



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

Parte II

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

**Alumno: Israel Año Maturana
Profesor Guía: Boris León**

Santiago, Septiembre 2017

TABLA DE CONTENIDOS

1.2.8 NUEVA MODALIDAD DE RELIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA	3-4-5
1.2.9 EJEMPLO DE UN TRABAJADOR OBTUVO RENTAS DURANTE 4 MESES CUYO MONTO FUE VARIABLE	6
1.2.10 EJEMPLO DE RELIQUIDACION.....	7
2. DESARROLLO.....	8-9
2.1 DEVENGO DE GASTO.....	8-9
2.2 RELIQUIDACIÓN DE IMPUESTO UNICO.....	8-9
2.3 CUANDO SE RELIQUIDAN LOS BONOS.....	10
2.4 EJEMPLOS ILUSTRATIVO.....	11-12-13
2.4.1 CASOS REALES RELACIONADOS CON LOS BONOS CASO BANMEDICA.....	14
2.4.2 CASO CODELCO.....	15-16
2.4.3 RESOLUCIÓN N°1465 (1997) DE DIRECCIÓN DEL TRABAJO...	17-18-19-20
3 CONCLUSIÓN.....	21
3.1 BIBLIOGRAFIA.....	22

1.2.8 NUEVA MODALIDAD DE RELIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA.

De acuerdo a la modificación introducida al artículo 47 de la ley sobre impuesto a la renta, los contribuyentes que obtengan, dentro de un mismo período habitual de pago, rentas de más de un empleador o pagador, continuarán obligados a reliquidar anualmente el impuesto único de segunda categoría, pero con la diferencia que dicha reliquidación no se realizará mes por mes, sino que se efectuará anualizando el impuesto único de segunda categoría, vale decir, se considerará el total de rentas obtenidas en el año debidamente actualizadas al término del ejercicio y se les aplicará la escala de tasas del impuesto respectivo considerando la tabla del referido tributo en unidades tributables anuales.

Este nuevo procedimiento permitirá que aquellos contribuyentes que han obtenido rentas simultáneas sólo en algunos meses del ejercicio, obtengan una disminución en su carga tributaria, incluso la reliquidación del impuesto puede arrojar un saldo a favor de los contribuyentes.

Esta modalidad de reliquidación acerca la brecha entre la carga tributaria de los trabajadores dependientes respecto de los trabajadores independientes, últimos que se encuentran afectos al impuesto global complementario.

En primer término, debemos recordar que la Ley N° 20.455, de 2010, a través de su artículo 1°, aumentó transitoriamente la tasa del impuesto de primera categoría, estableciendo a través de su letra a) una tasa del 20% por las rentas percibidas o devengadas durante el año comercial 2011 y a través de su letra b) una tasa del 18,5% por las rentas percibidas o devengadas durante el año 2012. Ahora bien, el artículo 4° de la Ley N° 20.630, de 2012, derogó la letra b) de la Ley 20.455 y además, a través de la letra a) del N° 7 de su artículo 1°, modificó el artículo 20 de la Ley sobre impuesto a la Renta, aumentando permanentemente la tasa del impuesto de primera categoría desde un 17% a un 20%.

De acuerdo a las disposiciones citadas anteriormente, la tasa del 20% del impuesto de primera categoría entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2013, por las rentas percibidas o devengadas durante el año comercial 2012 que deban declararse en el presente año tributario.

Situaciones especiales relacionadas con el impuesto de primera categoría.

El impuesto de primera categoría en carácter de único que afecta a las operaciones del artículo 17 N° 8 de la ley sobre impuesto a la renta, se encuentra en una situación muy especial, debido a que la letra c) del artículo primero transitorio de la Ley N° 20.630 establece una tasa diferenciada durante el año comercial 2012. Es así como dicho tributo se aplicará con tasa 18,5% por el período comprendido entre el 01 de enero y el 31 de agosto de 2012. En cambio, se aplicará con tasa del 20% por el período comprendido entre el 01 de septiembre de 2012 y el 31 de diciembre del mismo año.

