indica qué tipo de indemnizaciones son ingresos no renta (haciendo referencia a las indemnizaciones legales, las pactadas en contratos colectivos de trabajo o en convenios colectivos o en acuerdos de grupo negociador).
2. El inciso segundo indica que en el caso de que se paguen indemnizaciones distintas a las establecidas en el inciso primero, se deberá utilizar lo señalado en el artículo 17 n° 13 de la LIR.

Respecto del punto 1 anterior, se desprende que las indemnizaciones provenientes de un contrato colectivo, o convenios colectivos o en acuerdos de grupo negociador tienen como tope mínimo los montos establecidos por ley, pero no tienen topes máximos, no constituyendo renta para los efectos tributarios (III, letra A n° 3.1, Circular n° 29 de 1991, SII).

Respecto del punto 2 anterior, el legislador establece que se deben sumar las indemnizaciones voluntarias y producto de contratos individuales que superen los topes establecidos por ley, a las legales y dicha suma será comparada con el tope del artículo 17 n° 13 de la LIR.

Para efectos de poder determinar el tratamiento tributario de las indemnizaciones, de acuerdo con lo establecido en el n° 13 del artículo 17 de la LIR, se deben tener a la vista las diferencias entre lo que establece la normativa laboral y la normativa tributaria:

1. La LIR señala que es ingreso no renta, un mes de remuneración por año de servicio, sin considerar ningún máximo de años. A diferencia de la normativa laboral, que establece un máximo de 11 años para los trabajadores contratados después del 14 de agosto de 1981, y la remuneración está dada por el promedio de lo obtenido por el trabajador en los últimos 24 meses, sin considerar el tope de las 90 unidades de fomento que establece el artículo 172 del CdelT.
2. La norma tributaria indica que la indemnización por retiro se debe considerar cuando el trabajador ha cumplido un año de servicio o una fracción superior a seis meses.
3. El concepto de remuneración del artículo 172 del CdelT, no es el mismo que considera el Servicio de Impuestos Internos, dado que éste utiliza el que está refrendado en el artículo 41 del mismo texto legal.

De acuerdo al análisis de lo establecido en el Cdel T, en su artículo 178 y lo establecido en la LIR, en el artículo 17 n° 13, se puede establecer que todas aquellas indemnizaciones que no tengan un origen legal, o asociadas a contratos colectivos de trabajo o en convenios colectivos o en acuerdos de grupo negociador, se deben regir por lo establecido en el n° 13 del artículo 17 de la LIR y que cualquier monto que supere lo establecido en dicho artículo, será considerado como indemnización voluntaria y desde el punto de vista de la tributación del trabajador, se gravará con el Impuesto Único de Segunda Categoría, bajo la modalidad de cálculo especial establecida en el artículo 46 de la LIR, lo cual ha sido ratificado por la jurisprudencia administrativa a través de diversos oficios (n° 233, de 1999, n° 648 de 1999, n° 2.999 de 1999, n° 2.566 de 2004, n° 1.372 de 2009, n° 1.775 de 2009 y n° 359 de 2010), en la circular n° 10 de febrero de 1999 del SII y en jurisprudencia judicial, como el fallo

emitido por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, de fecha 09 de junio de 2011. Dicha doctrina ha sido confirmada por la Excma. Corte Suprema, entre otras, en las sentencias de casación de 1 de julio de 2003, rol 4573-2002 y de 23 de mayo de 2001, rol 4306-2000.

Respecto de la tributación de estas indemnizaciones para la empresa, en general, el pago de indemnizaciones voluntarias es considerado como un gasto no aceptado, ya que el SII sostiene que no es un “gasto obligatorio”, de acuerdo con lo que establece el artículo 31 de la LIR, esto hasta que en abril de 2018 el SII emite el oficio n° 648, el cual establece dentro de sus conclusiones que “... las cantidades acordadas pagar en carácter de voluntarias, o por acuerdo de las partes, podrán ser deducidos como gasto para efectos tributarios, siempre que cumplan los requisitos previstos en la última parte del primer párrafo del número 6 del artículo 31 de la LIR.

En la misma línea, para efectos tributarios se entenderán también como voluntarias, las indemnizaciones que no se originen en la aplicación de una obligación laboral que imponga al empleador el deber de pagarlas; así como las sumas que excedan a los montos establecidos por la legislación del trabajo, cuando la causal que se haga valer da derecho a su pago.”.

También establece el oficio en la letra a) de las conclusiones, las sumas pactadas por pago de indemnización en la conciliación laboral, constituyes prestaciones obligatorias para las partes, siempre que el pago sea obligatorio de acuerdo con la legislación laboral o el respectivo contrato de trabajo, siendo éstas consideradas como gasto necesario para producir la renta, en los términos establecidos en el artículo 31 de la LIR.

