



**EFFECTO TRIBUTARIO DE LA INDEMNIZACIÓN POR AÑOS DE SERVICIOS EN LAS
EMPRESAS Y CON EL PROYECTO DE REFORMA**

PARTE II

EFFECTOS CON EL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN

AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno:

Luis Ricardo Arroyo Leiva

Profesor Guía:

Christian Delcorto Pacheco

Santiago, marzo 2019

ÍNDICE

	Página
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.2 Objetivos de la investigación:.....	1
1.3 Metodología de trabajo:.....	2
2. TABLA DE ABREVIATURAS:.....	3
3. MARCO TEÓRICO:.....	4
3.1 El contrato de trabajo:.....	4
3.2 Partes que intervienen en el contrato de trabajo:.....	5
3.3 Concepto de remuneraciones:.....	6
3.4 Concepto de IAS:.....	7
3.5 Reseña del hito que separa las IAS:.....	9
3.6 Tipos de indemnizaciones por desvinculación laboral:.....	10
3.7 Clasificación de las IAS:.....	14
3.8 Potestad tributaria ante las IAS:.....	14
3.9 Clasificación general de las rentas percibidas:.....	16
3.10 Efectos de la IAS en la determinación de la RLI:.....	17
3.10.1 Concepto de gastos necesarios:.....	18
3.10.2 Concepto de gastos rechazados:.....	19
3.10.3 La tributación de los gastos rechazados:.....	19
3.10.4 Gasto regulado para las IAS:.....	20
3.10.5 Propuesta de modernización tributaria:.....	21
3.11 Identificación de algunas materias controvertidas en las IAS:.....	24
3.12 Principio de la legalidad:.....	24
3.13 La forma de interpretación de la ley:.....	25

3.14	Principio de la relatividad de los fallos:.....	26
4.	DESARROLLO DEL SUBTEMA 2.....	28
4.1	Comparación de normativa vigente con la propuesta de modernización:.....	29
4.1.1	Comparación normativa vigente y proyecto de modernización Art. 31° inciso primero:.....	30
4.1.2	Comparación normativa Art. 31° Número 6:.....	32
4.2	Análisis del alcance de la normativa del proyecto de modernización del en relación con las asimetrías detectadas en el tratamiento de las IAS.....	35
4.2.1	Temporalidad del gasto de IAS surgidas en conciliaciones o avenimientos originados en despidos injustificados o en caso de autodespido o despido indirecto.....	35
4.2.2	Monto del gasto por IAS que incluye las asignaciones de Colación y movilización.....	36
4.2.3	Efectos de la continuidad laboral ante cambios de empleador y con reconocimiento de antigüedad.....	37
4.3	Conclusiones al subtema.....	37
5.	BIBLIOGRAFÍA.....	39
5.1	BIBLIOGRAFÍA BASE:.....	39
5.2	Otros Materiales de Consulta:.....	39
6.	ANEXOS.....	42
6.1	ANEXO A: Efecto de un gasto rechazado gravado con Art. 21°.....	42
6.2	ANEXO B: Comparación normativa Art. 31° inciso primero:.....	43
6.3	ANEXO C: Comparación normativa Art. 31° Número 6:.....	44

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del problema:

Un tema que con regularidad se presenta en las empresas, es el que conlleva la desvinculación de algún trabajador, esto por diferentes motivos, renuncia voluntaria, mutuo acuerdo de las partes, o simplemente despido por necesidades de la empresa o desahucio.

Esta actividad formativa equivalente (AFE), se pretende abordar el tema de la indemnización por años de servicios (IAS) desde dos perspectivas: PARTE I) aquella que se relaciona con sus efectos en la empresa y PARTE II) escrutinio de las IAS y sus problemáticas ante los nuevos escenarios legislativos.

En esta parte se pretende verificar los efectos tributarios que tendrán sobre este tema el proyecto de modernización tributaria del presente gobierno, que afecta el concepto de gasto necesario y la norma de gasto regulado, especialmente en continuidad laboral dentro de un grupo empresarial, y además se tocarán tangencialmente otros estudios o mociones que modifican el régimen de IAS.

1.2 Objetivos de la investigación:

Los análisis se consideran desde la perspectiva de la empresa que compromete o realiza su pago, dada la existencia o no de una obligación legal o contractual, o bien se trata de otro tipo de indemnizaciones determinadas por los tribunales de justicia ante procesos de auto despido o reclamaciones por despido injustificado, con resultado de indemnizaciones y recargos asociados, en donde se deberá verificar su

correspondencia como gasto en cuanto a su monto y la temporalidad de éste al momento del pago.

Los objetivos son identificar, analizar y verificar, si la normativa propuesta sobre modernización es suficiente para resolver estos temas. Se espera que este trabajo se constituya en material de referencia sobre las materias y tópicos que se deben analizar estableciendo una conclusión al respecto.

1.3 Metodología de trabajo:

Para el desarrollo de esta AFE se declara el **método deductivo** de investigación ya que se iniciará con la confirmación de hechos conocidos de carácter general, luego se harán confrontaciones entre los criterios sostenidos y validados por el SII y aquellos emanados de la DT, permitiendo con esta base determinar y evaluar efectos en la empresa. Por otro lado, mediante el uso del **método comparativo** podemos confrontar los ordenamientos jurídicos diversos (norma vigente versus norma propuesta), lo que permitirá evaluar si la nueva norma viene a resolver problemas de interpretación que se han planteado.

2. TABLA DE ABREVIATURAS:

1. IAS: Indemnización por Años de Servicios
2. AFE: Actividad Formativa Equivalente
3. DT: Dirección del Trabajo
4. CdT: Código del Trabajo
5. CT: Código Tributario
6. INR: Ingreso no Renta
7. LIR: Ley de Impuesto a la Renta
8. SII: Servicio de Impuestos Internos
9. RLI: Renta Líquida Imponible
10. IDPC: Impuesto de Primera Categoría
11. IGC: Impuesto Global Complementario
12. IA: Impuesto Adicional
13. IUSC: Impuesto Único de Segunda Categoría
14. LQ: Ley de Quiebras
15. UF: Unidad de Fomento
16. GR: Gasto Rechazado
17. CC: Código Civil
18. Art.: Artículo

3. MARCO TEÓRICO:

Las IAS están vinculadas a una serie de eventos y conceptos previos que deben ser analizados, puesto que constituyen un marco conceptual, tanto en la relación laboral, como en la administración de los impuestos que las afectan, a continuación, se desarrollarán secuencialmente algunos tópicos vinculados con:

3.1 El contrato de trabajo:

Este concepto se encuentra definido en el Art. 7 del CdT, como “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”, de esta forma el contrato de trabajo tiene las siguientes características (Thayer & Novoa, 2010)¹:

- Es de derecho privado, pues regula una relación entre particulares
- Es un contrato personal, pues compromete la prestación de servicios personales
- Es bilateral, pues existen obligaciones recíprocas
- Es un contrato oneroso, pues persigue la utilidad para ambos contratantes
- Es un contrato conmutativo, pues las obligaciones se miran como equivalentes
- Es un contrato principal, subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención
- Es un contrato nominado, puesto que tiene nombre y regulación jurídica propia CdT.
- Es un contrato dirigido, tiene tutela o protección estatal en sus elementos básicos.

¹ *Manual de Derecho del Trabajo*, tomo I y tomo III, Editorial Jurídica de Chile, quinta edición Santiago.

- Es un contrato de tracto sucesivo, pues en el tiempo las obligaciones se van cumpliendo y renovando en la forma señalada (principio de continuidad de la empresa).
- Es un contrato consensual, pues se perfecciona sólo con el consentimiento de las partes Art. 9º CdT siendo su formalidad por escrito sólo un ad probationem (para el probatorio).

3.2 Partes que intervienen en el contrato de trabajo:

De la suscripción del contrato de trabajo y de acuerdo con el Art. 3 del CdT, se desprende la participación de dos partes, en esta obligación basada en el consenso se distinguen:

El empleador: la persona natural o jurídica que utiliza los servicios intelectuales o materiales de una o más personas en virtud de un contrato de trabajo.

El trabajador: la persona natural que preste servicios intelectuales o materiales, bajo dependencia o subordinación y en virtud de un contrato de trabajo.

En relación con estas dos intervinientes se establecen en el Art. 3 inciso séptimo normas complementarias, señalado que: dos o más empresas serán consideradas como un solo empleador para efectos laborales, si comparten un controlador, si tienen dirección laboral común o necesaria complementariedad.

Además, se señala en el inciso sexto que “para los efectos de la legislación laboral y de seguridad social, se entiende por empresa toda organización de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo la dirección de un empleador, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una

individualidad legal determinada”. Lo anterior es sin perjuicio de que jurídicamente existe una distinción entre empresa y empleador como persona natural o jurídica (Walker, 2003)².

Finalmente, dada su influencia en la determinación de la IAS, es necesario dejar establecido la existencia de dos tipos de contratos:

- 1) contrato individual suscrito entre un empleador y un trabajador, y
- 2) contrato colectivo, cuando se fijan condiciones comunes de trabajo entre uno o varios empleadores con una o más organizaciones sindicales o con trabajadores unidos para negociar colectivamente, siempre referido a condiciones y remuneraciones por un tiempo determinado.

3.3 Concepto de remuneraciones:

El Art. 41. del CdT expresa que “se entiende por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie avaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo.

Precisando el mismo artículo que no constituyen remuneración las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, la indemnización por años de servicios establecida en el Art.163 del CdT y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las devoluciones de gastos en que se incurra por causa del trabajo.”

² *Derecho de las Relaciones Laborales*, Editorial Universitaria, primera edición Santiago

Éstos concepto de remuneración y de no remuneración son relevantes cuando se trata de determinar el monto de la IAS y han sido fuente de interpretaciones diversas para el SII y la DT debatidas en sedes administrativas y judiciales. Como elementos técnicos adicionales, se debe considerar que el legislador especifica en el Art. 42° del CdT algunas partidas que deben entenderse como remuneración como son:

- a) El sueldo, o sueldo base,
- b) El sobresueldo, que consiste en la remuneración de horas extraordinarias de trabajo o sobre tiempo,
- c) La comisión,
- d) La participación o proporción en las utilidades de un negocio determinado, y
- e) La gratificación, que corresponde a la parte de utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador.

3.4 Concepto de IAS:

Este derecho se encuentra consagrado en el Art. 163 del CdT, para contratos de trabajo que estuvieron vigentes por un año o más y ocurre cuando es el empleador quien decide ponerle término de acuerdo con el Art. 161 del CdT. por necesidades de la empresa establecimiento o servicio, o bien ocurre de un proceso concursal de liquidación regulado por la LQ., o sobreviene como consecuencia de un fallo de un tribunal de justicia, ante una demanda por despido injustificado interpuesta por el trabajador, incluyendo igualmente los casos de auto despido o despido indirecto, donde la desvinculación tiene su origen en una actuación realizada por iniciativa del propio trabajador.

El pago de IAS se encuentra fundado en dos corrientes, una de ellas lo asocia a una especie de premio para el trabajador dado su esmero y vehemencia al mantener sus servicios con el mismo empleador (Deveali, 1948)³, pudiendo incluso calificar como una renta percibida afecta a impuesto por el incremento de patrimonio que conlleva para el trabajador.

Las IAS, por tanto, consisten, por una parte, en el reconocimiento de los años de servicios a la empresa y por otro lado parte (segunda corriente) pretende que el empleador compense el perjuicio que le produce al trabajador la cesantía consiguiente (Walker, 2003)⁴. La compensación está generalmente relacionada a los años de servicio prestados por el trabajador a un determinado empleador y cuya cuantía equivale, comúnmente, a un mes de remuneración por cada año de servicio prestado y fracción superior a seis meses, con un tope máximo de once años, equivalentes a trescientos treinta días de remuneración.

En resumen, la teoría que mencionábamos en el segundo párrafo de este número, desarrollada por Lodovico Barassi, abogado italiano, quien constituía las IAS como una especie de premio por la permanencia no interrumpida con un mismo empleador, por su colaboración, laboriosidad o antigüedad, no ha encontrado el apoyo necesario para hacerla prosperar y ha predominado la institución de la IAS como resarcimiento de un daño causado al trabajador por el empleador con motivo del despido.

³ *Lineamientos de Derecho del Trabajo*, Buenos Aires.

⁴ *Derecho de las Relaciones Laborales*, Editorial Universitaria, primera edición Santiago

En ambos casos, premio o resarcimiento, se genera una obligación consagrada en el CdT. para compensar la pérdida del empleo, dependiendo de las causales que de ella provengan, constituyéndose en todo caso sólo en una expectativa, hasta el momento de concretar su pago efectivo, ya que su pago depende de la causal invocada en el término del contrato, salvo algunos casos, establecidas a todo evento o en convenios colectivos o aquellas originadas por resoluciones judiciales que las determinan dada una controversia, demandada por el trabajador, ante un auto despido o un despido que se considera sin justa causa y que serán abordados más adelante.

3.5 Reseña del hito que separa las IAS:

La génesis histórica del primer CdT data de año 1931 y en esta subsección se evidencia un hito histórico trascendente que incide directamente en los cálculos de las IAS, esto es, la situación en que se encuentran los contratos de trabajo:

- Suscritos antes del 14 de agosto de 1981, que contemplan una IAS equivalente a un mes de remuneración por cada año efectivamente trabajado o fracción superior a seis meses, sin tope alguno.
- Suscritos desde el 14 de agosto de 1981, que norma los contratos individuales fijando un máximo indemnizable al equivalente a trescientos treinta días de remuneración (once años).

En otro sentido, pero relacionado con las IAS, el diputado Tucapel Jiménez, miembro de la comisión del trabajo de la cámara, mantiene desde 2012 una moción para un proyecto de ley que modifique el CdT. permitiendo que las IAS de un trabajador sea heredable para su familia al momento de su fallecimiento, independiente de la

causa de su muerte, hay que destacar aquí que, a pesar de transcurrir gobiernos de distinta tendencia política, a la fecha no ha encontrado en ninguno de ellos el patrocinio ejecutivo para acelerar su tramitación, aunque en el tiempo, el proyecto ha ido ganando algunos apoyos transversales de honorables de distintas tendencias políticas.

Por último en relación a las IAS actualmente existe en el ejecutivo, en estudio, una propuesta de modificación del CdT, que a insinuación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), pretende readecuar la modalidad descrita para indemnizar al trabajador, por un sistema diferente, como podría ser un monto pagadero menor pero a todo evento con tope equivalente a 5 ó 6 años de servicios o bien se propone sencillamente su eliminación, todo lo anterior con el objeto de flexibilizar las relaciones laborales y facilitar la movilidad de trabajadores entre empresas, discusión que se ve bastante complicada por las primeras reacciones adversas de los gremios representantes de los trabajadores, tal como la Central Unitaria Trabajador (CUT.).

3.6 Tipos de indemnizaciones por desvinculación laboral:

El CdT estipula que las siguientes causales de término del contrato de trabajo tendrán derecho a indemnización en virtud de la disposición legal por cumplir los requisitos básicos que establece la norma legal, dentro de los cuales mencionamos:

-DESAHUCIO: Este derecho es adquirido cuando el empleador no da aviso previo al trabajador por escrito con a lo menos treinta días de anticipación del término de las funciones o del contrato de trabajo, de acuerdo con el Art. 161 inciso segundo y Art. 164 inciso cuarto, siendo esta indemnización equivalente a la última remuneración mensual

devengada. Importante es señalar que el tope son 90 UF de acuerdo con lo estipulado en el Art.172 del CdT.

-INDEMNIZACIÓN POR AÑOS DE SERVICIO: Este derecho a indemnización es adquirido cuando el término invocado es el Art. 161 del CdT “por necesidades de la empresa, establecimiento o servicio”, las cuales están orientadas a diversas causales relacionadas a racionalización o modernización, bajas de la productividad, cambios en las condiciones de mercado o de la economía, que hacen necesaria la desvinculación del servicio que el trabajador entregaba.

Para tener el derecho al beneficio, se requiere que el contrato estuviera vigente a lo menos por un año, determinándose con tope de hasta 90 UF mensuales, y se calculará, como un mes de remuneración por cada año de servicio y fracción superior a seis meses, con un máximo de once meses a indemnizar, o sea de trescientos treinta días de remuneración, para aquellos contratos firmados a contar del 14 de agosto de 1981. Respecto los contratos suscritos con anterioridad a la fecha señalada no tienen tope alguno en las IAS.

-INDEMNIZACIÓN POR AÑOS DE SERVICIO A TODO EVENTO: aplica para los trabajadores de casa particular (Art 165 y 166 CdT), el que señala la obligatoriedad de financiar de manera mensual un 4,11% de la remuneración mensual imponible para indemnización por años de servicio a todo evento, con tope de once años por trabajador desde el inicio de la relación laboral.

-INDEMNIZACIÓN A TODO EVENTO PACTADAS A CONTAR DEL SEPTIMO AÑO: Esta indemnización está estipulada en el Art. 164 y siguientes y señala que, si el

trabajador pactara con su empleador un acuerdo de indemnización a todo evento por escrito, a contar del séptimo año y hasta en undécimo año de servicio, éste tomará el carácter de legal y sustituirá la indemnización que se señala precedentemente. El tope mensual será de 90 UF.

-LA INDEMNIZACIÓN POR FERIADO y FERIADO PROPORCIONAL: Esta indemnización tiene el carácter de compensación por el no uso del descanso legal, según lo señala el Art. 73 del CdT en su inciso segundo y tercero. Es obligatoria y aplicará en todos los casos de término de contrato, por los días pendientes de derecho a feriado a la fecha del término de la relación laboral. Cabe señalar que el Art. 70 del CdT señala que pueden acumularse hasta dos períodos consecutivos, sin embargo, en el caso de finiquito, se pagará el total devengado a la fecha y de manera proporcional si el contrato termina antes de cumplir el año de servicio ininterrumpido.

-INDEMNIZACIONES PACTADAS EN CONTRATOS COLECTIVOS DE TRABAJO: señaladas en el Art 163 del CdT inciso primero, como pactadas o acordadas a través de una negociación colectiva formal, debiendo en todo caso ser éstas de un monto superior a lo señalado en el inciso segundo del mismo artículo.

-INDEMNIZACIONES PACTADAS EN CONTRATOS COLECTIVOS O CONVENIOS COLECTIVOS DE TRABAJO QUE COMPLEMENTEN, MODIFIQUEN O REEMPLACEN ESTIPULACIONES DE CONTRATOS COLECTIVOS: Se entenderá que aquellas modificaciones al contrato colectivo formarán parte de una indemnización, entendiéndose que aquella parte que se complemente, modifique o reemplace existía en el contrato colectivo, sin que se rompa la continuidad de las partes.

-INDEMNIZACIONES VOLUNTARIAS: Se denominan a aquellas que nacen de la voluntad o mera discrecionalidad del empleador sin que exista una exigencia legal.

-PROCEDIMIENTO CONCURSAL DE LIQUIDACIÓN: Art. 163 bis. Este tipo de indemnización se produce cuando el empleador es sometido a un procedimiento de liquidación de sus bienes, que se materializa mediante una resolución judicial. Respecto de la indemnización a pagar, ésta se considerará equivalente a la estipulada en el Art. 161 del CdT y aplicará para aquellos trabajadores con contrato superior a un año de servicio continuo con el mismo empleador.

Esta indemnización deberá ajustarse a lo convenido individual o colectivamente, siendo su monto superior a lo legal, en ausencia de este pacto, se regirá por lo establecido en el CdT vale decir, la última remuneración devengada con tope de trescientos treinta días, siendo a la vez, sustitutiva del aviso previo.

-DESPIDO INDIRECTO: Se utiliza cuando es el empleador quien incumple el contrato de trabajo, ante causales del Art. 160 N° 1, 5 o 7, se denomina también como “auto despido” y está regulada en el Art 171 del CdT., en este caso el trabajador debe comunicar por escrito a su empleador con copia a la inspección del trabajo y luego demandar al empleador a través los tribunales de justicia, en un plazo de sesenta días hábiles por despido indirecto. El juez determinará una sentencia definitiva, si ésta es favorable al trabajador, el empleador deberá cancelar las indemnizaciones de aviso previo y por años de servicio, con los correspondientes recargos legales del 80% por causales N° 1 y 5 del Art. 160, y de un 50% en los casos de causal N° 7 del Art. 160

según corresponda y si el tribunal rechaza la demanda interpuesta por el trabajador, se entenderá que éste ha configurado los efectos de una renuncia voluntaria.

Si este despido indirecto involucra una indemnización superior a diez ingresos mínimos mensuales, previo a la acción judicial se deberá interponer un reclamo ante la inspección del trabajo.

3.7 Clasificación de las IAS:

En términos generales la IAS, pueden clasificarse en tres tipos:

- a) Aquellas IAS legales: Correspondiente a las estipuladas en la ley para trabajadores con permanencia continua de un año o más con el mismo empleador con tope de once meses indemnizables.
- b) Aquellas IAS contractuales o convencionales: que corresponde a las convenidas entre las partes en contratos individuales o colectivos y que deben aportar beneficios superiores a los anteriores (IAS legales).
- c) IAS voluntarias: correspondiente a aquellas pagadas por mera liberalidad del empleador que superan los marcos legales o contractuales

3.8 Potestad tributaria ante las IAS:

Partiendo de la premisa, que por ley la potestad tributaria es la facultad privativa que tiene un Estado para cobrar impuestos a los ciudadanos y al que todos sus miembros deben adscribir y que le corresponde al SII la administración y fiscalización de todos los impuestos actuales y futuros, a continuación, se analizará la situación que afecta el pago de las IAS.

Como normativa general, las instrucciones del SII **frente al trabajador que percibe una IAS**, está regulada en el Art. 17 N°13 de la LIR, en donde se señalan aquellas indemnizaciones que serán consideradas como INR para el trabajador y que por tanto no serán gravadas con el IUSC del Art. 43° de la LIR. Entre estos ingresos podemos señalar: la asignación familiar, los beneficios previsionales, la indemnización por desahucio y la de retiro, éstas últimas de un mes de remuneración por cada año y fracción superior a seis meses de servicio continuo, sin tope de años.

Para aquellos trabajadores dependientes del sector privado se considerará INR el promedio de lo percibido en los últimos veinticuatro meses sin considerar gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias, con la salvedad de aquellas que deban pagarse por imperativo de la ley, o bien sean consideradas de carácter permanente, tales como el sobresueldo y la gratificación que se establecen en el Art. 47° del CdT, en dicha circunstancia serán consideradas como remuneración ordinaria. Este promedio se reajustará por IPC de acuerdo con la normativa del citado artículo.

Se considerará dentro de estas normas la indemnización por desahucio, aquellas que provengan de contratos colectivos y acuerdos que complementen, modifiquen o reemplacen a contratos colectivos existentes formalmente.

En todos los casos se debe entender que existe continuidad con el mismo empleador.

La normativa que regula la tributación **frente a la empresa que paga las IAS** impacta en la determinación de la RLI y se vincula directamente con su calidad de ser

gasto necesario (aceptado) o de un gasto rechazado situación que abordaremos más adelante.

3.9 Clasificación general de las rentas percibidas:

En Chile la hipótesis gravada con impuesto a la renta es un concepto muy amplio, el Art. 2° de la LIR la define como “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 atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

Seguidamente las rentas globales indicadas más arriba, por expresa normativa definida en el Art.17° la LIR se identifican ciertos ingresos como no constitutivos de rentas gravadas.

Luego la hipótesis gravada considera una clasificación de las rentas, en dos categorías: aquellas que tienen su origen en el capital denominadas rentas de primera categoría y aquellas cuyo origen se encuentra en el trabajo o la actuación personal denominada rentas de segunda categoría.

Esta AFE se abocará a los efectos de las IAS en las rentas de primera categoría que afecta a las empresas.



Con respecto a las rentas de segunda categoría están afectas a impuesto de retención mensual progresivo denominado IUSC, establecido en el Art. 43° de la LIR, no teniendo impuesto cedular específico a la categoría, y afectándose directamente en forma anual con IUSC o IGC anual Art. 52° LIR o IA Art. 58° LIR, eliminando previamente el efecto del impuesto de retención mensual debidamente reajustado.

De acuerdo con lo anterior la renta percibida por el trabajador determinará su afectación con impuestos en relación con la evaluación y análisis de la conformación de la base imponible que constituirá el pago de la IAS.

3.10 Efectos de la IAS en la determinación de la RLI:

Las IAS para las empresas que las pagan, constituyen un gasto que influye directamente en el cálculo de la RLI, específicamente en la determinación de los gastos necesarios y en algunos casos afectarán las deducciones al resultado, cuando su determinación quedare afectada por los numerales i. del inciso primero e i) del inciso tercero, del Art. 21, por tanto, su influencia en el cálculo de la RLI, establecida en los Art. 29 al 33 de la LIR, se esquematiza a continuación:

Esquema de determinación RLI (extraído y comprimido de Contreras & González (2004))⁵

Art. 29	ingresos brutos	+	
Art. 30	costos directos	-	
	Sub. Total Renta Bruta	=	
Art. 31	gastos necesarios	-	
	Sub. Total Renta Líquida	=	
Art. 32	corrección monetaria	+/-	
	Sub. Total Renta Líquida Ajustada		
Art. 33	Ajuste por agregados al resultado	+	
Art. 33	Ajuste por deducciones al resultado	-	
	Renta Líquida Imponible	=	

⁵ *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*, Editorial CEPET, Tercera edición, Santiago

3.10.1 Concepto de gastos necesarios:

De acuerdo con las interpretaciones sustentadas por el SII, corresponde a un sacrificio de recursos económicos que, sin tener el carácter de costo, dice relación con el funcionamiento y desarrollo de la empresa como una unidad productiva (Oficio SII N° 216 del 27.01.1999 y Oficio SII N° 1118 del 04.03.2004).

Requisitos para su aceptación como gasto:

1. Que sean necesarios (obligatorios e inevitables en apreciación de la autoridad fiscalizadora)
2. Adeudados o pagados
3. Acreditados fehacientemente ante el SII
4. Que correspondan al ejercicio
5. Que no hayan sido rebajado como costo
6. Que se relacionen con el giro o actividad de la empresa

Si bien el concepto de gasto necesario está definido en la LIR a través de los requisitos indicados precedentemente, los tribunales han buscado en la aplicación de justicia, una interpretación desprendida de: “la significación gramatical del vocablo “necesario”, esto es aquellos desembolsos en que precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la RLI que se pretende determinar” (Corte Suprema ROL N° 6380-2009).

3.10.2 Concepto de gastos rechazados:

La definición se desprende a contrario sensu del gasto aceptado, es decir, de la misma LIR considera gasto rechazado a aquellos que no cumplen los requisitos exigidos en la LIR en el Art. 31° para ser considerados un gasto necesario.

Estas partidas del Art. 33° N°1 de la LIR que ordenan su agregado a la RLI y que sean representativas de desembolsos efectivos, además deberá verificarse su afectación con el Art.21° de la LIR.

Al respecto se han ido estableciendo algunos criterios que dan origen a un gasto rechazado que tienen relación con las IAS como, por ejemplo: montos excesivos o desproporcionados, percibidos por personas que puedan influir en su determinación, ajenos al giro, voluntarios, vinculados a operaciones de otros ejercicios, entre otros.

3.10.3 La tributación de los gastos rechazados:

Los gastos rechazados deberán en primer término agregarse a la base imponible del IDPC debidamente actualizados, esto para neutralizar el efecto en resultados que su contabilización como pérdida ha provocado, y además seguir las siguientes reglas (Circular del SII N° 45 del 23.09.2013).

Posteriormente si el gasto rechazado beneficia al socio, accionista o empresario individual, dicho gasto se deberá deducir en la determinación RLI (Art 33° N° 2 letra c) y deberá gravarse directamente por el responsable del Impuesto final, agregándose a su base imponible del IGC o IA más una tasa castigo del 10%, numeral i) del inciso tercero del Art. 21° . de la LIR.

Si no es posible identificar como beneficiario del gasto rechazado al socio, accionista o empresario individual, que es lo regular ya que normalmente el pago lo recibe un trabajador no relacionado, luego será la empresa como contribuyente del IDPC quien deberá rebajar dicho monto en la determinación de la RLI , pagando un 40% (Art 33° N°2 letra c) sobre el monto determinado, de acuerdo al numeral i. inciso primero del Art. 21°. de la LIR, en este último caso la empresa se queda con el gasto rebajando de su la base imponible del IDPC y pagando una tasa equivalente definitiva del 15% o 13% sobre el gasto rechazado afecto al Art. 21°, dependiendo del régimen que corresponda al contribuyente 14° A) o 14° B) de la LIR.

En la tabla del **ANEXO A** se muestra el efecto del gravamen efectivo en la empresa, cuando ésta debe pagar el impuesto castigo del 40% sobre el gasto rechazado efectivamente pagado.

3.10.4 Gasto regulado para las IAS:

En materia de gastos aceptados, adicionalmente a los requisitos generales del Art. 31° de la LIR, el legislador ha identificado, definido y regulado en forma adicional doce conceptos de gastos como aceptados expresamente, dentro de los cuales el N° 6 corresponde a las remuneraciones, el numeral citado se refiere aquellas remuneraciones que siendo obligatorias se computan sobre base devengada o percibida y aquellas voluntarias que se computan sobre una base percibida o pagada.

Se regula a su vez los sueldos empresariales del propietario o socio con tope máximo imponible (78,3 UF año comercial 2018), además de fijar el tratamiento de las becas de estudio.

3.10.5 Propuesta de modernización tributaria:

El proyecto de modernización tributaria presentado por la actual administración, y que pudieran tener algún efecto sobre las materias tratadas, dicen relación con:

En primer lugar, la **nueva redacción del Art. 31° inciso primero de la LIR**, que siguiendo la línea anterior establece requisitos de aceptación, para los gastos a deducir de los ingresos brutos en los siguientes términos:

Nuevos requisitos del gasto del Art. 31° LIR con reforma:

- a. Que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiéndose por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios.
- b. Que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso.
- c. Que no hayan sido rebajados en virtud del Art. 30° (como costo directo)
- d. Que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente
- e. Que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos.
- f. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

Lo nuevo que se plantea en el proyecto, es la aceptación de los gastos cuando en general sean de interés de la empresa, incluyendo incluso aquellos de carácter voluntario, ampliando enormemente el concepto de aceptación del gasto, además plantea normas de control, en relación con que se trate de gastos lícitos, no dolosos y la razonabilidad de su monto.

En segundo lugar, **la nueva redacción del gasto regulado del Art. 31° N°6 de la LIR**, incorpora un inciso específico referido al tratamiento de remuneraciones que afectan a trabajadores vinculados a grupos empresariales, tratándose de reorganizaciones societarias o de funciones, incluyendo los procesos de toma de control o traspaso dentro de grupos económicos, que contemplen el traslado de trabajadores dentro de un mismo grupo empresarial, sin haber existido un finiquito, entendiendo la existencia de continuidad laboral, reconociendo el nuevo empleador los años de servicio prestados a otras empresas del grupo, procediendo la deducción como gasto el correspondiente pago de las IAS considerando proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde hayan prestado efectivamente los servicios.

Con lo expresado anteriormente, surge un nuevo concepto de grupo empresarial, el que se encuentra definido en el también propuesto nuevo Art. 8° N°14 del CT. asociando directamente su definición a aquella del inciso segundo del Art. 96° de la ley 18.045 del mercado de valores, donde se han establecido que corresponden al conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a

éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

Forman parte de un mismo grupo empresarial:

a) Una sociedad y su controlador;

b) Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y

c) Toda entidad que determine la Superintendencia considerando la concurrencia de una o más de las siguientes circunstancias:

1. Que un porcentaje significativo del activo de la sociedad está comprometido en el grupo empresarial, ya sea en la forma de inversión en valores, derechos en sociedades, acreencias o garantías;

2. Que la sociedad tiene un significativo nivel de endeudamiento y que el grupo empresarial tiene importante participación como acreedor o garante de dicha deuda;

3. Que la sociedad sea miembro de un controlador de algunas de las entidades mencionadas en las letras a) o b), cuando este controlador corresponda a un grupo de personas y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial, y

4. Que la sociedad sea controlada por uno o más miembros del controlador de alguna de las entidades del grupo empresarial, si dicho controlador está compuesto por más de una persona, y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial.

3.11 Identificación de algunas materias controvertidas en las IAS:

Existe controversia en el tratamiento de diversos conceptos, que deben ser considerados en la determinación del monto de la IAS, tanto desde el punto de vista tributario y como del punto de vista laboral sustentada por la DT, inclusive entre estas y los fallos de los tribunales de justicia, principalmente basados en:

- El concepto de remuneración a ser considerado en su cálculo: horas extraordinarias, colación y movilización, bono devengado en más de un periodo y pagado íntegramente con retraso, gratificación mensual, Seguros de vida y complementarios de salud, entre otros
- El problema que surge por apreciación del concepto de continuidad laboral contenidas en contratos individuales y colectivos, relacionadas con antigüedad para diferentes empleadores continuadores.
- El finiquito por mutuo acuerdo de las partes, y la situación de las actas de conciliación, avenimiento o transacción, teniendo en cuenta la temporalidad en la contabilización del gasto.

3.12 Principio de la legalidad:

En Chile, específicamente en los temas tributarios, las obligaciones principales, o sea, aquellas que tienen que ver con el pago de impuestos, tienen una garantía constitucional de legalidad, es decir, sólo pueden ser establecidas mediante una ley, y además de iniciativa exclusiva del presidente de la república a través del correspondiente mensaje presidencial, así, solo ley puede crear impuestos, no se

extendiendo su alcance a otras instancias tales como las interpretaciones del SII los que pudieran tener efectos tributarios más allá de la ley.

La promulgación de la ley (mandato presidencial para su cumplimiento) y su publicación (en el Diario Oficial), darán inicio a su vigencia en los plazos que Art. 3 del CT ha establecido con la ficción del conocimiento de la ley.

La ficción del conocimiento de la ley manifiesta que “nadie podrá alegar ignorancia de la ley después que esta haya entrado en vigencia” (Art. 8 CC)., sin perjuicio de lo anterior existe la posición de que “si bien es cierto que nadie puede alegar ignorancia de la ley, si se podría alegar error en la interpretación de la ley, porque el error no es sinónimo de ignorancia (Vergara, 2010)⁶, en la misma línea se manifiesta que la ignorancia supone un desconocimiento de la realidad jurídica y que el error supone un conocimiento imperfecto de la realidad jurídica, existe pero es imperfecto.

Considerando el complejo escenario de la norma tributarias sobre administración, clasificación y determinación de los impuestos en Chile, hace que su interpretación errónea sería lógicamente más factible, que la ignorancia, incluso teniendo en cuenta materias tan recurrente como las IAS, donde los llamados a la fiscalización tributaria (SII) y laboral (DT) no se han puesto de acuerdo en determinadas interpretaciones de la norma generando falta de certeza para el contribuyente.

3.13 La forma de interpretación de la ley:

Se debe aclarar que el llamado a interpretar en términos generales la ley, de acuerdo con el Art. 3 del CC, es el propio legislador y de un modo generalmente obligatorio, por otro lado los jueces en la jurisdicción de su territorio no pueden hacer

⁶ *Derecho Civil y Planificación Tributaria*, CET. Universidad de Chile, primera edición Santiago.

interpretaciones de carácter general, sino que únicamente en las causas y circunstancias en que actualmente se pronuncian, así las cosas, “en una misma Corte y en un mismo momento, una Sala puede fallar A y la otra puede fallar B” (Vergara, 2010)⁷

Las interpretaciones administrativas sostenidas por el SII, se debe entender que no son taxativamente obligatorias para los contribuyentes, por cuanto ellas se pueden reclamar, por ejemplo, cuando ocurre un reclamo de una liquidación presentada ante el tribunal tributario y aduanero, para que sea este tribunal de justicia el que haga la correcta interpretación de la ley y determine las obligaciones y responsabilidades de las partes involucradas.

Es precisamente en materias de pago de IAS donde encontramos la presencia casuística con interpretaciones diversas no solo entre la administraciones tributarias y laborales sino entre estas y los tribunales de justicia como ocurre con las IAS por error de causal, todo esto a pesar de su importancia y frecuencia relativa.

3.14 Principio de la relatividad de los fallos:

Los fallos de los tribunales sólo ejercen su obligatoriedad para las partes que intervienen, no generando por tanto normativa de carácter general, que represente algún grado de obligación para el resto de los contribuyentes, por lo tanto, se refieren a las determinadas circunstancias y afectan únicamente a las partes del juicio.

De lo anterior se desprende que los fallos no fijan precedente de general aceptación y con regularidad no tienen como efecto el cambio de criterio de parte del SII

⁷ *Derecho Civil y Planificación Tributaria*, CET. Universidad de Chile, primera edición Santiago.

o de la DT, más bien constituye un antecedente y en el caso de aquellos de la Corte Suprema pudieran tan solo mostrar una tendencia con fallos en el mismo sentido.

4. DESARROLLO DEL SUBTEMA 2

Los análisis realizados en el marco teórico, referido a las IAS pagadas por las empresas, permiten establecer los fundamentos de los subtemas propuestos y constituir las hipótesis de trabajo que son la base y sustancia de esta AFE.

Es así como en esta parte se aspira verificar si la nueva normativa propuesta sobre gasto aceptado del Art. 31 inciso primero de la LIR y de tratamiento del gasto regulado del Art. 31 N° 6 de la LIR, a que se refieren a los pagos de IAS, viene a dar solución a las controversias detectadas.

El objetivo es buscar certeza jurídica en el tratamiento de las IAS considerando el efecto relativo de las sentencias, es decir, ellas no representan cambios de criterio, sino la interpretación judicial que resuelve un conflicto particular respecto de las partes intervinientes.

Se realizará un escrutinio a la normativa propuesta en el proyecto de modernización tributaria, para verificar los nuevos requisitos y su alcance, comparándolo con la normativa vigente tanto para el gasto necesario como para el gasto regulado y observar si se resuelven las asimetrías detectadas.

En resumen, comparación y análisis de la normativa vigente versus la propuesta de modernización y analizar sus alcances en estas materias.

En primer lugar se realizará un análisis comparativo de la normativa vigente versus la propuesta de modernización en relación directa con los conceptos de gasto aceptado de acuerdo a sus requisitos generales establecidos en el Art. 31° inciso primero y aquella referida a los gastos regulados, también llamados gastos especiales, contenidos en el inciso cuarto del mismo Art. 31° numeral 6, referido específicamente a sueldos, salarios y otras remuneraciones.

En segundo lugar se cotejará si la nueva normativa viene a resolver los temas que presentan asimetrías, siempre desde el punto de vista de los efectos en la empresa que es el objetivo principal de este subtema.

Finalmente se desarrollarán algunas conclusiones en relación a los temas involucrados, proceso desarrollado y se resolverá la confirmación o no de la hipótesis de trabajo, que centra su atención en el proyecto de modernización, de esta forma se podrá concluir basado en los análisis anteriores. Adicionalmente y dado que las diferencias pudieran generar un gasto rechazado pagado, se verificará la pertinencia de aplicar el impuesto único del Art. 21° inciso primero o inciso tercero.

4.1 Comparación de normativa vigente con la propuesta de modernización:

En la primera parte de esta AFE se identificaron y seleccionaron casos controversiales recurrentes, que han generado asimetrías en los escenarios laborales y tributarios, donde se desarrolla el tema de IAS, siempre desde el punto de vista de la empresa que las paga, así la problemática se reduce a la consideración de ¿cuándo este gasto por IAS será aceptado? o al contrario, se constituirá en un gasto rechazado, ya que bajo la normativa vigente, por ejemplo, su calificación como gasto voluntario no supera la barrera de la necesidad del gasto y se estima rechazado.

Para desarrollar un estudio comparativo y sistemático de las normativas generales sobre gasto aceptado contenidas en el Art. 31° y de las disposiciones sobre gasto especial del Art. 31° numeral 6, se realizó un paralelo entre la normativa vigente y la propuesta de modernización, (ver **ANEXOS B y C**), y posteriormente un análisis más específico, donde se destacan consideraciones relevantes de los cambios legislativos

propuestos, que tendrán efectos sobre la calificación vista desde los requisitos generales y desde la norma específica que lo regula, allanando de esta forma el camino a la segunda parte de este trabajo donde se desarrollará la verificación del avance normativo de la propuesta de modernización en relación a resolver estas controversias, usando estos análisis como el sustento técnico de lo que allí se resuelva, el objetivo no es hacer un análisis crítico de la normativa propuesta sino, más bien, identificar los cambios normativos que podrían impactar en este singular gasto de IAS, siempre desde el punto de vista de la empresa que las paga.

4.1.1 Comparación normativa vigente y proyecto de modernización Art. 31° inciso primero:

En relación al inciso primero del Art. 31° de la LIR, cuyo comparativo se adjunta en el **ANEXO B**, se producen cambios profundos y significativos en los requisitos para la aceptación del gasto, destacándose los siguientes aspectos:

1.- Se reemplaza en la determinación de la RLI el concepto de “gasto necesario para producirla...” por una expresión que requiere para la aceptación del gasto, que estos “se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro...”, es decir, claramente se produce una ampliación de las expectativas de aceptación de los gastos, ya que las interpretaciones del concepto de necesidad actualmente es asociado en forma restrictiva como aquellos gastos que son indispensables, obligatorios e inevitables para producir la renta gravada, línea interpretativa que se ha seguido tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional. Por tanto, de producirse el cambio legislativo por esta vía importaría más la vinculación del gasto con el desarrollo del giro (directa o indirectamente), que con la generación de una renta gravada, incluyendo como guía

interpretativa gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios requiriendo solamente que sean de interés de la empresa para el desarrollo de sus operaciones.

2.- Como una forma de control dado lo expuesto en el número anterior, se incorpora un requerimiento adicional, respecto del monto del gasto, exigiendo que éstos sean “razonables” en una suerte de evaluación caso a caso “atendidas las circunstancias particulares del caso”, sin considerar que el concepto razonable, ya por sí mismo, genera un ruido interpretativo disonante, en cualquier caso debe entenderse que el concepto de “razonable” es más amplio que el de “necesarios”.

3.- La propuesta elimina el requisito de asociación del gasto al periodo o ejercicio comercial correspondiente, centrando su interés a través de la letra d) del propuesto nuevo inciso primero del Art. 31°, solamente al pago o adeudo, de esta forma refundiendo los conceptos de “que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente” sin separar explícitamente, una referencia al tiempo en que los gastos correspondientes efectivamente se devengaron.

4.- Se plantea un nuevo requisito para los gastos y es: “que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos.”. lo que puede plantear una dificultad interpretativa de la norma, por la existencias de diversas dudas respecto a los concepciones de la palabra “causa”, incluso en la determinación del “dolo” , si se trata de uno dolo civil o penal y si se requiere de un pronunciamiento judicial de un juez de la justicia ordinaria o de un juez tributario que lo califique. Igualmente supone un problema de fiscalización puesto que en la práctica se está solicitando como requisitos la causa

licita y origen no doloso, conceptos que son de uso habitual en materia del derecho civil y que podrían entrapar o entrabar los procesos mientras se logra establecer la causa lícita y el origen no doloso, requiriéndose un pronunciamiento al respecto y que sin duda podría ser objetado, demorando los procesos de revisión y conclusiones de auditorías tributarias.

5.- En relación al requerimiento de que los gastos para su aceptación deben justificarse fehaciente ante el SII, el proyecto amplía esto “a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos”, un cambio encaminado a regular la actuación fiscalizadora haciendo una guía interpretativa en su redacción que modifique especialmente algunas prácticas administrativas restrictivas en la prueba y su valoración.

6.- Finalmente el requisito referido a que no hayan sido rebajados como costo directo de acuerdo con el Art. 30°, no presenta cambios y se mantienen en las mismas condiciones anteriores a la propuesta.

4.1.2 Comparación normativa Art. 31° Número 6:

Respecto del numeral 6 del Art. 31°, en el **ANEXO B**, se visualizan los cambios propuestos al comparar la norma vigente y la propuesta de modernización, destacando algunos cambios importantes, y que modifican la perspectiva que el legislador mantenía respecto de estos gastos regulados por sueldos, salarios y otras remuneraciones, de esta forma se destacan los siguientes:

1.- Se le incorpora a todos los gastos especiales numerados en el Art. 31°, el cumplimiento adicional de los requisitos generales del inciso primero del artículo, en los siguientes términos “Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables, estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo:...” lo que representa una posible confusión en la interpretación del cumplimiento de este requerimiento ya que su redacción los indica como adicionalmente solicitados, situación que seguramente llevará a controversias y litigios por un buen tiempo hasta conseguir su adecuación interpretativa.

2.- Concretamente en materias de sueldos, salarios y otras remuneraciones se proponen cambios que tienden a flexibilizar el reconocimiento o aceptación del gasto, eliminando los requisitos de proporcionalidad, uniformidad y de universalidad por un criterio más amplio: “siempre que guarde relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa” además y como guía interpretativa se detalla la factibilidad de rebajar gastos por asignaciones tales como movilización, colación, viáticos, gastos de representación, participaciones, gratificaciones e indemnizaciones. Finalmente en materia de pagos voluntarios por estos conceptos se precisa para su aceptación la condición de su pago o abono en cuenta y que se retengan los impuestos correspondientes.

3.- El proyecto de modernización también pretende eliminar, en relación al sueldo empresarial que se asigne él o los dueños de la empresa, la precisión del límite aceptación de gasto, que hoy es hasta el tope máximo imponible, por un concepto

bastante más flexible como el de remuneración “razonablemente proporcionada”, estableciendo parámetros de valoración tales como “la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital” y que además sean consideradas rentas del Art. 42° número 1.

4.- Finalmente se propone una especificación en materia de procesos de reorganización empresarial que representen movilidad de trabajadores intragrupo, pero con RUT distinto, entendiéndose a la empresa como una unidad de negocios distinta a los dueños, y por tanto se reconoce la factibilidad de considerar la continuidad laboral, en donde se aceptará como gasto las indemnizaciones que se paguen al término de la relación laboral y que se determinen “proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde se hayan prestado efectivamente los servicios”, lo que simplifica la calificación de un gasto que había sido cuestionado tanto en sede administrativa como judicial.

5.- Complementariamente a estas normas en análisis comparativo, y relacionadas con pago de remuneraciones, o indemnizaciones, se elimina el rechazo del gasto por remuneración para el o la cónyuge del contribuyente, entendiéndose que pasaría a ser un gasto aceptado al excluirse la norma que lo agregaba, como gasto rechazado, contemplada en la letra b) del N°1 del Art. 33°, permaneciendo el rechazo sólo para las remuneraciones de los hijos del contribuyente no emancipado (solteros menores de 18 años), lo que también representa una flexibilidad adicional al tratamiento vigente. Se destaca finalmente la norma propuesta por el proyecto en el nuevo número 14 del Art. 31° que en su inciso final establece que de existir pagos con motivos de transacciones judiciales o extrajudiciales se considerará gastos aceptados los acuerdos que suscriban

las partes no relacionadas, lo que abre en materia de IAS la factibilidad de rebajar los recargos en juicios, avenimientos y conciliaciones, materia que requiere de un estudio y de verificar la interpretación que se hará en sede administrativa y judicial, dado un claro tenor literal de la norma tal como se plantea.

4.2 Análisis del alcance de la normativa del proyecto de modernización del en relación con las asimetrías detectadas en el tratamiento de las IAS.

En materias de pago de IAS se identificaron en la primera parte algunas desigualdades en el tratamiento desde el punto de vista del SII y de la DT, en esta parte se verificará si el avance normativo propuesto en el proyecto de modernización, viene a corregir o disipar tales asimetrías o ellas permanecen aun con los cambios en régimen.

4.2.1 Temporalidad del gasto de IAS surgidas en conciliaciones o avenimientos originados en despidos injustificados o en caso de autodespido o despido indirecto.

La política interpretativa del SII rechaza los gastos que no estén asociados al periodo, situación que la norma propuesta no considera, ya que en la letra d) del inciso primero del Art. 31° propuesto se plantea como requisito fundamental solo el periodo del pago o adeudo⁸ (antes de esto existe solo una expectativa) y que por tanto se resuelve el problema de temporalidad, por otro lado si el análisis se basa en que su pago se desprende de una demanda cuya resolución se establece en un fallo o en acta de conciliación, sería un gasto aceptado y los excesos por recargos podrían tratarse como gasto voluntario y como estos son en interés de la empresa o para el desarrollo del giro,

⁸ Tratado en el punto 4.1.1 N° 3 anterior

no representarían una objeción su registro como gasto⁹, además considerando que se podría tratar de un acuerdo entre partes no relacionadas, operaría su aceptación por el nuevo Art. 31° Número 14 inciso final¹⁰. Finalmente la eliminación de los requisitos de proporcionalidad, uniformidad y universalidad flexibiliza su requerimiento, a sólo su pago o abono en cuenta para su aceptación¹¹, atendiendo más a la naturaleza e importancia relativa de los servicios prestados por el trabajador.

4.2.2 Monto del gasto por IAS que incluye las asignaciones de Colación y movilización

El problema de asimetría, como se explicó en la otra parte, lo plantean las distintas interpretaciones del concepto de remuneración que ha de ser considerada, donde el SII. tiene una visión mas restrictiva apegada a la definición legal del concepto, bajo la normativa de modernización dichos pagos se encuentran directamente aludidos como parte del gasto aceptado del Art. 31° N° 6, siempre que guarden relación directa con la naturaleza de las actividades desarrolladas por los trabajadores de la empresa¹², y en la medida que sean razonables¹³, por lo tanto se concluye que tal asimetría no prevalecería en tanto se mantengan los parámetros flexibles que incluso no atienden a criterios de proporcionalidad, uniformidad y universalidad, sino que priman los intereses propios del desarrollo de las operaciones de la empresa.

9 Tratado en el punto 4.1.1 N°1 anterior

10 Tratado en el punto 4.1.2 N°5 anterior

11 Tratado en el punto 4.1.2 N° 2 anterior

12 Tratado en el punto 4.1.2. N°2 anterior

13 Tratado en el punto 4.1.1 N°2 anterior

4.2.3 Efectos de la continuidad laboral ante cambios de empleador y con reconocimiento de antigüedad

Según la DT, la movilidad laboral que pueden producir los cambios en la propiedad no pueden significar pérdida de derechos adquiridos por los trabajadores, sin perjuicio de ello la norma tributaria, hasta ahora, sólo acepta como gasto lo devengado con el último empleador, esta materia representa una clara muestra de los distintos intereses que prevalecen, siendo fundamental acá la conciliación de la disposición tributaria con aquellas establecidas en el Art. 4° inciso segundo del CdT y que con el nuevo inciso final del Art. 31° N° 6 del CT, viene claramente ha constituir un gasto aceptado ya que se ha configurado sólo un cambio en la propiedad que no afecta la continuidad laboral como principio rector de protección y que por ende su obligación de pago genera un gasto aceptado que afecta la base de los impuestos¹⁴.

4.3 Conclusiones al subtema.

En el cierre de este subtema se establece que los alcances de la nueva normativa planteada permiten resolver las diferencias de criterio detectadas, sin perjuicio de tener que esperar si estos cambios normativos literales son interpretados en sede administrativa o judicial con la flexibilidad que las guías interpretativas están sugiriendo, o bien se mantendrá el histórico carácter restrictivo que se ha seguido hasta ahora en sus actuaciones.

De ser aprobados los cambios propuestos, se prevé un cambio de paradigma en la calificación de los gastos, lo que enriquecerá una discusión técnica y el verdadero

¹⁴ Tratado en el punto 4.1.2. N°4 anterior

sentido de los gastos como elementos contributivos a la generación de resultados en las empresas, y donde las IAS legales, aquellas pactadas en virtud de un contrato individual o colectivo o en un convenio colectivos que modifique, complementen o reemplacen estipulaciones de un contrato colectivo, bajo condición sine qua non, que se encuentren pagadas o puestas a disposición de los trabajadores desvinculados, deberían ser aceptada como gasto independientemente de los efectos tributarios que regulan la percepción de tales monto por los trabajadores.

La calificación de las IAS como voluntarias o de mera discrecionalidad del pagador, hoy son interpretadas como una donación y por tanto un gasto rechazado, el que se grava con un 40% por disposición expresa del Art. 21° i. inciso primero, y de donde se puede concluir finalmente que estos gastos rechazados terminan siendo tratados como un gasto aceptado al permitir su rebaja para liberarlos del IDPC y afectarlos con el impuesto sanción del 40%.

Por último, el proyecto de modernización tributaria intenta restablecer una garantía constitucional, en donde los impuestos deben establecerse en proporción a las rentas, y por tanto, se centra el interés en gravar la renta generada en la empresa y no indirectamente el ingreso, a través, del cuestionamiento permanente de los gastos que se realizan en interés del desarrollo, mantenimiento y continuidad del giro de la empresa.

5. BIBLIOGRAFÍA

5.1 BIBLIOGRAFÍA BASE:

1. Contreras U, H., & González S, L. (2004). *Curso práctico de impuesto a la renta* (3rd ed., pp. 233-237). Santiago, Chile: Cepet.
2. Deveali, M. (1948). *Lineamientos de derecho del trabajo* (p. 143). Buenos Aires: Argentina.
3. SII, Circular N° 45 del 23.09.2013
4. SII, Oficio N° 1118 del 04.03.2004
5. SII, Oficio N° 216 del 27.01.1999
6. Thayer, W., & Novoa, P. (2010). *Manual de derecho del trabajo* (5th ed., pp. 57-61). Santiago: Ed. Jur. de Chile.
7. Vergara Hernández, S. (2010). *Derecho civil y planificación tributaria* (1st ed., pp. 4, 7). Santiago, Chile: Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.
8. Walker Errázuriz, F. (2003). *Derecho de las relaciones laborales* (1st ed., pp. 143, 375). Santiago, Chile: Editorial Universitaria.

5.2 Otros Materiales de Consulta:

- Circular N°10 del 02 de febrero 1999
- Circular N°18 de 17 de febrero 1976
- Circular N°29 del 17 de mayo 1991
- Circular N°73 del 27 de noviembre 1997
- Colombo, J. (1997). *Los Actos Jurídicos Procesales*. Santiago, Chile: Editorial jurídica de Chile.
- Corte Suprema Rol N°12282-13, sentencia 07.10.2013
- Corte Suprema Rol N°3266-2015, sentencia 18.04.2019

- Corte Suprema Rol N°4196-2010, sentencia 28.10.2010
- Corte Suprema Rol N°4560, sentencia 09.04.1987
- Humeres, H. (2013). *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social* (18th ed.). Santiago, Chile: Editorial jurídica de Chile.
- Oficio N° 009 del 05.01.201
- Oficio N° 038 del 09.01.2006
- Oficio N° 1118 del 04.03.2004 (Referencia 5)
- Oficio N° 1372 del 27.04.2009
- Oficio N° 216 del 27.01.1999 (Referencia 5)
- Oficio N° 2566 del 08.06.2004
- Oficio N° 2999 del 28.07.1999
- Oficio N° 359 del 26.02.2010
- Oficio N° 575 del 17.02.2000
- Oficio N° 648 del 09.04.2018
- Oficio N° 684 del 18.03.1999
- Oficio N° 7364 del 15.02.2017
- Oficio N° 988 del 12.06.2014
- Ordinario DT N° 0271/001 del 20.01.2015
- Ordinario DT N° 2745/042 del 09.07.2009
- Ordinario DT N° 3553/0273 del 03.08.1998
- Ordinario DT N° 4152/0202 del 10.12.2002
- Ordinario DT N° 4466/0308 del 21.09.1998

- Ordinario DT N° 4870/281 del 21.09.1999
- Ordinario DT N° 4967/281 del 11.12.2014
- Ordinario DT N° 6017/310 del 09.10.1997

6. ANEXOS

6.1 ANEXO A: Efecto de un gasto rechazado gravado con Art. 21°

Detalle	Empresa 14 A)	Empresa 14 B)
Resultado balance (Incluye gasto rechazado por 100)	0	0
(+) RLI por gasto rechazado	100	100
(-) RLI por gasto rechazado afecto al Art 21	(100)	(100)
RLI determinada	0	0
IDPC	0	0
Impuesto Art. 1 inciso primero sobre gasto rechazado	40	40
Ahorro de IDPC sobre el gasto rebajado	25	27
Impuesto que afecta el gasto rechazado	15	13
Efecto porcentual del gasto rechazado	15%	13%

Fuente: elaboración propia

6.2 ANEXO B: Comparación normativa Art. 31° inciso primero:

Norma Vigente	Proyecto de Modernización
<p>La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla 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. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. Tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores.</p>	<p>La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento, "No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, mediante resolución fundada".</p>

6.3 ANEXO C: Comparación normativa Art. 31° Número 6:

Norma Vigente	Proyecto de Modernización
<p data-bbox="196 373 786 470">Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:</p> <p data-bbox="196 558 224 579">...</p> <p data-bbox="196 655 786 1142">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</p> <p data-bbox="196 1285 786 1705">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.</p> <p data-bbox="196 1734 786 1887">No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne al empresario individual, que efectiva y</p>	<p data-bbox="813 373 1414 600">Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo:</p> <p data-bbox="813 638 841 659">...</p> <p data-bbox="813 680 1414 772">6°.- Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales.</p> <p data-bbox="813 802 1414 1222">Se aceptarán como gasto las asignaciones de movilización, alimentación, viático, las cantidades por concepto de gastos de representación, participaciones, gratificaciones legales y contractuales e indemnizaciones, como así también otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza, siempre que los mismos guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa. Tratándose de pagos voluntarios por estos conceptos, se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y se retengan o paguen los impuestos que sean aplicables.</p> <p data-bbox="813 1306 1414 1726">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.</p> <p data-bbox="813 1755 1414 1887">No obstante disposición legal en contrario, para fines tributarios, se aceptará como gasto la remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior, que se asigne al</p>

permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1.

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y sean a juicio de la Dirección Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.

socio, accionista o empresario individual que efectiva y permanentemente trabaje en el negocio o empresa. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1.

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y se encuentren, por su naturaleza, vinculadas directa o indirectamente al desarrollo del giro.

En el caso de reorganizaciones de grupos empresariales, sea que consistan en reorganizaciones societarias o de funciones, incluyendo los procesos de toma de control o traspasos dentro de grupos económicos, que contemplen el traslado total o parcial de trabajadores dentro de un mismo grupo empresarial, sin solución de continuidad laboral, en que se reconozcan por el nuevo empleador los años de servicio prestados a otras empresas del grupo, procederá la deducción como gasto el pago de las indemnizaciones que correspondan por años de servicio al término de la relación laboral, proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde se hayan prestado efectivamente los servicios.