

Título: Los haberes no tributables no forman parte del promedio de las últimas 24 remuneraciones para determinar la tributación de la indemnización por años de servicios.

Resumen: La colación, movilización, depósitos convenidos y cualquier otro haber que no hubiese formado parte de la base imponible del Impuesto único a los trabajadores deben excluirse según lo ordena el artículo 17 N° 13.

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17, N°13, ART. 14, N°17 –
DECRETO LEY N° 3500, ART. 20 – CÓDIGO DEL TRABAJO, ART. 178.
(ORD. N° 364, DE 15.02.2017)**

Situación de la asignación de movilización y colación, depósitos convenidos con el empleador y bonos de producción y especial, para efectos del cálculo de la indemnización por desahucio y la de retiro establecida en el N°13, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación con el inciso segundo del artículo 178 del Código del Trabajo.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que el gerente general de una empresa fue desahuciado, discutiéndose si algunas partidas debían formar parte de su remuneración recibida durante los últimos 24 meses.

Estas son las siguientes:

a) Colación y movilización.

Indica que estos conceptos no deberían ser incluidos dentro de la remuneración por años de servicio a que se refiere el artículo 178 del Código del Trabajo y N°13 del artículo 17 de la LIR, ya que su calidad de no renta está dada por el N°14 del mismo artículo, por lo que no podría entenderse incluida también en el número anterior, ya que si el legislador hubiera querido incluir dichos beneficios, lo hubiese mencionado expresamente. En tal sentido, un pronunciamiento de este Servicio indica que la asignación de colación no debe considerarse dentro del concepto de remuneraciones para efectos tributarios, siempre que dicha asignación no constituya renta en virtud de lo establecido en el N°14, del artículo 17 de la LIR.

Manifiesta además que para que la asignación de movilización y colación sean efectivamente un ingreso no constitutivo de renta deben cumplirse una serie de requisitos, los cuales de no cumplirse determinan que dichas asignaciones pasen a formar parte de la renta imponible para efectos de la determinación del impuesto de Segunda Categoría, por lo cual si tales beneficios han estado afectos al citado impuesto podría estimarse que constituyen renta, siendo de toda lógica incluir tal beneficio dentro del concepto de remuneración para los efectos del N°13, del artículo 17, de la LIR.

b) Depósitos Convenidos con el Empleador.

Señala que el artículo 20 del D.L. N°3500, dispone que dichas cantidades en tanto se depositen en la cuenta de capitalización individual o en alguno de los planes de ahorro previsional voluntario, no constituirán remuneración para ningún efecto legal y no se considerarán renta por la parte que no exceda de las 900 UF por cada trabajador, y los excesos se gravarán con el Impuesto Único de Segunda Categoría o Impuesto Global Complementario, de lo cual desprende que no constituyen renta para ningún efecto legal, por lo que no podrán incluirse dentro de la remuneración para efectos del cálculo de la indemnización por años de servicio, ya que se estaría entregando un doble beneficio respecto a un mismo monto.

c) Bono por producción y bono especial.

Indica que el Servicio a través de la Circular 29, de 1991, estableció qué indemnizaciones debían incluirse dentro del concepto de “remuneración” y cuales debían excluirse, tratándose de indemnizaciones voluntarias no contempladas en la ley, en contratos colectivos o en convenios

colectivos de trabajo, prescribiendo asimismo que deberán excluirse todos los beneficios extraordinarios de la indemnización como por ejemplo bonos, gratificaciones, etc., prescribiendo que no son extraordinarias aquellas remuneraciones que deban pagarse por imperativo de la ley o por estipulación contractual de carácter permanente puesto que esa sola circunstancia lleva a concluir que la remuneración es ordinaria en su origen, como ocurre con los bonos de producción, concluyendo que en la medida que haya estado pactado contractualmente o bien hubiese existido un derecho adquirido sobre éste según la legislación laboral, el mismo deberá ser considerado como parte de la remuneración e incluido en el cálculo de la remuneración.

Respecto al bono especial, en el caso que se consulta, fue pactado para la eventualidad de que el contrato de trabajo terminase durante los años 2013 o 2014, por lo que, además de ser extraordinario, la condición de la que dependía su nacimiento (que se produjera el término del contrato durante los años 2013 o 2014) resultó fallida, por lo que malamente podría incluirse dentro del concepto de remuneración, aun cuando la empresa lo pague de buena fe.

Por lo anterior, solicita se confirmen los siguientes criterios:

- a) Que las asignaciones de colación y movilización no forman parte del concepto de remuneración para efectos de lo establecido en el N°13 del artículo 17 de la LIR, en la medida que no hayan tributado con el impuesto de Segunda Categoría por haber excedido de los márgenes aceptables para ser considerados como tales según el artículo N°14 del artículo 17 del mismo texto.
- b) Que los depósitos convenidos no serán considerados como remuneración para efectos del cálculo de la indemnización por años de servicio, ya que por expresa disposición del artículo 20 del D.L. N°3.500 no constituyen renta para ningún efecto legal.
- c) Que el bono por producción podría considerarse como parte de la remuneración para efectos del cálculo de la indemnización por años de servicio para efectos del N°13 del artículo 17 de la LIR, en la medida que esté pactado contractualmente o tenga la calidad de derecho adquirido para efectos laborales. Por su parte, el bono especial no podría considerarse dentro de la remuneración, ya que no tiene el carácter ordinario y las condiciones para su nacimiento se encuentran fallidas.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, el artículo 178 del Código del Trabajo preceptúa que las indemnizaciones por término de funciones o de contratos de trabajo establecidas por ley, las pactadas en contratos colectivos de trabajo o en convenios colectivos que complementen, modifiquen o reemplacen estipulaciones de contratos colectivos, no constituirán renta para ningún efecto tributario. El inciso 2° de dicha disposición agrega que, sin perjuicio de lo anterior, cuando por terminación de funciones o de contrato de trabajo, se pagaren además otras indemnizaciones a las precitadas, deberán sumarse éstas a aquéllas con el único objeto de aplicarles lo dispuesto en el N°13, del artículo 17 de la LIR, a las indemnizaciones que no estén mencionadas en el inciso 1° de este artículo.

Por su parte, el N°13, del artículo 17 de la LIR, dispone que no constituye renta la asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Añade esta norma legal que tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengo de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

Respecto al tema, este Servicio en la Circular N°29 de 1991, sobre tratamiento tributario de las indemnizaciones por años de servicios, establece que las indemnizaciones pactadas en un contrato individual de trabajo o pagadas voluntariamente, se rigen por el citado N°13, del artículo 17 de la LIR en concordancia con el inciso 2°, del artículo 178 del Código del Trabajo, debiendo

considerarse en el caso de los trabajadores del sector privado, para efectos de establecer sus remuneraciones mensuales, el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, debidamente reajustadas; agregando que para el cálculo del promedio señalado no se considerarán las gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias. Agrega que para los efectos de precisar qué tipo de remuneraciones deben considerarse extraordinarias, es necesario tener presente al efecto las normas laborales que regulan el régimen de remuneraciones y que se encuentran contenidas en el Código del Trabajo, las que deben aplicarse en la medida que sean compatibles con el texto de la disposición tributaria en comento, como por ejemplo la exclusión de todas aquellas cantidades que para efectos laborales no constituyen remuneraciones.

Seguidamente, el instructivo aclara que no son extraordinarias aquellas remuneraciones que se paguen en virtud de un imperativo de la Ley o por una estipulación contractual de carácter permanente, puesto que esa sola circunstancia lleva a concluir que la remuneración es ordinaria en su origen aunque dependa el nacimiento de la obligación de una contingencia, como sucede con el sobresueldo y las gratificaciones que establece el artículo 46 del Código del Trabajo, de lo cual se sigue que todas aquellas remuneraciones que tienen su fuente en el contrato de trabajo con carácter de permanente, deben considerarse remuneraciones ordinarias, aunque su monto varíe en uno y otro período de pago como ocurre por ejemplo con las comisiones de ventas, compras o servicios, como operaciones normales del negocio, que deban pagarse permanentemente. Igual cosa ocurre con los llamados bonos de producción, que se pagan permanentemente de acuerdo al contrato de trabajo. Dispone por último, que en el caso de remuneraciones que el empleador pague voluntariamente al trabajador, se considerarán siempre como extraordinarias atendido lo expresado anteriormente.

De esta forma, tal como lo instruye la referida Circular, para efectos de establecer si un beneficio debe ser considerado o no en el promedio de las remuneraciones percibidas por un trabajador del sector privado, debe darse aplicación a las normas laborales contenidas en el Código del Trabajo.

Así, en primer término, respecto a la asignación de colación, cabe tener presente que el inciso segundo del artículo 41 del Código del Trabajo dispone que no constituyen remuneración las asignaciones de movilización y colación entre otros beneficios, debiendo señalarse que según lo establecido en el N°14, del artículo 17, de la LIR no constituye renta la asignación de alimentación, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional, concluyendo este Servicio¹ que dicho monto no se debe considerar para efecto del cómputo a que alude el inciso segundo del artículo 178 del Código del Trabajo en relación con el N°13 del artículo 17 de la LIR.

Lo mismo ocurre con la asignación de movilización, no constitutiva de renta según lo dispuesto por el mismo N°14, del artículo 17 de la LIR. Respecto a ella, este Servicio mediante la Circular N°36, de 1988, estableció el tratamiento tributario que afecta a la asignación de movilización que las empresas otorgan a sus trabajadores, señalando que no constituirá renta para sus beneficiarios si ésta es considerada razonable a juicio del Director Regional respectivo.²

Respecto a los depósitos convenidos con el empleador a que se refiere el artículo 20 del D.L. N°3.500, de 1980, en tanto se depositen en la cuenta de capitalización individual o en alguno de los planes de ahorro previsional voluntario no constituirán remuneración para ningún efecto legal y no se considerarán renta para los fines tributarios por la parte que no exceda de un monto máximo de 900 UF por cada trabajador. Los excesos sobre los montos señalados se gravarán con el Impuesto Único de Segunda Categoría o con Impuesto Global Complementario, según corresponda.

En cuanto al bono especial al que alude en su presentación, se trata en principio de una remuneración ordinaria, pues fue fijada en una estipulación permanente del contrato de trabajo, independiente de que se pague periódica u ocasionalmente. En este caso sin embargo, de acuerdo a lo planteado en la consulta, el bono especial estaba sujeto a una condición, la cual resultó fallida, por lo que no hubo devengo de la remuneración. Si a pesar de no haberse devengado esta remuneración, fue pagada por el empleador, se trata de una indemnización o remuneración voluntaria de carácter extraordinario.

¹ Ver Oficio N° 1595, de 2014, del SII.

² Ver Oficio N° 2.618, de 1998, del SII.

III.- CONCLUSIÓN.

Para efectos de determinar el monto de la indemnización por desahucio y por retiro que califica como un ingreso no constitutivo de renta conforme a lo establecido en el N°13, del artículo 17 de la LIR, en relación con el inciso 2°, del artículo 178 del Código del Trabajo, de acuerdo al promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, no se debe considerar dentro de la remuneración mensual las cantidades percibidas por el trabajador por concepto de:

- a) Asignaciones de colación y movilización en la medida que cumplan con los requisitos exigidos en el N°14 del artículo 17 de la LIR;
- b) Depósitos convenidos con el empleador a que se refiere el artículo 20 del D.L. 3500, en tanto se depositen en la cuenta de capitalización individual o en alguno de los planes de ahorro previsional voluntario, pues no constituyen remuneración para ningún efecto legal en tanto sean inferiores o iguales a 900 UF;
- c) Bono especial que consiste en una remuneración extraordinaria o indemnización voluntaria.

Por el contrario, los bonos de producción, en tanto se paguen en conformidad al contrato de trabajo, así como las asignaciones convenidas indicadas en las letras a) y b) que quedan afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría, deberán incluirse en el concepto de remuneración a que aluden los preceptos indicados precedentemente para los efectos de establecer el límite descrito en el N°13 del artículo 17 de la LIR.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ
DIRECTOR (S)

Oficio N° 364, de 15.02.2017
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

