

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 13 Y ART. 31 INCISO
CUARTO N° 6 – CÓDIGO DEL TRABAJO, ART. 178 – CIRCULAR N° 53 DE 2020
(ORD. N° 2594 DE 28.09.2021).**

Tratamiento tributario de indemnizaciones pagadas a ejecutivos al término de relación laboral por mutuo acuerdo.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de las indemnizaciones voluntarias al término de la relación laboral por mutuo acuerdo tanto desde el punto de vista del trabajador como de la empresa.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, dos sociedades anónimas evalúan otorgar una indemnización voluntaria por término del contrato de trabajo por mutuo acuerdo de las partes a determinadas personas que ejercen cargos gerenciales, quienes además son directores de las sociedades y poseen una participación indirecta en ellas¹.

Agrega que los contratos de trabajo datan de los años 2003, 2005 y 2008 y que, tras diversas reorganizaciones del grupo empresarial, los ejecutivos han tenido la calidad de trabajadores en distintas compañías del grupo, manteniendo continuidad laboral. El monto de la indemnización voluntaria a pagar corresponderá al promedio de las rentas que ha percibido cada uno en sus respectivos cargos en los últimos 24 meses y los años de servicios prestados a las empresas del grupo empresarial.

Al respecto, luego de citar la normativa aplicable a su juicio, consulta:

- 1) Las indemnizaciones voluntarias por término de contrato de trabajo por mutuo acuerdo pagadas por las sociedades a los ejecutivos tienen la naturaleza de ingreso no renta para ellos en atención a lo dispuesto en el artículo 178 del Código del Trabajo en relación al N° 13 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), siempre que no excedan los límites establecidos en esta última norma.
- 2) En el evento que dicha indemnización sobrepase los máximos establecidos en el N° 13 del artículo 17 de la LIR, este exceso se gravará con impuesto de segunda categoría.
- 3) Conforme a lo dispuesto en la Circular N° 53 de 2020 y el nuevo texto del inciso primero N° 6 del artículo 31 de la LIR, las indemnizaciones voluntarias por término de contrato de trabajo por mutuo acuerdo podrán ser deducidas como gasto por las sociedades pagadoras.

II ANÁLISIS

Respecto de los trabajadores, y conforme al N° 13 del artículo 17 de la LIR, no constituye renta la indemnización voluntaria por retiro que reciban, 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 su respectivo reajuste.

A su vez, el inciso segundo del artículo 178 del Código del Trabajo dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en su inciso primero², 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 primero de este artículo.

De las citadas normas fluye que no constituye renta la indemnización voluntaria por retiro que reciban los trabajadores, hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses, en tanto que la fracción de la indemnización que sobrepase los máximos establecidos en el N° 13 del artículo 17 de la LIR constituye renta y, en consecuencia, se grava con impuesto de segunda categoría.

¹ A través de sus respectivas sociedades por acciones, en la cuales tienen un 100% de participación, poseen un porcentaje de participación en las sociedades anónimas.

² El inciso primero dispone 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 o en acuerdos de grupo negociador que complementen, modifiquen o reemplacen estipulaciones de contratos colectivos, no constituirán renta para ningún efecto tributario.

En cuanto al empleador, podrá deducir como gasto la indemnización voluntaria por término de contrato de trabajo por mutuo acuerdo, conforme al párrafo segundo del N° 6 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR³, en la medida que, en cuanto envuelvan pagos voluntarios, las indemnizaciones referidas se paguen o abonen en cuenta y se retengan los impuestos que respecto de tales sumas sean aplicables.

Precisado lo anterior, atendido que el monto de la indemnización – para fines tributarios – se calcula en función de la remuneración, al determinar dicho monto se deben considerar los restantes párrafos del citado N° 6.

En efecto, de acuerdo al párrafo tercero del N° 6, tratándose de remuneraciones cuyos beneficiarios hayan podido influir en su fijación, solo se aceptan como gasto las remuneraciones en aquella parte que, según este Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital.

Lo anterior es aplicable a las indemnizaciones voluntarias por término de contrato de trabajo por mutuo acuerdo, a que se refiere en su presentación, por cuanto, el monto de ellas dice directa relación con el promedio de las remuneraciones percibidas por cada ejecutivo.

En cambio, para el caso consultado, no es aplicable el párrafo cuarto del N° 6 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, referido al sueldo asignado al socio, accionista o empresario individual, por cuanto las personas que ejercen cargos gerenciales – en el caso descrito en su presentación – no tienen una participación directa en las sociedades anónimas que pagan la indemnización voluntaria.

Con todo, su participación indirecta y la calidad de directores que poseen en dichas sociedades serán elementos a considerar en la respectiva instancia de fiscalización al momento de establecer la razonabilidad del monto de las indemnizaciones pagadas en los términos del párrafo tercero del N° 6, antes comentado.

Finalmente, y en cuanto a lo interpretado por este Servicio en el Oficio N° 2649 de 2020, es necesario precisar lo siguiente.

De acuerdo al citado oficio, y considerando que la indemnización por años de servicio nace al término de un contrato de trabajo como un derecho para los trabajadores, no puede un accionista que no cumple con el requisito básico de ser “trabajador” acceder al beneficio establecido en las disposiciones laborales y en el artículo 17 N° 13 de la LIR.

Al respecto, y como precisa el mismo oficio, lo anterior ciertamente se refiere al caso del accionista que no califica como “trabajador”, por faltarle la relación de dependencia y subordinación, a la luz de las normas laborales.

Luego, nada impide que puedan acogerse al referido tratamiento tributario los accionistas que, al mismo tiempo, tengan la calidad de “trabajadores” conforme la legislación laboral (como sucede, por ejemplo, con personas que trabajan en la empresa, con contrato de trabajo, sometidas a dependencia y subordinación, y adquieren acciones de la misma empresa en virtud de un plan de compensación laboral que contiene la opción de adquirir tales acciones).

La efectiva existencia de subordinación y dependencia deberá ser analizada caso a caso en la instancia de fiscalización respectiva.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Las indemnizaciones voluntarias por término de contrato de trabajo por mutuo acuerdo pagadas por las sociedades a los trabajadores tienen la naturaleza de ingreso no renta para ellos en atención a lo dispuesto en el artículo 178 del Código del Trabajo en relación al artículo 17 N° 13 de la LIR, siempre que no excedan los límites establecidos en esta última norma.
- 2) En el evento que dicha indemnización voluntaria sobrepase los máximos establecidos en el artículo 17 N° 13 de la LIR, el exceso se gravará con impuesto de segunda categoría.
- 3) Por otra parte, conforme con lo dispuesto en el inciso primero N° 6 del artículo 31 de la LIR, las indemnizaciones voluntarias por término de contrato de trabajo por mutuo acuerdo podrán ser

³ Ver instrucciones impartidas en la Circular N° 53 de 2020.

deducidas como gasto por las sociedades pagadoras, en la medida que cumplan los requisitos que dicha norma impone.

Sin embargo, tratándose de indemnizaciones voluntarias cuyos beneficiarios hayan podido influir en su fijación o en la fijación de la remuneración que le antecede, atendiendo a su calidad de directores y su participación indirecta en la sociedad como en el caso consultado, se aceptará como gasto la indemnización razonablemente proporcionada según se determine en la respectiva instancia de fiscalización, conforme con lo expuesto en el Análisis.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2594 del 28-09-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos