



**“Análisis Comparativo de la Tributación de las Rentas del
Artículo 42 N°1 y del Artículo 20 N°5 de la Ley de Impuesto a La
Renta: Mirada desde la perspectiva de la equidad horizontal”**

Parte I

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

**Alumno: Saúl Melinao Gutiérrez
Profesor Guía: José Yáñez Henríquez**

Santiago, noviembre de 2016

Agradecimientos:

A mis padres, Miriam Gutiérrez Gutiérrez y Jorge Melinao Lagos, quienes son los principales promotores de mis metas. Todo lo que soy hoy se los debo a ellos.

RESUMEN EJECUTIVO.

El objetivo de la presente obra es realizar una comparación, desde el punto de vista de la equidad horizontal, de la carga tributaria del contribuyente del Impuesto Único de Segunda Categoría y del contribuyente que opta por tributar sus ingresos bajo el sistema del Impuesto de Primera Categoría, para desembocar en el Impuesto Global Complementario. Lo anterior conlleva a una conclusión con diversas aristas que no nos permite ser categórico respecto a un sistema tributario con otro, pero sí a diversas proposiciones.

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN.	1
2.- ASPECTOS METODOLÓGICOS.	13
A.- CONSIDERACIONES.	13
B.- HIPÓTESIS DE TRABAJO.	14
C.- METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.	15
D.- DISCUSIÓN BIBLIOGRÁFICA.	16
E.- OBJETIVOS.	16
F.- DETECCIÓN DEL PROBLEMA Y PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.	18
3.- REMUNERACIONES E IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA.	20
A.- INTRODUCCIÓN.	20
B.- TRABAJADORES Y RELACIÓN LABORAL.	21
C.- REMUNERACIONES EN EL CÓDIGO DEL TRABAJO.	23
D.- ELEMENTOS DE LAS REMUNERACIONES.	25
E.- TRIBUTACIÓN Y REMUNERACIONES.	28
4.- INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE REMUNERACIONES Y NO AFECTOS AL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA.	32
A. INTRODUCCIÓN.	32
B. INGRESOS NO REMUNERACIONALES, DESCRIPCIÓN, NATURALEZA JURÍDICA Y EFECTO PATRIMONIAL EN EL TRABAJADOR.	35
<i>B.1.- Cuestiones preliminares.</i>	35
<i>B.2. Ingresos no remuneracionales recibidos del empleador.</i>	36
<i>B.2. Ingresos no remuneracionales no recibidos del empleador.</i>	44

1.- INTRODUCCIÓN.

Para algunos pensadores, especialmente la escuela española¹, la justicia tributaria es vista como el cumplimiento del deber constitucional de contribuir con el financiamiento de los gastos públicos. Este simple enunciado constituye una de las grandes inquietudes que nos llevó a plantearnos algunas dudas y cuestiones, a fin de emprender el presente trabajo.

En la construcción de ese deber, la dogmática ha sustentado ese enunciado a partir de ciertos principios sobre los que se funda, tales como la no confiscatoriedad de los impuestos, el carácter progresivo de los mismos, la igualdad que el sistema impositivo debe mostrar y, por cierto, la capacidad económica de los contribuyentes, especialmente desde la perspectiva de la equidad horizontal, la cual postula que dos o más contribuyentes con la misma capacidad de pago deben pagar la misma cantidad de impuesto.

En este estudio se realiza una comparación entre dos contribuyentes de la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante también la LIR, cuyas bases impositivas son iguales, pero

¹MASBERNAT, Patricio. Reglas y Principios de Justicia Tributaria: Aportes del Derecho Español al Derecho Comparado. RDUCN, Coquimbo, v. 20, n. 1, p. 155-191, 2013. Disponible en http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007&lng=es&nrm=iso

son enfrentados a dos impuestos finales distintos. En función de lo anterior, desde ya hacemos presente que nuestro análisis radica en rentas del capital versus trabajo.

Por una parte, se consideró un trabajador contratado con un sueldo que tributa con Impuesto Único de Segunda Categoría. Por otra parte, se consideró un contribuyente que optó por tributar con Impuesto de Primera Categoría, sobre la base de renta efectiva, sometida a contabilidad completa, con determinación de balance tributario.

El presente estudio considera como base la igualdad de ingreso de ambos contribuyentes, tomando como supuesto que uno de ellos tributa mediante el Global Complementario de acuerdo a su liquidación de sueldos, y el otro tributaría según las normas del Impuesto de Primera Categoría como empresario individual, EIRL o SPA, según estime conveniente.

Esta comparación no analiza el escenario de la reliquidación de impuestos, en los escenarios de un mismo trabajador con dos empleadores, ni un trabajador con un empleador y una empresa, etc. Solamente se lleva a cabo un análisis respecto a contribuyentes con el mismo ingreso en dos formas de tributación distintas. Tampoco analiza supuestos de gastos asociados a la primera categoría ni sueldos empresariales que permitan rebajar la base imponible.

El enfoque de la equidad horizontal implica determinar cómo el sistema tributario determina la carga impositiva de dos contribuyentes, con ingresos iguales, pero afectos a dos impuestos distintos.

Académicamente surgen ciertas cuestiones de orden general, que suelen inspirar miradas y posiciones, que nos pueden inducir en primer momento a emitir juicios. Por ejemplo, que el sistema impositivo en general, es absolutamente discriminador e injusto con los trabajadores dependientes, que sin perjuicio de que existe un tramo donde los mismos no pagan el correspondiente impuesto, estos se encuentran privados de ciertos derechos o prerrogativas, que no hacen más que acentuar el carácter excluyente y perjudicial con los mismos.

En efecto, el grueso de los trabajadores dependientes (66,6% aproximadamente) se encuentran exento del Impuesto Único de Segunda Categoría, según distribución de la renta por tramos señalados por el Informe de Resultados Octava Encuesta Laboral, para el año 2014², por cuanto sus remuneraciones no superan el primer umbral del artículo 43 de la LIR³. Sin embargo, también encontramos un tramo exento en el Impuesto Global Complementario, por lo cual, ese beneficio no es exclusivo para contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría, sino más bien un beneficio de orden general para ese tramo de ingresos entre todos los contribuyentes.

²Informe de Resultados Octava Encuesta Laboral, para el año 2014, Dirección del Trabajo, Informe Encla 2014, página 97.

³Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Ley 830.

Solo con un fin académico, podemos señalar que podría surgir la interrogante que ambas rentas, las obtenidas por los trabajadores fruto de la relación laboral con sus empleadores y los profesionales que optan por tributar en la primera categoría, son rentas del trabajo, porque en ambas predomina el trabajo por sobre el capital. Pero como la tributación de los servicios profesionales, acogiéndose al Impuesto de Primera Categoría, es una facultad que el legislador les otorga, es que nuestro análisis se centra en el uso de la opción de tributar como renta efectiva lo que modifica la visión de que ambas rentas sean calificadas del trabajo.

Todo trabajo emprendido en aras de la ciencia y por ello en la búsqueda de la verdad, como el que estamos emprendiendo, no siempre nace o se inicia desde la más absoluta imparcialidad u oscuridad, sino que a veces hay una idea acerca del resultado que el mismo generará y en ese caso, la orientación se sustenta en la búsqueda de argumentos más sólidos para la confirmación del resultado que se espera.

