

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 42 N° 1 – LEY N° 21.227 – LEY N° 16.282, ART. 7 – CIRCULAR N° 32 DE 2020
(ORD. N° 1481 DE 03.08.2020).**

Tratamiento tributario de sumas entregadas a trabajadores cuyo contrato se haya suspendido conforme a la Ley N° 21.227.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta de las sumas pagadas por empleadores a sus trabajadores acogidos a la suspensión de sus contratos laborales, conforme a la Ley N° 21.227, con el objeto de paliar los efectos de la actual pandemia que afecta a nuestro país producto del COVID-19.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, conforme a la Circular N° 32 de 2020, las remuneraciones que un empleador pague a sus trabajadores podrán deducirse de su renta líquida imponible, aun cuando no hayan podido prestar sus servicios por encontrarse sujetos a la suspensión temporal del contrato laboral, establecida en la Ley N° 21.227.

Dichos pagos, para el trabajador, constituirían renta del artículo 42, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), por lo que se gravarán con Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC).

Sin embargo, agrega, recientemente la Dirección del Trabajo indicó que “no existe justificación jurídica alguna para impedir que el empleador adopte medidas destinadas a morigerar los efectos no buscados (de la pandemia), mediante un aporte en dinero o en especies que refuerce o suplemente los ingresos que le correspondan al trabajador suspendido con cargo al Seguro de Cesantía, en aquella parte no cubierta por este, en la medida que no suponga para los trabajadores la obligación de prestar servicios al empleador, ni ello importe vulneración a lo establecido en el artículo 14 de la citada ley”¹.

En virtud de lo anterior entiende que, para la Dirección del Trabajo, dicho aporte en dinero o en especie no constituye remuneración para el trabajador, sino beneficios suplementarios tratados como donaciones (en particular, del artículo 7° de la Ley N° 16.282, cumpliendo los requisitos), al no existir contraprestación alguna por parte del trabajador y estar motivada “por la mera liberalidad del empleador para evitar el menoscabo económico de sus trabajadores con ocasión de la pandemia”.

Luego, solicita:

- 1) Se confirme que los aportes en dinero o especies efectuados por los empleadores, destinados a reforzar o suplementar los ingresos de los trabajadores cuyos contratos de trabajo están suspendidos, constituyen donaciones del artículo 7° de la Ley N° 16.282; o,
- 2) Que, en caso contrario, informar el tratamiento tributario de los aportes suplementarios que efectúa el empleador a sus trabajadores.

II ANÁLISIS

A partir de lo instruido en la Circular N° 32 de 2020 y lo señalado en su consulta, es necesario distinguir dos situaciones:

- 1) Por una parte, la referida circular precisa el tratamiento tributario de los bienes y servicios entregados gratuitamente a los trabajadores con el objeto de enfrentar la pandemia y adecuar su trabajo a las medidas sanitarias, declarando que constituyen gastos, en tanto cumplan los requisitos generales del artículo 31 de la LIR.

¹ Dictamen N° 1959/015 de 22 de junio de 2020.

Asimismo, en la medida que dichos bienes y servicios sean “entregados gratuitamente (...) de manera general a trabajadores y terceros”², no constituyen incremento patrimonial para quien los recibe porque no aumentan su renta y corresponden a deberes de cuidado en tiempos de pandemia que pesan sobre el contribuyente que entrega tales bienes y servicios.

- 2) Por otra parte, la circular aclara que las remuneraciones pagadas a los trabajadores cuya relación laboral se encuentra suspendida temporalmente pueden deducirse como gasto³, sin perjuicio de constituir un incremento efectivo en la renta del trabajador (tributable).

Dicho lo anterior, resta determinar el tratamiento tributario de las sumas pagadas por los empleadores a sus trabajadores en el caso específico de la suspensión temporal del contrato de trabajo que trata la Ley N° 21.227.

Al respecto, la Ley N° 21.227 establece que, durante la suspensión temporal del contrato de trabajo, la obligación de prestar servicios, por parte del trabajador, y de pagar la remuneración, por parte del empleador, cesarán por el tiempo que el acto o declaración de autoridad determine⁴.

Atendido que durante la suspensión temporal del contrato de trabajo los empleadores no se encuentran obligados a pagar remuneraciones, la Ley N° 21.227 establece como mecanismo de protección un seguro de cesantía a favor de los trabajadores.

Sin perjuicio de lo anterior, nada impide, como declara la Dirección del Trabajo, que los empleadores adopten medidas adicionales otorgando a sus trabajadores beneficios suplementarios que guarden correspondencia con aquellos que los trabajadores percibían con anterioridad a la suspensión.

En consecuencia, no obstante operar el seguro de cesantía durante el periodo de suspensión temporal del contrato de trabajo al amparo de la Ley N° 21.227, los beneficios suplementarios o aportes en dinero que otorguen los empleadores a sus trabajadores deben tratarse conforme al párrafo segundo del N° 6 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

En efecto, dicha disposición permite aceptar como gasto las asignaciones de movilización, alimentación, viático, las cantidades por concepto de gastos de representación, participaciones, gratificaciones legales y contractuales e indemnizaciones, como así también otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza, siempre que los mismos guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa. Tratándose de pagos voluntarios por estos conceptos, prosigue la norma, se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y se retengan o paguen los impuestos que sean aplicables.

Conforme lo anterior, los aportes o beneficios suplementarios pagados en dinero por el empleador a sus trabajadores pueden considerarse como “otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza”, otorgados por causa del contrato de trabajo, que tienden a dejar indemne al trabajador frente a las eventuales fluctuaciones (a la baja) de sus remuneraciones normales durante el periodo en que opera el seguro de cesantía y como consecuencia de la pandemia.

Luego, armonizando las diferentes disposiciones legales y administrativas antes mencionadas es posible concluir que:

- a) Los aportes o beneficios suplementarios en dinero que paguen los empleadores a sus trabajadores durante el periodo de suspensión temporal del contrato de trabajo al amparo de la Ley N° 21.227 constituyen una remuneración voluntaria afecta a IUSC conforme a las reglas generales y deducible como gasto.
- b) Los aportes en especie no constituyen renta, en tanto se entreguen de manera gratuita y genérica a sus trabajadores y terceros en cumplimiento del deber de cuidado con motivo de la pandemia.

De acuerdo con lo anterior, no corresponde calificar estos aportes como donaciones efectuadas al amparo del artículo 7° de la Ley 16.282.

² Título II, Letra A, N° 4, párrafo tercero, de la Circular N° 32 de 2020.

³ Título II, Letra A, N° 4, párrafo primero, letra b), numeral ii, de la Circular N° 32 de 2020.

⁴ En este sentido, el propio Oficio N° 1959/015 de 2020, de la Dirección del Trabajo, citado en la consulta.

III CONCLUSION

De acuerdo con los objetivos de la Ley N° 21.227, los aportes en dinero que los empleadores efectúen a sus trabajadores no corresponden a donaciones del artículo 7° de la Ley N° 16.282, sino que constituyen remuneración voluntaria, gravándose respecto del trabajador conforme a las normas del IUSC y deducibles como gasto respecto del empleador.

Saluda a usted,

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1481 del 03-08-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos