

Título: Tributación de las indemnizaciones por años de servicios y sustitutiva del aviso previo.

Resumen: Las indemnizaciones por años de servicios que superen las 90 UF, se consideran indemnizaciones voluntarias, las cuales podrían verse afectadas con impuesto único de segunda categoría, en la medida que su monto exceda el tope señalado en el artículo 17 N° 13 de la Ley de Impuesto a la Renta y la indemnización sustitutiva del aviso previo es ingreso no renta, solo hasta el límite de las 90 UF.

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17, N°13 – CÓDIGO DEL TRABAJO, ART. 178, ART. 172 – CIRCULARES N° 29, DE 1991 Y N° 10, DE 1999.
(ORD. N° 009, DE 05.01.2017)**

Tributación de indemnizaciones por años de servicio pagadas en exceso de las 90 UF a que se refiere el inciso final del art. 172, del Código del Trabajo.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio sobre la tributación del exceso por sobre las 90 UF, establecido para las indemnizaciones por años de servicio y sustitutiva del aviso previo que debe recibir con motivo de su despido, determinando si constituye o no renta para fines tributarios.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que con fecha 24 de junio de 2013, fue contratado para desempeñar funciones como Jefe de Relaciones Laborales por la empresa TTTTT S.A., la cual desarrollaba una obra en la División XXXX, en calidad de subcontratista.

Con posterioridad, a través de un Anexo a su contrato de trabajo, suscrito con fecha 1° de octubre de 2013, se modificó a indefinido, estipulándose que si el empleador le pone término para efectos de determinar las indemnizaciones, no estaría sujeto a lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 172 del Código del Trabajo, esto es, al límite de las 90 UF del último día del mes anterior.

Al momento de ser despedido, su contrato era indefinido, y, con fecha 21 de agosto de 2015, se le notificó por escrito su finalización de funciones por aplicación de la causal establecida en el artículo 161 del Código del Trabajo, correspondiéndole una indemnización por años de servicio, feriado proporcional y el mes sustitutivo del aviso previo.

Por su parte, XXXX en su calidad de mandante de su empleadora, establece en sus Bases Administrativas Especiales (BAE), una serie de obligaciones para sus empresas contratistas a las que deben dar cumplimiento, estipulándose respecto al pago de indemnizaciones por tiempo servido al personal contratista, que la indemnización que deberá pagarse junto con el finiquito, el contratista la calculará como el equivalente a 2,5 días de remuneración, tomando como base el promedio de las últimas tres remuneraciones mensuales devengadas por mes trabajado.

No obstante ello, en la letra g), de su finiquito, el empleador se compromete a cancelar el finiquito del trabajador de acuerdo con la legislación vigente, artículo 172 del Código del Trabajo, aspecto modificado mediante el Anexo de Contrato aludido, además de pagar a todo evento una indemnización por años de servicio equivalente a 2,5 días de remuneración por mes trabajado tomando como base de cálculo el promedio de las tres últimas remuneraciones mensuales por mes trabajado, considerando además todo beneficio que otorgue el contrato particular con XXXX Chile N° xxxxx.

De acuerdo a lo explicado, entiende que no resulta aplicable para efectos del cálculo de las indemnizaciones el límite de 90 U.F. establecido en el artículo 172 del Código del Trabajo, toda vez que la no aplicación de dicho límite está estipulado en su contrato de trabajo, sin perjuicio que la empresa entienda que para realizar dicho cálculo deba basarse en el artículo 178 del mismo texto, calificando la indemnización que debe recibir como contractual, más otra pactada en un convenio colectivo, sin que él jamás haya adherido a dicho convenio, debiendo dicho exceso tributar según el N°13 del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En atención a lo anterior, solicita se determine si el exceso de indemnizaciones por año de servicio y sustitutiva del aviso previo por sobre las 90 UF, constituye renta de modo tal que el empleador realice un correcto cálculo de las indemnizaciones que le correspondan y proceda a su pago, aún pendiente.

Adjunta a su presentación fotocopia de su contrato de trabajo, de una minuta referida a indemnizaciones, sin autoría, de liquidaciones de sueldo de los meses de mayo, junio y julio de 2013 y de una comunicación de la empresa al ocurrente en la cual se le aclara que le están pagando dos indemnizaciones, una contractual, más otra, originada en un convenio colectivo, entendiéndose la compañía que sólo las indemnizaciones legales están exentas de impuesto, es decir, las indemnizaciones por mes de aviso y por años de servicio.

II- ANÁLISIS.

Sobre el particular, analizados los antecedentes, no se acompañó el finiquito del contrato de trabajo del ocurrente, no siendo posible determinar el título bajo el cual recibió las indemnizaciones con motivo de su despido.

Ahora bien, para los efectos de determinar la tributación que afecta a las indemnizaciones por término de funciones, cabe recordar que el Código del Trabajo, en su artículo 178, establece 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.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 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 Ley sobre Impuesto a la Renta, a las indemnizaciones que no estén mencionadas en el inciso primero de este artículo.”

Por su parte, el N°13, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, preceptúa que no constituye renta la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo con la variación que haya experimentado en Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato

De conformidad a lo dispuesto en dichas normas, respecto a las indemnizaciones pactadas en contratos colectivos de trabajo, este Servicio ha instruido a través de la Circular N° 29, de 1991, (Capítulo III, punto 3.2) que las indemnizaciones pagadas bajo esta modalidad no constituyen renta para los efectos tributarios, cualquiera sea su monto.

Precisado lo anterior, procede expresar, respecto del límite de las noventa Unidades de Fomento, que establece el inciso final del artículo 172 del Código del Trabajo, sólo encuentra aplicación respecto de las indemnizaciones legales por años de servicio, tal como lo explicitó este Servicio por medio de la Circular N°10 de 1999, vale decir únicamente respecto de aquellas previstas en el inciso segundo del artículo 163 del Código del Trabajo y de la indemnización sustitutiva del aviso previo contenida en el inciso segundo del artículo 161 y en el inciso cuarto del artículo 162 de dicho texto, esto último de acuerdo a dictamen de la Dirección del Trabajo sobre los pagos que involucra el concepto indemnización legal.¹

En consecuencia, y basado en lo dispuesto en las normas mencionadas, si una empresa paga una indemnización pactada en un contrato colectivo considerando una remuneración mensual superior a 90 Unidades de Fomento, dicha indemnización asumirá el carácter de no renta en su totalidad, cualquiera sea su monto.

¹ Oficio N° 575, del 2000, del SII

No ocurre lo mismo con la indemnización legal que considere una remuneración mensual superior a 90 Unidades de Fomento, ya que el exceso por sobre dicha suma asumirá el carácter de una indemnización voluntaria, la cual se regirá en su tributación por lo dispuesto en el N° 13 del artículo 17 de la ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo a las instrucciones establecidas en la Circular N° 10, de 1999, de este Servicio.

La misma tributación será aplicable si la empresa paga una indemnización voluntaria o pactada en un contrato individual, según dispone el punto 4 de la letra B.- del Capítulo III de la Circular 29 de 1991, que establece para los fines de precisar qué parte de las indemnizaciones pactadas en contratos individuales y/o pagadas voluntariamente no constituyen renta para efectos tributarios, que a dichas indemnizaciones deberán adicionárseles aquellas legales y/o contractuales establecidas en contratos o convenios colectivos que el trabajador con motivo del término del contrato de trabajo tenga derecho a percibir, conforme a las normas de la Ley N° 19.010², o a las estipulaciones de los respectivos contratos o convenios colectivos.

De acuerdo con lo expresado, si se pagare conjuntamente una indemnización pactada en un contrato colectivo y una indemnización voluntaria, la operatoria práctica a seguir a partir del promedio actualizado de las últimas 24 remuneraciones, es multiplicar dicho promedio por el número de años de servicio del trabajador, y a continuación restar de dicho monto la indemnización establecida en el convenio colectivo.

El monto positivo que resulte de la operación anterior, constituirá el monto máximo por concepto de la indemnización **voluntaria** que no constituye renta en virtud del artículo 17 N° 13, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Finalmente, procede expresar que una vez determinada la parte de las indemnizaciones voluntarias que quedan afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría, conforme a lo dispuesto por el artículo 46 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dichas indemnizaciones asumen el carácter de una renta accesoria o complementaria a los sueldos, y en virtud de lo establecido en el inciso final de la norma legal antes mencionada, en su calidad de voluntarias, se entienden devengadas uniformemente en los últimos doce meses, y el Impuesto Único de Segunda Categoría que las afecta deberá calcularse de acuerdo a la modalidad contenida en el inciso segundo y tercero del citado artículo, cuyas instrucciones para su cálculo este Servicio las impartió mediante las Circulares N°s. 37, de 1990 y 29, de 1991.

III.- CONCLUSION.

En la medida en que la indemnización quede comprendida dentro de aquellas a que se refiere el artículo 178 del Código del Trabajo, vale decir indemnizaciones por término de funciones o de contratos de trabajo 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 legal, debiendo en caso contrario la indemnización regirse por lo dispuesto en el N°13, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, determinación que en todo caso podrá ser revisada por este Servicio en instancias de fiscalización.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 009, de 05.01.2017
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

² Actual Título V, Libro Primero, Código del Trabajo