Igual diferencia debemos hacer respecto del impuesto de primera categoría que afectó a los contribuyentes que durante el ejercicio 2012 hayan realizado término de giro, es decir, pagarán dicho tributo con tasa 18,5% o 20% dependiendo la fecha en que hayan cesado sus actividades, considerando las mismas fechas indicadas precedentemente.

La ley 20.630 de reforma tributaria, establece la obligación o bien la opción, según corresponda, para que los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría es decir quienes reciben rentas bajo un vínculo de dependencia con un empleador, efectúen una reliquidación anual de dicho impuesto.

Existen dos situaciones de carácter general en la que podrían encontrarse los contribuyentes:

1.- Contribuyentes que obtengan rentas de más de un empleador: Siguen con la obligación de efectuar una reliquidación anual, sin embargo a partir de este año la

reliquidación se efectuará sobre la base de la suma anual del total de sus rentas imponibles mensuales y no considerando la suma mensual de rentas, como se hacía con anterioridad.

2.- Contribuyentes que obtengan rentas de un solo empleador: Tienen la opción de efectuar una reliquidación anual de impuesto, considerando la suma anual del total de sus rentas imponibles mensuales.

Beneficios: El cambio en la norma beneficia principalmente a aquellos contribuyentes que obtienen sueldos variables o bien han dejado de percibir ingresos en uno o más meses del año. Esto porque pueden obtener la devolución de los impuestos pagados en exceso en los meses en que la tasa del impuesto considerando la suma mensual de su renta fue mayor a la tasa que hubieran obtenido considerando la suma anual del total de sus rentas.

1.2.9 EJEMPLO DE UN TRABAJADOR OBTUVO RENTAS DURANTE 4 MESES CUYO MONTO FUE VARIABLE.

EMPLO:

trabajador obtuvo rentas durante cuatro meses del año, y el monto fue variable. Por esto, puede optar por efectuar una reliquidación del impuesto pagado en su declaración de renta anual.

La tasa de impuesto mensual que el trabajador pagó varió de acuerdo a la renta, y osciló entre 10% y 32%.

Mes/2012	Totales Nominales		Tasa	Factor Actualización	Totales Actualizados	
	Renta	Impuesto			Renta	Impuesto
Enero	1.650.000	83.126	10%	1,015	1.674.750	84.373
Febrero	1.670.000	85.044	10%	1,014	1.693.380	86.235
Noviembre	2.800.000	246.695	25%	1,000	2.800.000	246.695
Diciembre	3.500.000	422.085	32%	1,000	3.500.000	422.085
Totales					9.668.130	839.388

El total del impuesto pagado por el trabajador durante el año fue de \$839.388.

1.2.10 EJEMPLO DE RELIQUIDACION.

Ejemplo de Reliquidación:

Renta Anual	Impuesto Anual (IGC)	Tasa Anual	Impuesto Pagado	Remanente
9.668.130	157.738	5%	839.388	681.650

Al efectuar la reliquidación, el trabajador debe sumar su renta anual, y sobre ésta se aplicará el Impuesto Global Complementario anual, en la tasa que corresponda.

El monto de impuesto anual que corresponde a este trabajador es de \$ 157.738, ya que dada su renta anual, la tasa de impuesto que aplica es de un 5%.

Como el trabajador pagó impuesto durante el año con una tasa mayor (entre 10 y 32%), lo que significó un monto total de \$839.388, le corresponde devolución del impuesto pagado en exceso. En este caso la devolución es de \$681.650.

2. DESARROLLO.

2.1 DEVENGO DEL GASTO.

El devengo del gasto por parte de la empresa, estará sujeta a los contratos o cláusulas que este contenga según cada caso.

Por ejemplo, en las cláusulas suspensivas y resolutorias siempre habrá que esperar al comportamiento de las metas, si se cumplen o no, para ver si realmente aplica y en qué momento y proporción el reconocimiento del gasto por el concepto de bonos.

Si tomamos un bono a todo evento, el tratamiento para el reconocimiento del gasto será un símil del trato a las indemnizaciones por años de servicio a todo evento, se permitirá su provisión y posterior rebaja de la base imponible de lo afecto al impuesto a la renta siempre y cuando sean "a todo evento".

2.2 RELIQUIDACION DE IMPUESTO UNICO

La reliquidación del impuesto permite, a través del prorrateo de la renta, disminuir la tributación que afectaría a una compensación "devengada" por el trabajador durante un período y que se paga al final de éste.

El artículo 46 de la Ley de la Renta provee un mecanismo para "reliquidar" el impuesto, en el caso de aquellas remuneraciones que se pagan con "retraso".

Cabe recordar que el impuesto único de la segunda categoría es un impuesto con tasas progresivas por tramo de renta. Es por esto que la reliquidación tiene sentido, ayudando a evitar que una renta de monto importante alcance los tramos de tasas más altas. Sin embargo, la reliquidación no tendrá efectos sobre el monto de impuesto a pagar, en el caso de aquellos empleados que ganan remuneraciones afectas al 40%.

Las rentas pagadas con retraso a los empleados, sean bonos, premios u otros, se "re liquidan" por lo general en doce meses. Este límite lo ha impuesto la norma legal ya mencionada, para el caso de aquellas remuneraciones pagadas voluntariamente por el empleador.

Entonces, se pueden pactar bonos contractuales que se re liquiden en más de 12 meses, pero con un inconveniente, existen algunos problemas prácticos, que surgen de la forma en que la autoridad tributaria exige las remuneraciones pagadas con retraso.

De acuerdo con las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, para la confección de la Declaración Jurada 1887, los bonos y otros premios pagados a una persona natural se reportarán como rentas del año en que se re liquidó el impuesto. Entonces, si la empresa paga un bono y realiza la reliquidación el impuesto en dos años, deberá presentar una rectificación de la o las Declaraciones Juradas 1887 ante el SII, así como una rectificación de las declaraciones de Impuestos personales que se hayan presentado con base en las Declaraciones Juradas rectificadas. Obviamente, ante estas complicaciones, una reliquidación que abarque más de un año resulta poco recomendable.

Por todo lo anterior, es importante que las empresas evalúen los efectos de una reliquidación del impuesto único antes de proceder con el pago de bonos u otros premios.

2.3 CUANDO SE RELIQUIDAN LOS BONOS.

Los bonos son una remuneración, y como tal constituyen un beneficio tributable e imponible. Así, un bono estará afecto a cotizaciones de Seguridad Social, además del Impuesto Único de Segunda Categoría.

La tasa marginal del impuesto Único de Segunda Categoría que debe soportar un empleado por sus remuneraciones en un mes determinado varía entre 0% y 40%. De esta forma la recepción de un bono en un mes del año puede aumentar la tasa marginal aplicable y, por cierto, la tasa efectiva que debe soportar.

En un ejemplo donde un empleado recibe un bono por desempeño de \$15 millones de pesos, correspondiente al trabajo de un año, y éste es registrado por la compañía sólo como renta del mes en que se paga, la tasa marginal de Impuesto Único de Segunda Categoría que deberá pagar ascenderá al máximo de 40%, tasa que será aplicada a toda suma que reciba por sobre \$5,2 millones mensuales.

Si se aplica lo dictado por el artículo 45 y 46 de la ley sobre impuesto a la renta, se instruye del cuándo y cómo se debe reliquidar una remuneración, lo que significa dividir ese beneficio en los períodos en que fue ganado (devengado), permitiendo en algunos casos que las rentas obtenidas por el empleado queden afectas a una menor tasa de impuestos.

Si un bono se devengó en un período superior a un mes, la suma de dinero correspondiente al bono debe ser dividida en la cantidad de meses que contempla ese período y el resultado sumado a la remuneración que se obtuvo en cada uno de los correspondientes meses. Con esa división y distribución del bono añadida a la remuneración mensual, se debe calcular nuevamente el impuesto del mes respectivo y enterar en arcas fiscales la diferencia.

2.4 EJEMPLO ILUSTRATIVO.

En una empresa “YYY”, dedicada a la venta de servicios, se pacta con un trabajador, un bono por cumplimiento de metas en su contrato de trabajo, el cuál detalla que el mencionado señor tendrá derecho a 100 unidades monetarias si es que durante todo el año 2017 (enero a diciembre) se cumple la meta de vender 1500 unidades de servicios a distintas empresas que lo necesiten.

El bono, será pagado en el mes de marzo del año 2018.

Escenario 1: pago del bono a todo evento

- El contrato no contiene cláusulas extras a la mencionada inicialmente que condicionen el pago en el mes de marzo 2018 y el trabajador está con contrato vigente a la fecha del pago. En esta situación, la empresa puede provisionar el gasto durante todo el año 2017 y reliquidar el impuesto único del trabajador también durante el 2017.
- El trabajador se va de la empresa antes de la fecha del pago, pero después del mes de diciembre donde se cumplieron todas las metas. La empresa, al no haber una cláusula en contrario, debe pagar de todas formas el bono en la fecha estipulada, siendo válida la provisión del gasto durante el 2017 y se debe reliquidar el impuesto único del trabajador durante el mismo año.
- El trabajador se va de la compañía el 30-06-2017. Las metas se cumplen de igual manera por la empresa el 31/12, por ende, el trabajador al ser un bono a todo evento debe ser recompensado con el proporcional del bono total pactado. En este caso, la empresa provisiona el gasto por la proporción y realiza la reliquidación del impuesto único del trabajador por los meses en que corresponde.

Escenario 2: El bono está sujeto a una cláusula suspensiva. Para las siguientes situaciones, aparte de la cláusula descrita en el planteamiento inicial, se agregará una segunda cláusula, “que el bono será pagado sólo si el trabajador está con contrato vigente a la fecha del pago”. Para que el trabajador pueda ejercer su derecho de cobrar el bono, ambas cláusulas se deberán cumplir copulativamente, de lo contrario, el derecho para el trabajador nunca nacerá.

- Se cumplen ambas condiciones descritas, por ende, el trabajador obtiene el derecho de cobrar el bono en la fecha indicada. Para esta situación, la empresa puede provisionar el gasto durante el 2017 y el trabajador reliquidar su impuesto único durante ese mismo año.
- El trabajador se va de la empresa antes de la fecha del pago, pero después del mes de diciembre donde se cumplieron todas las metas. El derecho sobre el bono para el trabajador no alcanza a nacer, ya que no cumple una de las cláusulas indispensables. La empresa, no puede hacer una provisión de este gasto ya que no prosperó su desembolso, por lo tanto, tampoco corresponde reliquidación alguna sobre el impuesto único que ya se pagó por el trabajador.
- Existe una única posibilidad que el gasto por una provisión de un bono que no llegó a ser pagado sea aceptado, y es que el mencionado bono se pague de todas formas, pero aplicando la universalidad de pago, a todos sus trabajadores en las proporciones que se estimen. De ocurrir esto, se acepta la provisión y reliquidación del impuesto único.
- Si en el contrato original, en vez de decir “se pagará en marzo 2018” dice “se devengará y pagará en marzo 2018”, y se cumplen las condiciones, la empresa no podrá provisionar el gasto en el año 2017, sino que tiene que reconocer el gasto en el mes y año en que se pagó el bono, por el lado del trabajador, no aplica la

reliquidación del impuesto único, se toma como renta del mes en que recibe el pago, por ende, su tributación será en ese periodo.

Escenario 3: El bono está sujeto a una cláusula resolutoria. Para las siguientes situaciones, aparte de la cláusula descrita en el planteamiento inicial, se agregará una segunda cláusula, “que el bono será pagado sólo si el trabajador está con contrato vigente a la fecha del pago”. El trabajador parte con el derecho ya ganado del cobro del bono, por esta razón, la empresa debe velar por la extinción de este derecho al término del cumplimiento de las metas impuestas.

- Se cumplen ambas condiciones descritas, por lo tanto, el trabajador hace uso de su derecho ya ganado de cobrar el bono en la fecha indicada. Para esta situación, la empresa puede provisionar el gasto durante el 2017 y el trabajador reliquidar su impuesto único durante ese mismo año.
- El trabajador se va de la empresa antes de la fecha del pago, pero después del mes de diciembre donde se cumplieron todas las metas. El trabajador en esta situación, pierde su derecho sobre el bono, ya que no cumple una de las cláusulas indispensables para resguardar el derecho ganado al momento de pactar las metas. La empresa, vuelve a tener potestad sobre el bono, se trata como si el contrato nunca hubiese existido. Por ende, no se aceptan las posibles provisiones de este gasto ya que es como que nunca nació el derecho del trabajador. Por lo tanto, tampoco hay efecto alguno sobre el impuesto único que se pagó por el trabajador.

2.4 CASOS REALES RELACIONADOS CON LOS BONOS.

2.4.1 CASO BANMEDICA.

Este caso, se trata del multimillonario fraude tributario por el pago de bonos a tres ejecutivos del holding Banmédica. El Ministerio Público lo incluyó entre los ilícitos imputados, al señor Roberto Carrasco, alto ejecutivo del holding, a pesar de que Servicios de Impuestos Internos no se ha querellado por esos hechos. La Fiscalía envió al Servicios de Impuestos Internos la información que acredita el fraude, por mucho tiempo el servicio guardó un inexplicable silencio por una operación que involucra \$2.500 millones en pagos ilegales a altos ejecutivos de Banmédica, con un perjuicio fiscal de \$817 millones.

Las cifras ascienden a \$2.500 millones pagados a través de esta fórmula ilegal a ejecutivos de Banmédica entre 2008 y 2013. Para ello, utilizaban una de las empresas de Roberto Carrasco, Asesorías VSA, como puente para triangular los recursos y evitar el pago de impuestos.

Según los antecedentes presentados por la Fiscalía durante la formalización de Carrasco, se utilizaron 27 facturas falsas para cancelar los bonos. El mecanismo era el siguiente: Asesorías VSA emitía una factura a alguna de las dos sociedades del grupo Banmédica involucradas. Estas pagaban las facturas a VSA, la que finalmente transfería los fondos a los ejecutivos comprometidos, registrándolo en su contabilidad como “cuentas por cobrar”. Con este movimiento, las empresas involucradas rebajaron su carga tributaria y los ejecutivos beneficiados se ahorraron el pago al impuesto de segunda categoría. El perjuicio fiscal por esta práctica llegó a \$817 millones.

El empresario Roberto Carrasco no solo es protagonista en la investigación por los bonos irregulares a ejecutivos de Banmédica. Su nombre aterrizó en la carpeta de los fiscales porque firmó contratos forwards irregulares con empresas Penta para eludir los impuestos por los bonos que se pagaban a los ejecutivos del holding, en el tan mediático caso Penta.

2.4.2 CASO CODELCO.

En este caso, la Contraloría informó a Codelco respecto de la fiscalización del sistema de pago de remuneraciones variables del personal ejecutivo en los años 2003, 2004 y 2005, materializado en el otorgamiento de bonos de desempeño.

El monto en cuestión asciende a los \$7.300 millones, que se mencionan como pagados a los ejecutivos, correspondiente al total de remuneraciones variables del personal ejecutivo en los años 2003, 2004 y 2005, lo que significa un promedio de \$ 982.082 pesos mensuales por ejecutivo. Estos pagos se enmarcan estrictamente dentro de las políticas fijadas por el Directorio y fueron autorizados por el comité de Remuneraciones del mismo.

Es necesario destacar que los sistemas de remuneración variable forman parte esencial de la gestión de toda empresa. El sistema adoptado por Codelco, de conformidad con las resoluciones de su Directorio, recoge los criterios que aplica mayoritariamente la industria en esta materia. Su finalidad es estimular mejoras de gestión y atraer y retener profesionales indispensables para la buena marcha de la empresa.

El diseño del sistema de compensaciones de Codelco fue realizado con la asesoría del Boston Consulting Group y en su aplicación se contó con el concurso de Price WaterhouseCoopers. El Bono de desempeño anual está determinado por la nota global obtenida por el ejecutivo, producto de la ponderación de la nota de su convenio de desempeño, de las notas de sus superiores jerárquicos y de la evaluación que realiza su jefatura directa.

El bono de desempeño se paga sólo si el volumen de los excedentes anuales de la empresa es igual o superior al 20% sobre el capital. Junto con ello, el monto total de los bonos anuales no puede exceder 2,4 veces la planilla mensual de remuneraciones.

El monto del bono de desempeño de un ejecutivo, además, no puede ser mayor a 3 sueldos bases brutos, cantidad que, por otra parte, no ha sido alcanzada nunca desde la implantación del sistema.

En el mercado de referencia, compuesto por otras mineras y grandes empresas, el monto promedio de la remuneración variable que se pagó el año 2005, fue 3,38 sueldos bases. Es decir, muy por encima de lo efectivamente otorgado por Codelco.

Entre los errores manifiestos contenidos en la información recabada, cabe destacar el que se refiere al pago de remuneración variable del ex- Presidente Ejecutivo, señor Juan Villarzú. El presidente ejecutivo estableció ciertos criterios diferentes para los ejercicios de los años auditados respecto de los convenios de desempeño del personal ejecutivo, por razones de gestión consistentes con las finalidades y propósito de los mismos y en uso de las facultades legales correspondientes.

Sin perjuicio de lo anterior, Codelco siempre está incorporando perfeccionamiento al sistema de incentivo variable, con el fin de asegurar que cumpla cabalmente con sus objetivos. En este sentido, se han revisado los procedimientos y se han introducido mejoras, algunas de las cuales recogen observaciones formuladas en el informe preliminar de la Contraloría.

2.4.3. RESOLUCIÓN N° 1465/67 (1997) DE DIRECCIÓN DEL TRABAJO.

En esta resolución, emitida por la dirección del trabajo en el año 1997, se trató el tema de una negociación colectiva de una determinada empresa en cuál esta última no sabía el proceder para un acuerdo suscrito en un Instrumento colectivo.

El caso en sí, se resume de la siguiente forma, la empresa solicita un pronunciamiento de esta Dirección en orden a si los aguinaldos por Fiestas Patrias y Navidad y bono de vacaciones pactados en contrato colectivo de la empresa Comunidad Edificio Moneda 1040, corresponde pagarlos proporcionalmente al trabajador cuyo contrato terminó antes de tales festividades o de hacer uso de las vacaciones, en mayo de 1996.

El ente fiscalizador, resume su respuesta en que NO procede el pago proporcional de aguinaldos de Fiestas Patrias y Navidad y bono de vacaciones pactados en contrato colectivo celebrado con la empresa Comunidad Edificio Moneda 1040, al trabajador cuyo contrato termina con anterioridad a las fechas fijadas para el pago de tales. Esto se fundamenta de la siguiente forma.

Basándose en la cláusula quinta del contrato colectivo de fecha 9 de abril de 1996, suscrito entre la empresa Comunidad Edificio Moneda 1040 y la Comisión Negociadora de los trabajadores, estipula:

AGUINALDOS.

La Comunidad pagará a sus trabajadores dos aguinaldos al año, "en las oportunidades y según la forma" que a continuación se indican:

1.-Por Fiestas Patrias: Se le pagará a cada trabajador con motivo de estas festividades un aguinaldo de \$ 60.000, líquidos. *El pago se efectuará el día 15 de septiembre de cada año.*

2.-Por Navidad: Se le pagará a cada trabajador con motivo de estas festividades un aguinaldo de \$ 85.000, líquidos. *El pago se efectuará el día 19 de diciembre de cada año.*

De la cláusula transcrita se desprende que la Comunidad pagará un aguinaldo de Fiestas Patrias ascendente a \$ 60.000 líquidos el día 15 de septiembre, y otro de Navidad, por \$ 85.000, el día 19 de diciembre de cada año. (CLÁSULAS SUSPENSIVAS)

De esta forma, los beneficios mencionados se encuentran en cuanto a su cumplimiento sujetos a plazo, de modo tal que no puede exigirse su pago mientras no llegue el vencimiento de éste.

En efecto, el artículo 1494, inciso 1º, del Código Civil, dispone:

“El plazo es la época que se fija para el cumplimiento de la obligación, y puede ser expreso o tácito. Es tácito el " indispensable para cumplirlo." A su vez, el artículo 1496, del mismo Código, señala:

"El pago de la obligación no puede exigirse antes de expirar el plazo”.

Del análisis conjunto de las disposiciones legales antes citadas se desprende que el plazo, o la época que se fija para el cumplimiento de una obligación, determina la oportunidad en la cual la obligación se hace exigible, no pudiendo hacerse antes, salvo que concurran las situaciones especiales que indica la misma norma legal, cuyo no es el caso.

De esta forma, en la especie, si los beneficios denominados aguinaldo de Fiestas Patrias y de Navidad tienen fijado por mutuo acuerdo de las partes fecha precisa de pago no procede exigir que los mismos se cumplan antes de la llegada de dicho plazo, sea en todo o en parte como podría ser un pago proporcional, a menos que los contratantes así lo hubieran pactado expresamente.

Por otro lado, en lo que concierne al beneficio bono de vacaciones, incluido en la consulta, la cláusula novena del contrato colectivo ya aludido, expresa:

BONO DE VACACIONES

"La Comunidad pagará a cada trabajador anualmente un bono por " concepto de vacaciones, ascendente a \$ 40.000.-imponible. Su " pago se efectuará al momento en que el trabajador haga uso de " su feriado legal".

De la cláusula antes citada se desprende que la Comunidad pagará anualmente un bono de vacaciones por \$ 40.000.-al trabajador al momento de hacer uso del feriado legal.

De este modo, el mencionado bono depende en cuanto a su pago de una oportunidad o momento, cuando el trabajador hace uso del feriado legal, por lo que se trata igualmente de una obligación sujeta a plazo, aun cuando incierto, toda vez que no se precisa la fecha en que se saldrá con feriado.

Por lo expresado, al beneficio en comento le resulta aplicable lo dicho respecto de los aguinaldos ya analizados, con el alcance antes efectuado.

A mayor abundamiento, cabe agregar que el bono por vacaciones se encuentra sujeto al mismo tiempo a una condición suspensiva cual es que efectivamente el trabajador haga uso del feriado legal, por lo que al tenor de lo dispuesto por el artículo 1485 del Código Civil, " No puede exigirse el cumplimiento de la " obligación condicional, sino verificada la condición " totalmente", lleva a concluir que sólo en el caso que el trabajador utilice su feriado legal tendrá derecho al pago del beneficio, situación que no ocurre si el dependiente es despedido con anterioridad a tal oportunidad, no procediendo tampoco al pago proporcional al respecto a menos que las partes así lo hubieran estipulado.

En consecuencia, de conformidad a lo expuesto y disposiciones legales citadas, cúpleme informar a Ud. que no procede el pago proporcional de aguinaldos de Fiestas Patrias y Navidad y bono de vacaciones pactados en contrato colectivo celebrado con la empresa Comunidad Edificio Moneda 1040, al trabajador cuyo contrato termina con anterioridad a las fechas fijadas para el pago de tales aguinaldos o de goce del feriado legal.

3. CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo investigado, la presente tesis ha dado cumplimiento a los objetivos trazados, en orden de revisar sobre cuál es el tenor de las modificaciones contenidas en la ley N°20630 se incorporan modificaciones legales a la ley sobre impuesto a la renta en los artículos N°47, N°65 inciso 5, N°74 inciso 1, lo expuesto en este documento determinamos que las empresas hoy en día no aplican el mismo criterio en cuanto a la provisión de bonos pagados a los trabajadores y utilización del gasto que origina el pago de los bonos, en la actualidad no hay un criterio uniforme en la reliquidación del impuesto único de segunda categoría aplicado a los trabajadores que puedan obtener una remuneración accesoría en forma desfasada. Por otro lado basándonos en los conceptos legales y tributarios, interpretados por la ley. De los análisis técnicos realizados en los casos se logra demostrar que cuando existen cláusulas en los contratos, tanto del tipo suspensiva o resolutoria, la empresa sólo puede utilizar como gasto necesario para producir renta la provisión realizada por este concepto. Las mencionadas cláusulas se cumplen en su totalidad, ya que de lo contrario no aplicará como un gasto necesario para producir renta y su tratamiento tributario pasará a ser un gasto rechazado, teniendo que ser agregado a la base imponible del impuesto de primera categoría. Desde la misma perspectiva, podemos concluir que para el tratamiento del impuesto de segunda categoría aplicado a los trabajadores, en los casos donde existan cláusulas suspensiva o resolutoria en los contratos respectivos, ahora con respecto a ejercer el derecho sobre un bono para el trabajador quien dará el cumplimiento íntegro de la cláusula (condición) quien abordara si se realiza la reliquidación de este impuesto generado el pago de un bono con retraso por parte del empleador. Si se cumple la condición, podrá reliquidar el impuesto en los meses en que trabajó de acuerdo a los objetivos propuestos, de lo contrario se tomará como remuneración el monto total en el mes del pago sin derecho a reliquidación alguna.

BIBLIOGRAFIA.

Circular del servicios de impuestos internos N°37, de 1999 (ORD.N°2339, de 23.08.2016).

Solicita pronunciamiento sobre la oportunidad en la cual se aplica un convenio colectivo y reliquidación de rentas accesorias.

Oficio N°2339, de 2016, el servicio de impuestos internos se pronunció ante la inquietud de una empresa, la cual exponía el caso de una negociación colectiva de un bono de producción anual.

Decreto ley N°824, aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27.12.1974. Actualizado con la reforma tributaria de la ley N°20.630, publicada en el Diario Oficial 27.09.2012., perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional.

Código del Trabajo.

<http://www.dt.gob.cl/1601/w3-channel.html>

Decreto ley N°824, aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta, Ministerio de Hacienda, Chile.

https://www.codelco.com/declaracion-publica-sobre-pago-de-bonos-a-ejecutivos/prontus_codelco/2011-02-21/181340.html

<http://ciperchile.cl/2016/03/31/la-millonaria-evasion-tributaria-de-banmedica-llega-a-tribunales/>

<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=25646>

Revista de estudios tributarios N°27 junio del 2012."Indemnizaciones por termino del contrato de trabajo. Centro de estudios tributarios. Facultad de economía y negocios de la Universidad de Chile, Santiago.

http://www.cetuchile.cl/m/index.php?option=com_content&view=article&id=867:reliquidacion-del-impuesto-unico-de-segunda-categoria&Itemid=174

<http://www.sii.cl/pagina/intermedia/reliquidacion/reliquidacion.html>