

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 – ORD. N° 833 DE 2019
(ORD. N° 560 DE 13.03.2020).**

Tratamiento tributario de determinadas indemnizaciones pagadas por una empresa, a sus ejecutivos.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta, de determinados pagos a ejecutivos, con motivo del término de su relación laboral.

I.- ANTECEDENTES

Expone que una empresa ha pagado a nueve ejecutivos, en forma mensual, lo que denomina una “pensión vitalicia” o “renta vitalicia”, habiendo rebajado de su resultado tributario como gasto necesario para producir la renta, el monto total del desembolso anual.

Describe que, a la fecha, dos de los ejecutivos han fallecido, no obstante, el pago ha seguido efectuándose, esta vez, a familiares de los titulares iniciales de tales pensiones.

Observa que respecto de las cláusulas contractuales, para cinco de los ejecutivos las pensiones se fijaron en actas de directorio, mediante los siguientes compromisos: que el empleador se compromete a pagar al trabajador, como indemnización por retiro de la firma, una pensión vitalicia complementaria de la que le corresponda en virtud de las respectivas leyes de previsión; que el beneficio se devengará cuando el trabajador se retire del servicio habiendo cumplido 65 años o más de edad o antes, en el caso de que se ponga término a su contrato de trabajo por cualquier circunstancia que no le sea imputable, cuando fallezca o cuando padezca de invalidez profesional, cualquiera sea su edad al momento del retiro, de la muerte o de la invalidez: que tendrá derecho a pensión la cónyuge del trabajador y si esta no le sobrevive o a su muerte, la pensión se distribuirá por partes iguales a los hijos solteros menores de 23 años que estuvieren siguiendo estudios regulares; que en el caso de retiro voluntario del trabajador o término de su contrato por causa que le sea imputable antes de cumplir 65 años de edad, dejarán de surtir efectos las cláusulas pactadas y quedará el empleador libre de toda obligación a su respecto sin más trámite.

Por otro lado, para los cuatro extrabajadores restantes, las cláusulas contractuales se establecieron en convenios laborales individuales, indicando compromisos como los que siguen: que si el contrato terminara por causas ajenas a la voluntad del trabajador, este último tendrá derecho para optar de inmediato, por su sola voluntad, sea a una indemnización por término de contrato o a una pensión vitalicia equivalente al sesenta por ciento de su última remuneración bruta; que el pago, se devengará al cumplir 65 años, o antes, en caso que se ponga término del contrato laboral, en circunstancias que sean ajenas o no imputables al trabajador; que dicha pensión, a la muerte de su titular originario, se distribuirá en un 50% para la cónyuge y un 50% dividido en partes iguales para sus hijos menores de veinticinco años que sigan estudios regulares de cualquier tipo o imposibilitados para ganarse la vida.

Por último, el contribuyente argumenta, vinculado a la necesidad del pago que realiza, que los ejecutivos en cuestión manejaban información relevante y confidencial para el desarrollo del giro de la empresa, que si bien este tipo de beneficios laborales no se encuentran regulados en forma expresa, existen figuras similares, en donde el Servicio se ha pronunciado respecto al tratamiento como gasto tributario de los pagos por concepto de indemnización relacionada a la renta vitalicia (Oficio N° 833, de fecha 25 de marzo de 2019), el que se refiere a pagos que se realicen a ejecutivos al momento de poner término a la relación laboral, cancelando una cantidad por concepto de “pago por acuerdo”, por la obligación de no hacer a que se habría sometido el trabajador, en virtud a la “Cláusula de no Competir” (CNC).

Dicho oficio, estableció, que “...*Resulta efectivo que, cumpliendo cabalmente con los requisitos indicados en el artículo 31 inciso primero de la LIR, el pago de una CNC con motivo de la desvinculación de un trabajador, podrá deducirse en la determinación de la Renta Líquida Imponible de un contribuyente, requisitos que deberán ser verificados en el respectivo*

procedimiento de fiscalización, acreditando especialmente que el trabajador desvinculado manejaba información relevante para el desarrollo del giro del contribuyente, que el negocio puede ser replicado competitivamente en un corto tiempo, la ausencia de barreras de entrada al negocio, ausencia de fidelización, ausencia de diferenciación de marcas y/o ausencia de contratos de exclusividad con los proveedores, o cualquier otra circunstancia que dé sustento a este acuerdo de pago”.

En definitiva, la consulta versa sobre la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta de los pagos que la empresa en cuestión realiza a ejecutivos por las razones expuestas.