Lo anterior abre la posibilidad que indemnizaciones voluntarias pactadas en contratos individuales de trabajo, y que tengan el carácter de voluntarias, al no ser indemnizaciones legales o establecidas en contratos colectivos de trabajo, puedan ser aceptadas como gasto, siempre y cuando cumplan con los términos establecidos en el primer párrafo del n° 6 del artículo 31 de la LIR, esto es:

- Existencia del vínculo laboral.
- Proporcional con los sueldos del trabajador.
- Antigüedad laboral.
- Uniformes aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

Si bien se establece que estos pagos deben ser uniformes y aplicables a todos los trabajadores, esta uniformidad puede ser asociada a distintos segmentos de trabajadores, en el entendido que no todos los trabajadores poseen responsabilidades similares o realizan las mismas funciones.

Es necesario tener en consideración que el oficio n° 648, establece que "... En este sentido, si la empresa cuenta con antecedentes probatorios que permitan estimar, de manera razonable que estas sumas fijadas en un Acta de Conciliación laboral, tienen su causa en la existencia de un vínculo laboral, guardan una proporcionalidad con los sueldos que tenía el trabajador, su antigüedad laboral y existe una razonabilidad del gasto, considerando tanto la naturaleza del desembolso como su monto, podrá deducir como gasto las respectivas sumas, sujetándose a los requisitos generales del artículo 31, de la LIR y los especiales establecidos en la última parte del párrafo primero del N° 6 de la misma disposición legal, todo lo cual deberá ser acreditado en la respectiva instancia de fiscalización.", haciendo referencia a que las indemnizaciones voluntarias serán

consideradas como gasto aceptado, siempre y cuando el gasto sea “razonable”, tema que se abordará más adelante en este trabajo.

3.2 Análisis del oficio n° 648 de 2018 del SII, en comparación a oficios y circulares anteriores

El oficio n° 648 de 2018 establece que las indemnizaciones voluntarias pagadas a los trabajadores, será considerada como gasto, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el n° 6 del artículo 31 de la LIR.

Los incisos 1° y 2° del n° 6 del artículo 31 de la LIR, establecen que:

“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

6°.- 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.

Tratándose de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios

prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.”.

Lo anterior es concordante con lo informado en la circular nº 18 del 17 de febrero de 1976, la que establece que las indemnizaciones susceptibles de ser rebajadas como gasto para los efectos tributarios, es imperativo que exista la obligación de pago y que esta no sea eventual, independiente de su exigibilidad, estableciendo que el gasto por indemnizaciones se estima adeudado cuando su pago posterior debe materializarse obligatoriamente , lo que ocurre cuando las indemnizaciones constan en un contrato colectivo, acta de avenimiento o contrato individual de trabajo y dicho pago sea exigible tanto si el término del contrato de trabajo es imputable a la empresa o al trabajador. También establece la circular que existirá obligación de pago cuando los términos de un avenimiento, contrato colectivo o individual, aseguren al trabajador una indemnización por el solo hecho de su permanencia en la empresa, es decir, el gasto se entiende generado y adeudado respecto de cada trabajador, cuando se den todas las circunstancias que le permiten hacer exigible el beneficio de la indemnización, sin importar la causal que ocasione el término del contrato de trabajo.

El nº 4 del oficio nº 359 de 2010, respecto de las indemnizaciones pactadas por le empleador “como una remuneración voluntaria”, podrá ser rebajada como gasto en el ejercicio que se pague o se ponga a disposición del trabajador, ello siempre y cuando se cumplan las condiciones que expresamente se señalan en la segunda parte del inciso primero , del nº 6, del artículo 31 de la LIR, esto es, cuando ellas sean repartidas a cada empleado u obrero 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 empleados o a todos los obreros de la empresa.

Al observar lo establecido en la jurisprudencia administrativa vista anteriormente, se puede concluir que el tratamiento tributario de las indemnizaciones voluntarias, por parte del

empleador, es que se deben considerar como gasto aceptado, siempre y cuando exista la obligación de pagarlas, esto es que se encuentren pactadas en los contratos individuales de trabajo, lo cual concuerda con lo establecido en el oficio n° 648 del año 2018. Además, se observa que este siempre ha de haber sido el tratamiento que se les dio a las indemnizaciones de carácter voluntarias establecidas en contratos individuales de trabajo y actas de conciliación, no existiendo un cambio de criterio por parte del SII en lo informado en la respectiva circular.

3.3 Análisis de la razonabilidad en el monto de la indemnización voluntaria establecida en el oficio n° 648 de 2018 del SII

El oficio n° 648 de 2018 del SII, establece en la letra a) inciso 2°, que debe existir una razonabilidad del gasto asociado al pago de indemnizaciones voluntarias, para que este sea aceptado, esto como requisito adicional a los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR, estos son:

- a. Que el gasto se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolla el contribuyente.
- b. Que sea necesario para producir la renta.
- c. Que el gasto no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo.
- d. Que se haya realizado efectivamente la erogación.
- e. Que el gasto se acredite en forma fehaciente.

El SII establece en el mencionado oficio que no solo debe ser razonable en cuanto a su naturaleza, sino que también en cuanto al monto adeudado por la prestación de los servicios del trabajador. Se puede deducir que el SII entiende como razonable los montos pagados como indemnizaciones voluntarias, cuando estas están en proporción a los sueldos y

antigüedad del trabajador, sin considerar otros factores que pudiesen afectar el monto pagado como indemnización voluntaria, como por ejemplo:

- La calidad del trabajador al cual se esta indemnizando y el aporte que este puede prestar a la empresa. Por ejemplo si consideramos altos ejecutivos, donde los conocimientos y experiencia en la industria, hacen que las negociaciones para contratarlos incorporen indemnizaciones a todo evento, cuyo valor no este directamente relacionado a su remuneración, no obstante el valor agregado a la empresa es muy superior al monto pactado como indemnización.
- Las prácticas de la Industria, este factor esta relacionado con el mencionado en el punto anterior. Por ejemplo en la industria de las empresas auditoras, los socios negocian sus contratos por periodos definidos y fijan un pago de indemnización al final del periodo, monto que no se relaciona necesariamente con la remuneración y la antigüedad laboral.
- Otro factor relevante a considerar son los montos ofrecidos como indemnización, por parte de las empresas, con el objetivo de evitar sanciones o ser sentenciados por demandas de los sindicatos o trabajadores que reclaman prácticas antisindicales o vulneración de derechos fundamentales, esto dado que el castigo por incurrir en estas faltas implica un alto costo para las empresa, esto dado que pueden ser impedidas de contratar con el Estado, entre otras consecuencias.
- Otro factor a analizar son los planes de retiros voluntarios ofrecidos por las empresas con distintos objetivos, como por ejemplo renovación de la planta de trabajadores, cierre de la empresa o faenas o modernización o modificación de procesos de producción.

Si bien el oficio no define lo que se entiende como “razonable” y hace referencia a que estos deben ser proporcionales a los sueldos y antigüedad de los trabajadores, cabe la posibilidad que de acuerdo a la obligatoriedad del gasto, indemnizaciones voluntarias pactadas en contratos individuales de trabajo o actas de conciliación, asociadas a criterios distintos, como los planteados en los puntos anteriores, sean consideradas como gasto aceptado.

En este análisis no se consideraron las indemnizaciones voluntarias que otorga el empleador a los trabajadores, a mera liberalidad, sin una obligación de pagarlas, dado que no cumple con los requisitos generales del artículo 31 de la LIR y el principio de universalidad establecido en el n° 6 del mismo artículo. Lo anterior sin embargo si uno hace referencia a la circular n° 18 de 1976 y el oficio n° 648 de 2010 emitidos por el SII, podría ser discutible en el sentido que un término de contrato por mutuo acuerdo obliga a ambas partes, por lo que se puede interpretar como un gasto ineludible para la empresa y por lo tanto necesario para producir la renta.

3.4 Diferencia entre indemnización voluntaria y multas o castigos, en el marco de una indemnización establecida en una sentencia judicial o acta de conciliación

La jurisprudencia legal y normativa ha establecido que los pagos derivados de sanciones por la infracción de obligaciones legales o contractuales, si bien son obligatorias para la empresa, no pueden ser deducidas como gasto al no cumplir con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR. Lo anterior es ratificado en el oficio n° 648 de 2018 emitido por el SII, donde se establece que “Toda suma, recargo o multa pagada y que tenga su fuente en un incumplimiento de las obligaciones de carácter laboral, constituye gasto rechazado, afecto a la tributación del artículo 21 de la LIR.”.

En el caso de las sentencias judiciales, no existe problema para identificar los pagos asociados a indemnizaciones y los pagos asociados a recargos o multas que tengan origen en el incumplimiento de las obligaciones de carácter laboral, debido a que en la sentencia el juez debe fallar de acuerdo con lo establecido en la ley, por lo que se obliga al empleador a cumplir con la normativa, identificando cada uno de los pagos de acuerdo con ésta.

Respecto de las indemnizaciones establecidas en actas de conciliación, el oficio n° 648 de 2010 del SII, establece que “Es preciso tener presente que no todo desembolso originado en un acuerdo conciliatorio que pone fin a un litigio judicial de carácter laboral puede ser reconocido como gasto tributario, pues las sumas que corresponde deducir por tal concepto son aquellas que se derivan de la prestación de los servicios del trabajador y que se encuentren adeudadas al término de la relación laboral, y que conllevan el pago de una remuneración o de una indemnización de acuerdo al Código del Trabajo; lo cual no hace sino reconocer la normativa constitucional que regula el principio de legalidad tributaria; por lo que cualquier otra suma, recargo o indemnización que no tenga su origen en la prestación de dichos servicios, sino que en la aplicación de sanciones por la infracción de obligaciones legales o contractuales, si bien son obligatorias para la empresa al constar en una Acta de Conciliación laboral, no pueden ser deducidas como gasto al no cumplir con los requisitos de estar relacionados con el giro de la empresa y ser necesarios para producir las rentas de esta.”.

No obstante lo indicado anteriormente, no es simple identificar estos pagos en un acta de conciliación, dado que en éstas generalmente se establece un monto de acuerdo, no quedando definido que parte corresponde al pago de indemnización y que corresponde a otros pagos. Generalmente las actas de conciliación representan acuerdos previos al juicio, por lo que en gran parte de los casos el Juez, no aborda el fondo de la reclamación realizada por el trabajador y se conforma con el hecho de haber llegado a acuerdo.

4 CONCLUSIONES

Al realizar el análisis de lo desarrollado en los capítulos anteriores, se puede concluir lo siguiente:

- i. Hasta antes de la emisión del oficio n° 648 de 2018, existía cierta ambigüedad en el tratamiento tributario de las indemnizaciones laborales voluntarias, siendo éstas consideradas como gasto rechazado, ya que se sostenía que no constituían un “gasto obligatorio”, de acuerdo con lo que establece el artículo 31 de la LIR.
- ii. El oficio n° 648 de 2018 establece que las indemnizaciones voluntarias pueden ser consideradas como gasto aceptado, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el n° 6 del artículo 31 de la LIR, incorporando como requisito adicional que el monto del pago de la indemnización sea “razonable”, no estableciendo que se entienda por esto, abriendo la posibilidad a que factores distintos a las remuneraciones o antigüedad sean considerados para efecto de determinar el pago de una indemnización.
- iii. De acuerdo con el análisis de la jurisprudencia administrativa, en especial el análisis de la circular n° 18 de 1976, circular n° 29 de 1991 y el oficio n° 648 de 2018 del SII, se puede determinar que no existe un cambio de criterio por parte del SII en la interpretación de la norma, pero si un cambio en su aplicación, dado que siempre las indemnizaciones voluntarias debieron ser consideradas como gasto aceptado, si cumplían los requisitos mencionados anteriormente.
- iv. Se define claramente que los pagos asociados al incumplimiento de la normativa laboral constituyen un gasto rechazado para la empresa, no obstante esto, en un acta de conciliación no es fácil de identificar o separar los pagos pactados, ya que se establece un monto a pagar y no el detalle que constituye

dichos pagos, a diferencia de una sentencia, donde en derecho se establecen los pagos a los que se obliga a la empresa.

5 BIBLIOGRAFÍA

1. Gamonal, S. – Guidi, C., 2015. *Manual del contrato de trabajo*. Thomson Reuters. Santiago.
2. Lizama, L., 2003. *Derecho del Trabajo*. LexisNexis. Santiago.
3. Nadal, D., 2003. *El Despido en el Código del Trabajo*. LexisNexis. Santiago.
4. Ruprecht, A., 1977. *Indemnizaciones por Despido, en Enciclopedia Jurídica OMEBA*. Tomo XV.
5. Thayer, W. – Novoa, P., 1998. *Manual de Derecho del Trabajo. Derecho Individual del Trabajo - Derecho Procesal del Trabajo*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
6. Thayer, W., 2013. *Texto, Comentario y Jurisprudencia del Código del Trabajo*. Ediciones U C, Santiago.
7. Walker, F., 2003. *Derecho de las Relaciones Laborales. Un derecho vivo*. Editorial Universitaria. Santiago.
8. Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 08/02/2018.
9. Decreto con Fuerza de Ley, No. 1, fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del Código del Trabajo. Ministerio del Trabajo y Previsión Social, Subsecretaría del Trabajo, Chile. Promulgada 31/07/2002, Última versión 08/07/2018.
10. Ley, No 19.010, Establece normas sobre terminación del contrato de trabajo y estabilidad en el empleo. Ministerio del Trabajo y Previsión Social, Chile. Promulgada 23/11/1990, Última versión 01/10/93.