Nuestro objetivo consiste en corroborar un resultado esperado a través de la presente investigación, el cual nos permitirá comprobar que nuestro sistema impositivo, en cada una de sus expresiones, en general, es inocuo para los trabajadores. Sin embargo, estimamos que cuando los trabajadores quedan incorporados en los tramos afectos a impuestos, estos se ven afectados en mayor medida en relación a la carga impositiva, en comparación a los contribuyentes de Impuesto de Primera Categoría considerando la equidad horizontal.

Solo con un afán explicativo, podríamos señalar, por ejemplo, que los trabajadores dependientes no tienen derecho a deducir gastos, como, por ejemplo, capacitación, locomoción, libros de especialidades según su profesión, entre otros, de su base impositiva. Lo señalado anteriormente, podría originar un incentivo para capacitar separa muchos de estos contribuyentes, lo que conllevaría a otorgar un valor agregado a su calificación profesional y con ello poder mejorar sus ingresos en sus actuales trabajos o mediante este mecanismo, optar por cambiar de labores y con ello mejorar sus remuneraciones y prolongar lo que se conoce como movilidad social de la educación.

Aparentemente el legislador podría considerar la propuesta señalada anteriormente como una fuente de evasión tributaria, sin embargo, se debe comprender y explicar dicha posición con medidas de control, como permitir rebajar la base solamente en el momento en que finalice la capacitación, o la obtención de una nueva profesión o la obtención de una nueva destreza. Para esto bastaría con controlar que estas actividades académicas que se emprenden se hagan en instituciones acreditadas y con carreras acreditadas, donde se excluya aquellas actividades de orden académico que tengan un fin distinto a la calificación técnico profesional y que busquen, por ejemplo, un fin puramente artístico o espiritual.

La anterior afirmación podría a priori ser desechada o descalificada con la afirmación que hoy si existe esta posibilidad de capacitación para los trabajadores, por cuanto las empresas tienen ciertas rebajas de las bases vía crédito del Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE), pero con esto nos encontramos con un mecanismo mirado

desde la perspectiva de la empresa y que muchas veces excluye la mirada y los intereses del trabajador.

Los profesionales que ejercen actividades o profesiones liberales, sí se les permite la oportunidad de rebajar gastos, incluso liberados de la posibilidad de contabilizarlos, la que puede llegar al 30% de sus ingresos brutos, con el tope de las 15 UTA, que indica el artículo 50 de la LIR. Pero ¿no sería racional pensar que un empleado de una empresa de servicio, con una remuneración sobre el umbral de la exención del artículo 43 de la LIR, pudiese rebajar su base, pensando que para poder trabajar debe incurrir en un gasto en vestuario, educación, libros profesionales, que si no lo posee, probablemente su empleador pueda prescindir de sus servicios, o que por su presencia personal, sencillamente sus ingresos puedan verse afectados, si estos tiene un componente variable que le implique hacer ventas presenciales o directas en contacto con sus clientes?

Ante lo anterior, nos permite deducir que sería racional pensar en el derecho a rebajar la base imponible del trabajador dependiente, con una pequeña presunción de gastos tal como a los profesionales que ejercen actividades liberales, como un psicólogo, un abogado o un contador que labora haciendo uso del ejercicio libre de la profesión. ¿Por qué no tener a favor del trabajador ha suscrito un contrato de trabajo, contribuyente del Impuesto Único de Segunda Categoría, una presunción de orden legal, como un gasto necesario para generar la renta?

Creemos que la simple exención de la ley, en algunos casos no es suficiente, especialmente de aquellos trabajadores dependientes cuyas actividades requieren constante capacitación y presentación. Además, este beneficio, la rebaja de la base imponible, constituiría una contribución a la justicia tributaria, o sea, aportar al gasto público de forma equitativa según la capacidad económica de cada contribuyente, resguardando los principios de igualdad y progresividad, evitando en todo caso el alcance confiscatorio⁴.

Algunos beneficios como la rebaja de la base por gastos en educación apuntan en ese sentido, pero por su ámbito de aplicación y los montos sobre los que opera, no son suficientes.

El objetivo del presente trabajo es efectuar un estudio cuantitativo de ingresos de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría y contrastar los mismos con trabajadores dependientes que son contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría, con igualdad de ingresos y la forma en que se reparten las cargas tributarias y con ello la existencia de justicia horizontal.

Esta mirada no puede ser abordada sin tener en consideración los ingresos de los trabajadores dependientes, contribuyentes del artículo 42N° 1 de la LIR, con especial énfasis en los ingresos calificados como ingresos no remuneracionales, entendiendo por tales aquellos que se otorgan y pagan a los trabajadores, pero que no forman parte de su base

⁴MASBERNAT, Patricio, *loc. cit.*

impositiva ni tributaria. Algunos de estos ingresos obtienen ese carácter, por ser declarados ingresos no renta por el artículo 17 de la LIR, en tanto otros, lo adquieren por cuanto no implican un aumento patrimonial, sino obedecen a una restitución de gastos en que incurrió el trabajador con ocasión del trabajo. Otros se obtienen por tener el carácter de beneficio de la seguridad social.

Para los fines del presente trabajo, conservamos la terminología que al efecto el propio legislador ha otorgado al definir remuneración. En este sentido, el Código del Trabajo en su artículo 41, define remuneración como aquellas “*contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie avaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo*”⁵.

Complementa lo anterior, en el mismo artículo, pero en su inciso segundo, al señalar 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 artículo 163 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*”⁶.

⁵Artículo 41 del Código del Trabajo.

⁶Ibíd.

La propia Dirección del Trabajo, en múltiples documentos oficiales sobre la materia, ha señalado que el pago o estipendio, para que sea calificado de remuneración, requiere tener por causa o motivo del pago, la existencia de un contrato de trabajo⁷ y que el pago se materialice por los servicios personales, sean materiales, intelectuales o la combinación de ambos, para los cuales fue contratado.

Por lo tanto, cualquier otro pago, distinto a este origen, es un ingreso no renta, que la codificación laboral trata como no remuneracionales, terminología que mantenemos por la universalidad que el mismo hoy ha adquirido.

Los elementos anteriores se analizarán de forma tal de dilucidar su naturaleza jurídica tributaria. Así, deberemos verificar si los principales ingresos no remuneracionales de los trabajadores son efectivamente un aumento patrimonial para el trabajador y, por lo tanto, tendrían que ser incorporados en la base imponible del Impuesto Único de Segunda Categoría. Como ejemplo de ingresos no remuneracionales encontramos, entre otros, los pagos de colación, asignación de movilización, desgaste de herramientas, pago por pérdida de herramientas o bienes del empleador, gasto de combustible, pago por el uso del vehículo del trabajador, asignación de caja, pagos por indemnizaciones por término de contrato de trabajo, pagos extraordinarios que recibe el trabajador de forma indirecta, a través del

⁷Dirección del Trabajo, Oficio Ordinario N° 1915/027 del 3 de mayo del 2011.

sindicato y que son el resultado de una negociación colectiva, beneficios recibidos por el trabajador y que se les otorga por el hecho de estar afiliado a un sindicato, sea en dinero o especie, también el pago de las propinas para los garzones, etc.

Para esto, entre otras consideraciones y herramientas obtenidas en la maestría que estamos finalizando con la presente monografía, examinaremos los pronunciamientos que al respecto han dado las instituciones administrativas de orden público con competencia en la materia, como el Servicio de Impuestos Internos, en adelante SII, la Dirección del Trabajo, en adelante DT, las Superintendencias de Seguridad Social, en adelante SSS, y otras.

En el afán académico que nos orienta, en la presente monografía no se harán comentarios valóricos sobre el régimen de remuneraciones de los trabajadores dependientes chilenos, ni menos calificar el comportamiento del mismo, sobre si este alcanza o no para cubrir las necesidades básicas de los hogares de los mismos, sino esbozar un paralelo entre dos regímenes impositivos, el del Impuesto de Primera Categoría, que desemboca en el Impuesto Global Complementario, con la incidencia que aquél tiene sobre el mismo, al servir de crédito y los trabajadores afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría, cuya única incidencia significativa para el grueso de ellos, son los ingresos no remuneracionales.

Respecto a la existencia de los beneficios del artículo 42 bis, no se analizan por cuanto estos es una rebaja temporal en la base a quien se acoge, por cuanto esa rebaja puede no llegar a configurarse en el evento que esos aportes sean retirados anticipadamente o no se destinen a pensionarse.

Asimismo, esta mirada a los ingresos no remuneracionales quizás pueda aportar en la actual discusión sobre el régimen previsional y los resultados que tendrá en el futuro del país, cuando los compatriotas que han cotizado exclusivamente en él se pensionen. Quizás estemos frente a una fuente de solución, no exclusiva, pero que podría ayudar, ya que, si estos pagos no afectos a impuesto y cotizaciones previsionales se fiscalizarán más rigurosamente, impediría evasiones, que implicarían mayor imposición para los trabajadores, siendo este un buen mecanismo para incrementar los aportes a los regímenes previsionales y disminuir o retardar la decisión de aumentar la edad para pensionarse.

Quizás solo podemos mencionar como avances en este sentido, algunas escasas actuaciones del Fondo Nacional de Salud, en adelante FONASA, que en la última década fiscaliza a los empleadores en los ingresos no remuneracionales, buscando objetar estos pagos, para aumentar la base afecta al aporte de salud, legal o contractual de los trabajadores.

Asimismo, son muchas las campañas, incentivos y reforzamientos al emprendimiento personal, pero siempre mirados desde la perspectiva de asumir labores y tareas como empresario independiente, las que muchos trabajadores dependientes, pese a cautivarlos la idea, no lo hacen por cuanto siempre hay responsabilidades y cargas que la vida familiar les impide. Creemos que el reconocimiento de ciertas rebajas a la base imponible del Impuesto Único de Segunda Categoría también podría ayudar en eso, como

por ejemplo que mientras labora dependientemente pueda estudiar o dar los primeros pasos como un emprendedor.

El presente trabajo queda incompleto por cuanto el análisis horizontal de dos partes, que a iguales ingresos y sometidos a impuestos distintos, uno Impuesto de Primera Categoría y otro a Impuesto Único de Segunda Categoría tomando como base el contrato de trabajo, tienen distinta tributación. Siempre se requiere estudiar la configuración del impuesto y el objetivo que el legislador le da a esos impuestos, especialmente cuando el legislador da objetivos distintos a los impuestos, mezclando muchas veces el fin recaudatorio, con el fin regulatorio⁸.

⁸YAÑEZ HENRÍQUEZ, José. 2012. Impuestos recaudadores versus reguladores, en Revista de Estudios Tributarios. Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, N° 2. Chile.

2.- ASPECTOS METODOLÓGICOS.

A.- Consideraciones.

Para la formulación de nuestra hipótesis de trabajo, y teniendo presente los objetivos de la presente monografía, los que consisten en estudiar comparativamente, desde la equidad horizontal, la tributación de las rentas del trabajo y las generadas por contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría.

También merece atención los llamados ingresos no constitutivos de remuneración o no remuneracionales y que se excluyen generalmente de la base imponible, y que no necesariamente aumentan el ingreso percibido por los trabajadores, además que los mismos pueden llegar a constituir un mecanismo de incumplimiento previsional y tributario para una parte de la relación laboral, o incluso para ambos, pero que podrían permitir constituirse en fuertes incentivos para no abandonar las rentas del trabajo como forma de tributar.

También el presente trabajo tiene en consideración, si estos ingresos tienen la naturaleza jurídica para llegar a convertirse en ese tipo de ingreso o por el contrario es una entelequia de una parte o de ambas, para no cumplir las obligaciones previsionales y tributarias. Por ejemplo, pagar una asignación de colación, cuando a la vez a los trabajadores se les otorga un servicio de alimentación, o se les paga un monto mayor al requerido para

cubrir esa necesidad o las cifras que los organismos administrativos han determinado como montos apropiados.

Estas asignaciones pagadas a los trabajadores dependientes, son una buena tentación para muchos empleadores que, vía aumento de los mismos, incrementan la remuneración líquida de un trabajador, a un menor costo para la empresa, por lo cual estas cantidades no se ven afectadas vía imposición o tributación.

También las mismas a veces constituyen un mecanismo que los propios trabajadores inducen con complicidad a los empleadores, como por ejemplo en una negociación colectiva, cuando los bonos por término de conflicto luego de una negociación colectiva, los paga el sindicato, quien recibe el pago desde el empleador vía aporte de la empresa a la institución y no como un pago directo de la empresa a los trabajadores, vía pago de un bono de término de conflicto con ocasión del término de la negociación colectiva.

Nuestras hipótesis de trabajo, tienen una orientación al estudio comparativo que nos mueve, con especial atención en las asignaciones ya indicadas, con una fuerte atención en su configuración, naturaleza jurídica, el carácter no renta, indemnizatorio, compensatorio social que tiene y si el mismo calza con la institución o por el contrario es un incremento patrimonial que debería imponerse en el régimen previsional y tributario.

B.- Hipótesis de trabajo.

a.- Estudio comparativo, basado en la tributación de las rentas del trabajo, con las rentas correspondiente al Impuesto de Primera Categoría, esto es comparar ingresos del trabajo versus del capital.

b.- Estructura y composición de los ingresos no constitutivos de remuneración, naturaleza jurídica y fuente legal.

c.- Tipos de ingresos de los trabajadores, recibidos con ocasión del trabajo, pero cuya fuente de origen no viene directamente desde el empleador.

d.- Paralelo entre los beneficios tributarios de los contribuyentes de Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Único de Segunda Categoría, grado de discriminación o situación desventajosa de estos últimos.

C.- Metodología de la investigación.

Dado los objetivos perseguidos por la presente monografía, en su elaboración recurrimos a dos métodos o técnicas investigativas, la primera y de mayor relevancia al respecto es la del **método analítico**, con el cual escudriñamos la forma de tributación de las rentas del trabajo, luego de dar un vistazo a los ingresos no remuneracionales.

La segunda herramienta metodológica la encontramos en la técnica o estudio del método de la dogmática o el estudio de la técnica jurídica del estudio de los dogmas o tipos,

para desembocar vía operaciones lógicas en conclusiones del tipo sistémico que nos permitan efectuar aseveraciones de orden general y concluyente. Todo lo anterior sin perder de vista la ayuda de las técnicas matemáticas que, vía resultados de orden general, pueden acentuar nuestras conclusiones en el sentido si las posiciones de ambos contribuyentes serían asimilables o, por el contrario, los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría se encuentran en una situación francamente desmejorada.

D.- Discusión Bibliográfica.

La discusión bibliográfica apunta a la revisión de las normas de tributación de las rentas del trabajo, así como de las rentas correspondientes al Impuesto de Primera Categoría.

Respecto a los ingresos no rentas pagados a los trabajadores, la bibliografía es más bien escasa, encontrándose más bien resoluciones de los organismos administrativos que interactúan con ellos como parte de sus operaciones administrativas y fiscalizadoras.

E.- Objetivos.

Con un afán meramente técnico, nos hemos trazado distintos objetivos específicos, todos alumbrados por un gran norte, poder emitir una opinión sobre la existencia o no de una situación desmejorada de los trabajadores dependientes que, por el monto de sus ingresos, deben tributar por el Impuesto Único de Segunda Categoría.

Objetivo General: Estudiar la tributación de las rentas del trabajo, así como como aquellas afectas al Impuesto de Primera Categoría, todo desde la perspectiva de la equidad horizontal.

Objetivo Específico: Estudiar los principales componentes de los ingresos no remuneracionales y analizarlos desde el punto de vista de la justicia tributaria.

Objetivo Específico: Estudiar los pronunciamientos administrativos sobre la materia con competencia en la materia.

Objetivo Específico: Analizar las principales formas de composición de los ingresos no remuneraciones, enfocados desde la perspectiva comparativa con la tributación de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, cuyas rentas provienen desde ingresos renta afectos al impuesto de Primera Categoría.

Objetivo Específico: Estudiar otros ingresos de los trabajadores cuya retribución no proviene desde el empleador, pero sí tienen su origen en la relación laboral con su empleador.

Objetivo Específico: Estudiar la tributación que afecta a los trabajadores dependientes y que desemboca en el pago de Impuesto Único de Segunda Categoría.

Objetivo Específico: Analizar desde la naturaleza jurídica los ingresos no remuneracionales y determinar su pertinencia con esos tipos de ingresos.

Objetivo Específico: Sugerir junto con el juicio de valor sobre la situación de los trabajadores dependientes, algunas modificaciones.

Objetivo Específico: Simular la tributación desde la equidad horizontal de ciertos trabajadores, que decidan mutar del sistema del Impuesto Único de Segunda Categoría y ahora acogiéndose a ser contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría.

F.- Detección del problema y Preguntas de Investigación.

Planteado y detectado el problema que orientará la presente investigación, necesitamos formular aquellas preguntas en cuya búsqueda de respuesta, estarán los lineamientos que darán origen a nuestra valoración definitiva sobre si efectivamente los trabajadores dependientes, que por sus ingresos se encuentran afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría, se encuentran o no desmejorados frente a otros contribuyentes que generan sus rentas propias del Impuesto de Primera Categoría.

¿Antecedentes legales, contables y tributarios de los ingresos tributables y de los ingresos no renta?

¿Tipo de ingresos, fuente legal, y efecto en materia impositiva y tributaria?

¿Régimen tributario de los trabajadores dependientes y afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría?

¿Contabilización de las remuneraciones de los trabajadores dependientes?

¿Rebaja de la base impositiva de los trabajadores afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría?

¿Desde la equidad horizontal, están en situación desmejorada los trabajadores con su forma de tributar, frente a contribuyentes generan rentas propias del Impuesto de Primera Categoría?

3.- REMUNERACIONES E IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA.

A.- Introducción.

Nuestro ordenamiento jurídico al tratar las rentas, en términos generales, las define como las utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incremento patrimoniales, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación⁹.

Estas rentas pueden tener su origen en la explotación del capital, las cuales se señalan en el artículo 20 de la LIR, en tanto otras rentas tienen su origen en el trabajo, las que son tratadas en el Título II, Párrafo 7°, artículos 42 al 51 de la LIR.

Dentro de las rentas del trabajo, o aquellas en la que su producción no se funda en la preeminencia del capital por sobre las del trabajo, las reconoce en el artículo 42 N° 1 de la LIR, que son aquellas rentas que prestan trabajadores dependientes, pensionados y montepiados y aquellas pagadas por gastos de representación.

El artículo 42 N° 2 de la LIR regula aquellos ejercicios de profesionales liberales o cualquier otra forma de profesión u ocupación lucrativa, no comprendidas en las actividades

⁹Artículo 2 número 1 de la Ley de Impuesto a la Renta.

del artículo 20 de la LIR, ni el artículo 42 N° 1 del mismo cuerpo legal. Estos contribuyentes pueden ser personas naturales que explotan esas actividades o sociedades de profesionales.

Finalmente tributan con este impuesto los directores o consejeros de Sociedades Anónimas, tal como lo señala el artículo 48 de la LIR.

Según los objetivos planteados por esta monografía, nos abocaremos al estudio de los trabajadores dependientes, cuya contratación se encuentra regulada por el Código del Trabajo, en adelante también CT, los que perciben remuneración en los términos de ese cuerpo normativo.

B.- Trabajadores y relación laboral.

Los trabajadores dependientes, que son nuestro objeto de estudio, son aquellos que se vinculan con su empleador, en virtud de un contrato de trabajo, cuya definición y elementos se obtienen del CT, principalmente en su artículo 7.

Para ese cuerpo normativo, contrato de trabajo es el vínculo legal, por el cual un trabajador debe prestar sus servicios personales, sean estos materiales o intelectuales o ambos y por cuyo servicio es retribuido a través del pago de una remuneración. Ahora bien, para que esta relación sea de carácter laboral y no diverso, como por ejemplo civil o comercial, se requiere que la misma se encuentre sujeta a un vínculo de dependencia y subordinación, o sea, que el trabajador este sometido a las órdenes y controles de su

empleador y que éste se mantenga sujeta a cercanía y permanencia en la forma como se manifiestan estos controles.

Por los servicios personales e intelectuales, o ambos que el trabajador otorga a su empleador, con ocasión del contrato de trabajo, recibe una retribución, llamada remuneración, que el mismo CT define en el artículo 41, siendo este uno de los elementos esenciales de la relación laboral.

Este mismo artículo, define remuneraciones como *“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”*. De donde en forma clara y natural comprendemos que estas remuneraciones o contraprestaciones por el trabajo efectuado, se pagan en dinero o especies, pero estas últimas avaluables en dinero. Así surge claramente que aquellas prestaciones no monetarias, pagadas al trabajador con ocasión de la prestación de sus servicios, deben estar comprendidas o deben ser avaluables en dinero, las que llegarán a ser parte de la base imponible y tributaria, que más adelante se detalla sobre su configuración.

Una cuestión que lo anterior nos podría llevar a dudar, y que académicamente no podemos dejar pasar, es la manera de contabilizar esas remuneraciones no pagadas en dinero sino en especies. Las que se pagan en dinero, claramente activan la cuenta de pérdida, por el lado de los resultados, y alguna cuenta de activo, sea caja, si se paga en dinero en efectivo y banco, si se paga con cheque o mediante transferencia electrónica. Si se paga en especies,

nuevamente se activa la cuenta de pérdida por el lado de los resultados y por el contrario, se puede activar una cuenta de ventas, si se le paga con bienes del activo realizable de la empresa, también quizás si se paga con el uso de un bien de la empresa, quizás lo más aconsejable sea crear una cuenta especial, con la glosa de otros ingresos, que son estos que provienen de los servicios prestados por el trabajador, que implican un aumento patrimonial para la empresa y que se complementa con la cuenta ya referenciada.

Por lo anterior, si esa forma de pago, no monetaria, fuesen bienes del activo realizable de la empresa, esto perfectamente podría dar pie a algunas contingencias para su empleador. Por de pronto si es contribuyente de IVA y se entregan bienes que la empresa vende, se debería a la vez extender una boleta o factura por estos bienes. Si estos documentos no se extienden, podría dar lugar a un retiro encubierto y con ello un gasto rechazado no atribuible a los socios.

Finalmente, sobre este tema, la experiencia nos indica que esta forma de retribución en especies, no se practica mucho, y donde quizás podría tener mayor presencia, es en los contratos asociados a la agricultura, y en la contratación de extranjeros, especialmente cuando estos llegan al país y no tienen donde vivir o medios básicos de subsistencia.

C.- Remuneraciones en el Código del Trabajo.

La remuneración en los términos señalados por el CT, como la retribución con ocasión de los servicios personales prestados, puede tener distinta configuración, dándonos

el mismo cuerpo legal, en el artículo 42 algunos formas de pagos que constituyen remuneración, pero el mismo nos aclara que constituyen remuneración, entre otras, las siguientes, por lo cual esa enumeración no es excluyente de otros componentes o conceptos, que sin ser parte de esa remuneración, puedan crear empleador y trabajador al momento de acordar la forma y condiciones bajo la cual se dará ese vínculo contractual y que igualmente son remuneración.

La enumeración que nos entrega el artículo 42 del CT, es la siguiente:

- a) Sueldo, o sueldo base, que es el estipendio obligatorio y fijo, en dinero, pagado por períodos iguales, determinados en el contrato, que recibe el trabajador por la prestación de sus servicios en una jornada ordinaria de trabajo.
- b) Sobresueldo, que consiste en la remuneración de horas extraordinarias de trabajo, o sea aquellas que exceden la jornada ordinaria de trabajo.
- c) Comisión, que es el porcentaje sobre el precio de las ventas o compras, o sobre el monto de otras operaciones, que el empleador efectúa con la colaboración del trabajador;
- d) Participación, que es la proporción en las utilidades de un negocio determinado o de una empresa o sólo de la de una o más secciones o sucursales de la misma, y
- e) Gratificación, que corresponde a la parte de utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador.

D.- Elementos de las Remuneraciones.

Desde la perspectiva legal, podemos colegir de las normas señaladas que aquellas retribuciones monetarias o en especies, pagadas en el marco de una relación laboral, para que constituyan remuneraciones, requieren de tres elementos:

- a) Que se produzca un enriquecimiento para el trabajador, o una ventaja patrimonial, que no es nada más y nada menos que un provecho o beneficio para el prestador, por los servicios personales. En materia remuneracional, solo comprendemos el enriquecimiento físico del trabajador, por lo cual desde ya desechamos otras formas de enriquecimiento reconocidas por el Derecho Civil, como las intelectuales o morales¹⁰.

Quizás podríamos pensar en que el pago de un perfeccionamiento para uno de los trabajadores de la empresa, podría implicar un enriquecimiento intelectual y a la vez configurar una remuneración, pero nuestro ordenamiento jurídico y administrativo lo impiden.

- b) El otro elemento, es que este aumento patrimonial o enriquecimiento del trabajador, tiene un correlato que dice relación con el fiel cumplimiento de la

¹⁰PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel. 1996. El Enriquecimiento Sin Causa. Principio de derecho y fuente de las obligaciones. En Revista de Derecho, Universidad de Concepción. Nº 20. Chile.

prestación material o intelectual, o la combinación de ambas o el cumplimiento de otras obligaciones del contrato de trabajo.

Las actividades que dicen relación con el fiel y eficiente cumplimiento del contrato de trabajo, en cuanto sean la prestación de los servicios materiales, responde a aquellas formas de remuneración que el propio CT reconoce y que ya fueron citadas con ocasión de la mención del artículo 42 de ese cuerpo de leyes.

Indudablemente existen otras formas de retribución al trabajador, que constituyen remuneración, pero que son pagos que se hacen no por la efectividad en el cumplimiento de las obligaciones materiales del trabajo, como, por ejemplo, vender más productos, más eficiencia en la cobranza, mayor producción, etc. También hay otras formas de retribución que son remuneración y que dicen relación con el fiel cumplimiento a las obligaciones del contrato de trabajo y que cuyo cumplimiento significan un enriquecimiento del trabajador. Por ejemplo, bono especial por cumplimiento de horario de trabajo, reconocimiento y pago por mantener limpia y ordenada el área de trabajo, bono por la presentación personal del trabajador, etc.

- c) Que este enriquecimiento material del trabajador, sea materializado a través del pago de una suma de dinero o en especies y que, si se paga en esta forma, sea avaluable en dinero.

Finalmente, sí reconocemos un pago, que constituye remuneración, pese a no cumplir con todos los elementos que anteriormente se han señalado y que corresponde al pago de los llamados aguinaldos y que son de común ocurrencia, en festividades de fin de año y fiestas patrias.

Lo anómalo está en que sí implica un enriquecimiento o aumento patrimonial del trabajo, se paga generalmente en dinero, sin perjuicio que son comunes los pagos en bienes, a través de las popularmente llamadas cajas navideñas o dieciocheras, pero que se otorgan no como un reconocimiento al fiel y eficiente cumplimiento de las obligaciones laborales, ni tampoco como pago por el cumplimiento de las obligaciones contractuales, sino por el contrario son un regalo aportado por el empleador a sus trabajadores por la celebración de las fiestas. Lo anterior, es sin perjuicio que se pacten en instrumentos colectivos, sean contrato o convenio colectivo, pero en sus orígenes es un regalo.

La naturaleza jurídica es la de una donación, que se otorga gratuitamente para una de las partes, los trabajadores, y que sí calza fielmente con la definición de renta del legislador, cuando señala que también constituyen renta, a cualquier otra forma de aumento patrimonial, por lo tanto, ocupa un lugar en la base imponible del impuesto, que en el caso de los trabajadores dependientes, constituye remuneración¹¹, por lo cual se suman a la base del Impuesto Único de Segunda Categoría.

¹¹Dirección del Trabajo, Oficio Ordinario N°4483/060 del 10 de noviembre del 2009.

Finalmente sobre este tema, nos merece un comentario aparte el de ciertos pagos realizados por el empleador a los trabajadores, que no constituyen renta para el trabajador, pero que la autoridad ha establecido ciertos criterios en relación a cuánto debe ascender su valor, de manera tal que al sobrepasar un límite razonable, se deberá catalogar como remuneración para el trabajador¹², pero cuya fuente o sustento no es el cumplimiento del contrato, ni el cumplimiento de obligaciones del contrato, pero que por su cuantía son parte de la base del pago de remuneraciones. Por ejemplo, el pago del concepto asignación de colación, el que será mayormente revisado en el capítulo siguiente, pero que las autoridades administrativas señalan que debe ser de carácter universal y razonable, al importe de una alimentación del lugar físico donde se hace uso del mismo. Si el monto pagado es excesivo, las autoridades administrativas señalan que se debe rebajar a un monto razonable, por lo cual el exceso debe ser sumado a la base imponible y tributable, que lo asimilaríamos a una remuneración, que produce un aumento patrimonial o enriquecimiento y que queda sujeto al pago de impuestos.

E.- Tributación y remuneraciones.

Desde la perspectiva de la tributación, las remuneraciones se pueden mirar desde el punto de vista de la empresa, como de los trabajadores.

¹²Superintendencia de Seguridad Social, Dictamen Nº 3909 del 17 de mayo de 1986.

Para la empresa, estos pagos constituyen un gasto aceptado, tal como lo señala al respecto el artículo 31 numeral 6 de la LIR, las que las trata en sentido amplio, o sea no distinguiendo entre pagos a los trabajadores, por concepto que sean o no remuneración.

En efecto, son gastos necesarios para producir la renta, los *“sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales... Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se paguen o abonen en cuenta y siempre que 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 familias u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa...”*¹³.

Desde la mirada del trabajador, para su debido tratamiento hay que armonizar la LIR como el CT, por cuanto la tributación la trata el primero y el segundo establece el marco jurídico de su determinación y protección.

Sobre el primer cuerpo de leyes, la LIR en su artículo 42 número 1, establece que se aplicará, calculará y cobrará el Impuesto Único de Segunda Categoría sobre determinados ingresos del trabajador dependiente, que según hemos analizados anteriormente, se entiende como remuneración por aplicación de lo señalado en el CT, estos son *“sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otra*

¹³Artículo 31 N°6 de la Ley de Impuesto a la Renta.

asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales...”

Sobre el mecanismo de control de las mismas, sean costo o gasto, cualquier organización que pague remuneración, y que sus trabajadores sobrepasen los 5 trabajadores, deberá llevar un libro auxiliar de remuneraciones que se encuentra regulado en el artículo 62 del CT, el que indica que *todo empleador con cinco o más trabajadores deberá llevar un libro auxiliar de remuneraciones, el que deberá ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos*¹⁴.

Sobre el particular, es posible señalar que el libro auxiliar, tal como se señala textualmente en la disposición legal precedente, es de carácter obligatorio. En su carácter de auxiliar, su finalidad principal es el debido control del pago de impuesto específico, esto es el Impuesto Único de Segunda Categoría. Lo anterior es concordante por cuanto el SII ha señalado que los únicos gastos aceptados por remuneraciones, son aquellos imputados en dicho libro.

También es importante recordar que el CT establece normas de protección a las remuneraciones, de donde se puede concluir que lo que el legislador protege son los conceptos que constituyen remuneración, por lo tanto, los pagos que no constituyen esos conceptos, no responden a las normas de protección de ese cuerpo legal.

¹⁴Artículo 62 del Código del Trabajo.

Sobre la forma en que dichos pagos se deben tratar para efectos de tributación, en términos generales, no serán revisados en particular dado el tratamiento específico contenido en leyes especiales y por los objetivos del presente trabajo, como es el caso de los pagos de cotizaciones previsionales, asignación de salud y, eventualmente, financiamiento del seguro de cesantía.

Determinados dichos conceptos, estos montos son rebajados de la contraprestación del trabajador dependiente, la que debe estar consignada en su contrato de trabajo, para efecto de determinar la base imponible para el pago del Impuesto Único de Segunda Categoría.

4.- INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE REMUNERACIONES Y NO AFECTOS AL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA.

A. Introducción.

Tal como lo hemos señalado anteriormente, hay una serie de ingresos que pueden ser pagados a los trabajadores y que los mismos no constituyen remuneración, por lo cual no son parte de la base del Impuesto Único de Segunda Categoría.

El objetivo del presente tratamiento, es poder identificar algunos de estos ingresos y determinar su incidencia tributaria para los trabajadores. Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría tienen a su haber créditos, exenciones y rebaja de la base, con lo cual gozan aparentemente de una situación privilegiada frente a los impuestos. La idea es poder identificar estos ingresos que son no remuneracionales para los trabajadores, para poder determinar si tienen igual entidad que los créditos, rebajas o exenciones de los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría.

Los motivos por los cuales llegan a tener este carácter no impositivo, es diverso, a veces por ser un ingreso no renta del artículo 17 de la LIR, lo que en definitiva exime que los mismos sean parte de la base de los impuestos a la renta reconocidos por el legislador, sean impuesto de Primera Categoría, Impuestos Único de Segunda Categoría, Impuestos Global Complementario e Impuesto Adicional.

Desde ya aclaramos y reiteramos que los ingresos del trabajador y que son descontados de sus remuneraciones por parte de su empleador, para ser enteradas en las entidades previsionales y que por lo mismo no son parte de la base del impuesto al trabajo dependiente, no son abordados en esta monografía, por cuanto los mismos eventualmente tributarán en el futuro, al momento de efectuarse el pago de las pensiones, por ejemplo.

Otra razón por la cual determinados ingresos recibidos por los trabajadores, no son considerados en la base afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría, es por su carácter compensatorio, o sea, que viene a resarcir un detrimento patrimonial del trabajador, con ocasión del trabajo. Por ejemplo, en determinados ingresos el trabajador para prestar sus servicios debe ocupar sus propias herramientas o maquinarias, las cuales sufren un desgaste natural por su uso, por lo cual esta pérdida de valor se compensa a través del pago de una suma de dinero, que no implica un aumento patrimonial para el trabajador, sino recuperar lo que ha sufrido al perder los medios empleados para ejecutar el trabajo.

En general los pronunciamientos administrativos sobre estos temas al tratar estos ingresos no remuneracionales, los tratan como pago por efectos indemnizatorios, lo cual no lo compartimos, por cuanto, en estricto rigor y desde una perspectiva jurídica, detrás del pago indemnizatorio, sea indemnización de perjuicios de origen compensatorio propiamente tal o indemnización de perjuicios moratorio, hay un incumplimiento contractual o la comisión de un ilícito civil o penal. Así, el jurista chileno Ramón Meza Barros señala: *“Tiene el acreedor un derecho que le permite obtener una satisfacción equivalente al objeto*

de a obligación: el derecho de demandar indemnización de perjuicios. La indemnización de perjuicios es, en suma, una estimación en dinero del interés del acreedor en el cumplimiento de la obligación. Puede definírsela como una cantidad de dinero que representa el beneficio que el acreedor habría obtenido del cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación”¹⁵.

Es por ello que estimamos razonable entender dichos ingresos como una compensación, o sea el resarcimiento de una disminución patrimonial, que como un pago indemnizatorio, que procedería como una retribución por no haberse cumplido o cumplido imperfectamente la obligación, o el resultado de la comisión de un hecho ilícito. Sin perjuicio de la aclaración, solo con fines didácticos nos referimos a los mismos como indemnizatorios.

Asimismo con una finalidad meramente académica, nos permitimos pensar que en el caso concreto de este tipo de ingresos no remuneracionales, que son una devolución de una suma de dinero por la prestación de servicios del trabajador, utilizando medios personales, como una herramienta, una máquina, un vehículo u otro, este pago, no imponible, puede ser entendido como una justa e igual retribución, que la que se les reconoce a los contribuyentes que tributan por el Impuesto de Primera Categoría, a quienes la ley les permite recuperar la inversión vía depreciación, con lo cual parte de sus ingresos los puede rebajar por esta vía. A los trabajadores dependientes se les permite que esta suerte de pago o ingreso, no aumente

¹⁵MEZA BARROS, Ramón, 2008, Manual de Derecho Civil: De las obligaciones. Editorial Jurídica de Chile, 10ª Edición, pág. 120. Chile.

su base, para que por este medio pueda recuperar su inversión, cuando esta inversión pueda generar riqueza o ingreso para un tercero, distinto al propietario del medio productivo.

Tampoco trataremos aquellos otros pagos que recibe el trabajador, pero que no tienen su causa o motivo en el trabajo, sino el pago de un aporte o ayuda estatal. El principal ejemplo lo constituyen el conocido pago por carga familiar, suma que se paga por cada hijo, con una relación directa con sus ingresos.

Por el contrario, sí abordaremos algunos pagos que recibe el trabajador y que ese ingreso no es recibido directamente del empleador, pero que sí se paga con ocasión del trabajo ejecutado, los cuales normalmente no forman parte de base impositiva alguna.

B. Ingresos no remuneracionales, descripción, naturaleza jurídica y efecto patrimonial en el trabajador.

B.1.- Cuestiones preliminares.

En el análisis de los conceptos pagados a los trabajadores que abordaremos en este apartado, nos centraremos en la descripción del ingreso para el trabajador, la naturaleza jurídica y los efectos patrimoniales.

En la descripción abordaremos cuestiones de orden general, en el sentido de establecer el concepto que se paga al trabajador. La contabilidad y los recursos humanos en

cada empresa tienen plena libertad de crear su propia nomenclatura de cuentas contables, por lo cual un mismo pago, puede tener más de un nombre o denominación, por lo cual, en este enfoque, abordaremos las cuestiones de orden general, que nos puedan llevar a que es lo que se paga, sin perjuicio del nombre particular que cada unidad productiva le dé por denominación.

En cuanto a la naturaleza jurídica, básicamente buscamos establecer porque el concepto que se paga al trabajador, deja de ser remuneración, para convertirse en un ingreso no tributario.

Y finalmente el efecto en el patrimonio del trabajador, en el sentido si el mismo produce un aumento en su patrimonio, o no hay aumento de patrimonio, para poder pronunciarnos sobre si el mismo debería ser parte de la base imponible.

B.2. Ingresos no remuneracionales recibidos del empleador.

Asignación de caja o pérdida de caja.

Es la suma de dinero que se paga a algunos trabajadores, que en el desarrollo de su empleo tienen a su cargo valores en custodia. Son de común ocurrencia en las actividades bancarias y en tiendas comerciales. Su pago se efectúa en forma regular, y consiste en el pago permanente de una suma determinada, la que se paga mes a mes y no sujeta a algún acontecimiento de carácter temporal.

Este pago puede ser retenido por el empleador cuando el trabajador muestra alguna disminución o pérdida de los valores que tiene en custodia producto de sus servicios. Esta suma puede ser descontada en su integridad e incluso el trabajador no lo percibirá durante todos los meses que sean necesarios hasta que se cubra la integridad de lo perdido.

En algunos casos, cuando el empleador tiene contratado seguro por pérdida de valores de sus trabajadores, esta suma igual se paga a los trabajadores y el descuento se realiza para cubrir los deducibles, o sumas no cubiertas por el seguro contratado.

La naturaleza jurídica que señala la DT para este concepto, se encuentra, entre otros dictámenes, en los N°s 3494/266, 3516/113,1915/27 y 4229 de fechas de 30 de julio de 1998, 28 de agosto de 2003, 03 de mayo de 2011 y 19 de agosto del 2016, respectivamente.

La naturaleza jurídica de la asignación de pérdida de caja, como lo ha dicho la entidad administrativa, es meramente indemnizatoria, por cuanto, a través de la misma se busca resarcir a los cajeros y aquellos trabajadores que manejan valores de posibles o eventuales pérdidas, que puedan producirse con ocasión del desempeño de sus labores, sea por pérdidas, robos, hurtos u otra causa.

Creemos que dicho pago naturalmente que tiene el carácter de indemnizatorio para el trabajador en aquellas oportunidades que pierde valores en custodia, por cuanto procedería

que esos valores sean devueltos al empleador, por lo cual la suma que el empleador descontará, estarán compensados con este pago.

Pero en aquellos meses que ese descuento no se produce, representa un aumento de ingresos para el trabajador, y un incentivo para el buen desempeño para el trabajo ejecutado.

Asignación de pérdida de herramientas.

Esta asignación no constitutiva de remuneración, se asimila a la asignación especial anteriormente tratada de asignación de caja. Consiste en una suma de dinero pagada al trabajador, la que recibe en forma permanente, mientras determinadas herramientas y maquinarias del empleador se encuentren bajo su custodia y cuidado.

Mientras la recibe y la tiene bajo su custodia y no se produzca la pérdida de los utensilios puestos al cuidado del trabajador para desempeñar su trabajo, la asignación no es parte de la base tributaria del trabajador y esa suma la recibe íntegramente. Cubre la pérdida por robo, hurto o simple extravío, tal como lo señala la DT en dictámenes N° 1915/027 del 3 de mayo del año 2011.

Producida la pérdida de los utensilios puestos al cuidado del trabajador éste sufrirá el descuento de la suma anteriormente pagada, hasta que se recupere por parte de la empresa de la integridad de esta suma. Por lo tanto, éste descuento bien puede repetirse mes a mes hasta que se cubra el valor de lo perdido.

Para la DT también la comprende como un ingreso no constitutivo de remuneración y cuya naturaleza jurídica es la indemnización.

Reiteramos nuestra posición en el sentido que mientras no se produzca la pérdida de las máquinas o herramientas puestas al cuidado del trabajador, este ingreso significa un mayor ingreso al trabajador. Proponemos una tributación variable con reliquidación de impuestos a diciembre de cada año, con el historial de las pérdidas de herramientas efectivamente declaradas.

También creemos que si las máquinas o herramientas forman parte de los bienes no realizables de la empresa y estos están sujetos a depreciación, la pérdida por parte del trabajador y la reposición de esas, deberían implicar el término del derecho del propietario a seguir depreciándolos.

Asignación de alimentación.

Es la suma de dinero que el empleador paga al trabajador para que este lo destine a cubrir sus necesidades de alimentación durante las horas de trabajo. Con este pago, junto al de movilización, consideramos que estamos frente a los ingresos no tributables de mayor divulgación en el mundo del trabajo.

La DT con el fin de que no se abuse en los montos que se pagan por este concepto y haciendo eco de lo señalado por parte de la Superintendencia de Seguridad Social¹⁶, señala en su página institucional que el exceso de pago por este concepto constituye remuneración por lo cual aumentará la base imponible y tributaria.

Para la DT, para que cumpla con esta finalidad, este pago “*no será imponible si su monto dice relación con: a) el valor que normalmente debe pagar el trabajador por el rubro destinado a ser cubierto por esa prestación, b) al rango socio-económico del dependiente, y c) al nivel de remuneraciones del mismo*”¹⁷.

El SII no tiene pronunciamiento expreso sobre esta materia, sino este tema lo ha abordado al momento de regular el ingreso no renta del pago de viático, que luego será tratado más adelante.

La DT reconoce que este pago debe ser de un monto razonable, considerándose de esas características, aquel pago que guarda relación con el precio promedio que se paga en el lugar donde se efectúan las labores. También reconoce la posibilidad de establecer pagos diferenciados si estamos en presencia de dos trabajadores que ocupan distintas jerarquías dentro de la empresa, pero debe existir igualdad horizontal.

¹⁶Superintendencia de Seguridad Social, *loc. cit.*

¹⁷Dirección del Trabajo, página web www.dt.gob.cl, centro de consultas, asignaciones no imponibles.

La naturaleza jurídica de este pago, es el indemnizatorio y dice relación con restituir los gastos en que debe incurrir el trabajador, en alimentación durante la jornada de trabajo.

Pero naturalmente que su incidencia es más bien reducida, por cuanto la dirección del trabajo, y las demás entidades administrativas, intentan controlar y que esta no sea un mecanismo irresponsablemente utilizado para aumentar el sueldo líquido percibido por parte de los trabajadores.

Tal como ya fue señalado anteriormente, si el monto pagado excede los límites señalados por el ente fiscalizador, el pago en exceso, deja de ser un ingreso no remuneración, para pasar a engrosar las bases imponibles y tributables. Asimismo, pensamos que dicho pago no correspondería a un gasto rechazado del artículo 21 de la LIR, por cuanto ese pago en exceso se encuentra incorporado en el libro de remuneraciones y, por lo tanto, de esa forma igual se reduce como un gasto aceptado.

Asignación de movilización.

Este ingreso no constitutivo de remuneración, es el pago que el empleador hace a sus trabajadores para cubrir el gasto que este efectúa en movilización y traslado. Igual que el caso del pago por colación, el SII solo se ha referido a estos al tratar el tema del viático, pero no como concepto puro, esto pese a que estos pagos tienen incidencia en la tributación que un trabajador pueda llegar a realizar.

En cuanto a su monto, también mantiene el carácter no remuneración, en la medida que el mismo sea razonable, y por razonable se entiende que es aquel que cubre un valor no superior a dos pasajes diarios en la locomoción colectiva disponible.

Su naturaleza jurídica también está en la indemnización, o sea restituir el valor que le significa al trabajador asistir a laborar con ocasión del contrato de trabajo.

También su incidencia es menor, por cuanto los montos son reducidos y en términos generales solo es un tema fiscalizado por parte de la DT.

Mantenemos igual comentario del pago en exceso de este concepto por parte del empleador, que al haber sido incorporado en el libro de remuneraciones, se acepta como gasto, por lo tanto, no sería un gasto rechazado.

Viáticos.

Los viáticos al ser tratados por la DT, señala en su página institucional, que *“para los efectos de la legislación laboral, se entiende por viático la suma de dinero de monto razonable y prudente que los empleadores pagan a los trabajadores a fin de que éstos solventen los gastos de alimentación, alojamiento o traslado en que incurran con motivo del desempeño de sus labores, siempre que para dicho efecto deban ausentarse del lugar de su residencia habitual. Por otra parte, cabe tener presente lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 41 del Código del Trabajo, norma que establece que no constituyen remuneración*

y, por ende, no son imponibles, las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las asignaciones familiares, la indemnización por años de servicios y las demás que deban pagarse al extinguirse el contrato, y, en general, las devoluciones de gastos en que incurra el trabajador por causa del trabajo. De esta manera, resulta fundamental para que no constituya remuneración el monto que pague el empleador por viático, que este guarde relación con los fines que persigue tal beneficio, esto es, que se utilice para solventar los gastos señalados precedentemente y que, además, sea de monto razonable y prudente”¹⁸.

No obstante, lo citado, este pago no representa mucha fiscalización por parte de la DT, ni pronunciamiento en sus dictámenes. Si encontramos mayor desarrollo del tema por parte del SII, al tratar por dicha entidad los ingresos no renta del artículo 17 N° 15 de la LIR, incluso es parte del Manual SII, citado por Gonzalo Araya Ibáñez, en su Ingresos No Constitutivos de Renta¹⁹.

El SII ha determinado que para estar en presencia de un viático, se deben dar ciertas características, las cuales fueron expuestas al abordar el tratamiento tributario por el uso de los vehículos del propio trabajador, al prestar sus servicios a su empleador y si estos efectivamente constituían un gasto aceptado. Para estar en presencia de un viático, se debían dar servicios que reunieran los siguientes requisitos:

¹⁸Ibíd.

¹⁹ARAYA IBÁÑEZ, Gonzalo. 2013. Ingresos No Constitutivos de Renta. Legal Publishing, 1° edición. pág. 251, Chile.

(a) Que, se compruebe que efectivamente el trabajador se ausentó del lugar de su residencia, y que su ausencia fue para cumplir con las funciones que le encomendó su empleador en otra ciudad;

(b) Que, la cantidad pagada guarde relación con el rango del trabajador;

(c) Que, el pago de estas asignaciones guarde relación con el lugar donde viajó el trabajador; y

(d) Que, no se traten de asignaciones por un tiempo indeterminado, con el solo propósito de pagar una mayor renta al trabajador²⁰.

La naturaleza jurídica claramente es una indemnización, que no conlleva un enriquecimiento o aumento patrimonial para el trabajador, sino por el contrario, solo responde a una restitución por los gastos incurridos por la traslación, alimentación y alojamiento.

B.2. Ingresos no remuneracionales no recibidos del empleador.

²⁰Circular N° 59 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 9 de octubre de 1997.

Pagos de las organizaciones sindicales y gremiales y de terceros.

Los pagos a los cuales nos referimos son algunos que los trabajadores a veces reciben y que guardan una relación directa con el trabajo bajo dependencia y subordinación, pero que su origen no es directamente desde el empleador.

El mejor ejemplo son los bonos de términos de conflicto producto de una negociación colectiva, pero nos referimos a aquellos que no se pagan directamente por el empleador a los trabajadores, sino que aquellos se esconden bajo la figura de un aporte del empleador a la organización sindical, la cual paga ese monto a sus socios o adherentes.

Los sindicatos, que son forma de organizaciones de los trabajadores, son entidades sin fines de lucro, por lo cual solo son parte de los registros del SII, por lo cual obtienen rol único tributario, pero no son contribuyentes de impuestos, y en la mayoría de las oportunidades solo llevan una contabilidad simple, con registros de ingresos y egresos.

Producto de la negociación colectiva, se acuerda que el empleador hará un aporte al sindicato, quienes luego deciden repartir ese ingreso pagando una suma a cada uno de sus asociados.

Esto naturalmente que para sus trabajadores es un enriquecimiento o aumento patrimonial, pero por falta de fiscalización, se efectúa sin mayores consecuencias tributarias.

Claramente este ingreso es renta para los trabajadores, por cuanto no tiene una contrapartida o disminución, que nos pudiese llevar a concluir su carácter no renta o indemnizatorio.

Absolutamente distinta es la situación que se origina cuando la organización sindical, otorga otras prestaciones a los trabajadores, como una caja de mercaderías, un regalo, una tarjeta prepagada para consumo. En este caso hay asociado un pago mensual del trabajador, conocida genéricamente como cuota sindical, que asciende comúnmente a un 1% de la base imponible del trabajador.

Este pago sí podríamos darle la naturaleza jurídica de una indemnización, que restituye parte de las sumas que el trabajador paga a su organización y que por cierto no han disminuido ni la base imponible, ni la tributable.

También nos parece oportuno considerar ciertos pagos que el trabajador recibe, que se relacionan con el trabajo dependiente, pero cuyo pago no lo efectúa su empleador, sino un tercero, pero por el trabajo desarrollado.

Quizás el pago de mayor entidad, y que claramente desvirtúa los verdaderos ingresos de ciertos trabajadores, son las propinas, que reciben trabajadores como garzones, cocineros, mozos, acomodadores, trabajadores de estacionamiento, trabajadores de bencineras, y muchas otras.

Esos ingresos son naturalmente un aumento patrimonial para los trabajadores y cuyo pago naturalmente que es renta, por lo cual deberían ser considerados para los fines tributarios.

El universo de trabajadores que puede recibir este porcentaje, es más bien marginal, por cuanto las estadísticas que muestra el Informe de Resultados Octava Encuesta Laboral, para el año 2014, Dirección del Trabajo²¹, solo el 16,9% de las empresas en los últimos 5 años han negociado colectivamente y de esas empresas, la negociación está asociada a la existencia de sindicatos en el 11,6%, en tanto el otro 5,3% han negociado, pero no tienen sindicato asociado.

²¹Informe de Resultados Octava Encuesta Laboral, *Óp. Cit.*, página 182.