II.- ANÁLISIS

Sobre el particular, es posible apreciar que los pagos que indica en su presentación corresponden a indemnizaciones efectuadas en razón del término de un contrato de trabajo, cuya procedencia como gasto para producir la renta, depende del cumplimiento de los requisitos dispuesto en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

El artículo 31 de la LIR, establece que la renta líquida de las personas afectas al Impuesto de Primera Categoría en virtud del artículo 20 de la LIR, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido deducidos como costo en virtud del artículo 30, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

De esta forma, para que un contribuyente pueda deducir un gasto para los efectos de la LIR, deben cumplirse, cuando corresponda, no solo los requisitos especiales que establecen los numerales 1 a 14 del inciso 4° del artículo 31 de la LIR; sino que también los requisitos generales que se desprenden de lo establecido en el inciso primero, esto es: a) que sea necesario para producir la renta entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio ; b) que el gasto no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo; c) que se haya efectivamente realizado la erogación, esto es, que se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio, vale decir, que tenga su nacimiento en una adquisición o prestación efectiva y real, y no en una mera apreciación del contribuyente; y d) que el gasto se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto al monto o cuantía, cabe señalar que el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

Dicho lo anterior, los pagos descritos en la presentación parecen no ser necesarios en razón de la cuantía y la extensión en el tiempo del pago, dado que durará por toda la vida de los ejecutivos, e incluso la de sus familiares que subsistan a su muerte, no existiendo una conexión con el interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, por lo que, de los antecedentes no aparece justificado en qué medida este gasto, así como su monto, contribuye a generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.

Respecto de los pagos que se realicen a los familiares del ejecutivo una vez ocurrida su muerte, además de la falta de conexión con el interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, esta Dirección estima que su deducción como gasto, tampoco cumple con las exigencias dispuestas en el artículo 31 de la LIR y especialmente su numeral 6°, en razón que de tales normas se aprecia que el beneficiario debe ser únicamente el trabajador en razón de servicios personales prestados por él.

Finalmente, es del caso indicar que el Oficio N° 833 de 2019, mencionado en la presentación, señala que, cumpliendo cabalmente con los requisitos indicados en el artículo 31 inciso primero de la LIR, el pago de una CNC con motivo de la desvinculación de un trabajador, podría deducirse en la determinación de la Renta Líquida Imponible de un contribuyente. Sin embargo, los pagos descritos en la consulta, no pueden asimilarse a aquellos pagos que obedezcan a obligaciones contractuales de no competencia, en los términos explicados en el Oficio citado. Ello por cuanto, aquí por un lado, no se está en presencia de trabajadores que se encuentren

desvinculados, sino que consta que los exejecutivos seguirían prestando funciones dentro de la empresa, por lo que el supuesto que origina el CNC no se cumple y; por otro lado, por cuanto se observa, en lo que se refiere al acuerdo suscrito por los ex ejecutivos, una cláusula orientada a la pérdida de los pagos al cónyuge sobreviviente si éste contrae matrimonio nuevamente, la que no tiene conexión con las motivaciones asociadas a un CNC como es que el trabajador desvinculado manejaba información relevante para el desarrollo del giro del contribuyente, que el negocio puede ser replicado competitivamente en un corto tiempo, la ausencia de barreras de entrada al negocio, ausencia de fidelización, ausencia de diferenciación de marcas y/o ausencia de contratos de exclusividad con los proveedores, o cualquier otra circunstancia que dé sustento a este acuerdo de pago, por lo que las denominadas pensiones a que alude en su presentación, no tienen el mismo fundamento que se analiza en el Oficio citado.

III.- CONCLUSIÓN

La pensión vitalicia pagada por una empresa a sus exejecutivos y a sus familiares, a título de indemnización por el término de funciones, constituyen pagos cuya procedencia como gasto para producir la renta, depende del cumplimiento de los requisitos dispuestos en el artículo 31 de la LIR.

En efecto, las mismas no parecen ser necesarias, debido a su cuantía y extensión de tiempo durante el cual deben otorgarse, no apreciándose una conexión con la producción de rentas de la empresa pagadora de las referidas pensiones.

Cabe agregar que es en la instancia de fiscalización respectiva, en donde el contribuyente deberá acreditar y justificar el cumplimiento de las exigencias que dispone el artículo 31 de la LIR, y en particular, las que establece su numeral 6°.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 560 del 13-03-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos