

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31, N°6 – CÓDIGO DEL
TRABAJO, ART. 4, INCISO 2. (ORD. N° 1370, DE 16.05.2019)**

Deducción como gasto tributario, del pago de indemnizaciones legales por años de servicios, correspondientes a trabajadores que han sido traspasados de una sociedad a otra, dentro del mismo grupo económico.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la deducción como gasto tributario del pago de indemnizaciones legales por años de servicios, correspondientes a trabajadores que han sido traspasados de una sociedad a otra, dentro del mismo grupo económico.

I. ANTECEDENTES.

1.- La consulta dice relación con la indemnización legal por años de servicios pagada a trabajadores que han sido traspasados de una sociedad a otra, dentro del mismo grupo económico, sin el concepto de continuidad laboral, establecido en el artículo 4, inciso 2° del Código del Trabajo.

Señala que el trabajador se traslada voluntariamente de una empresa a otra, dentro del mismo grupo económico, renunciando formalmente a la primera sociedad, a petición de esta última. El empleador original y el trabajador firman el finiquito, terminando la relación laboral. Luego se firma el contrato de trabajo entre el nuevo empleador y el trabajador, siguiendo las disposiciones del Código del Trabajo. Conjuntamente con el contrato de trabajo, se firma un acuerdo entre empleador original, empleador nuevo y el trabajador en donde se deja establecido el tiempo trabajado y la última renta devengada de dicho trabajador con su empleador antiguo (expresada en unidades de fomento). Todo lo anterior, a objeto de establecer los antecedentes necesarios para una eventual indemnización a futuro.

Posteriormente, en el momento en el que se produce el despido del trabajador, la indemnización es pagada en su totalidad por el último empleador. Adicionalmente, en virtud del acuerdo señalado, este le cobra al primer empleador el monto equivalente a la indemnización que le corresponde a este último, considerando los años trabajados y la última renta devengada en dicha empresa.

Agrega que el primer empleador registra como gasto, el monto pagado señalado en el párrafo anterior.

2.- En cuanto a las condiciones establecidas en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), concluye en su presentación que el pago efectuado por el primer empleador al segundo con ocasión de una indemnización legal, se relaciona con el giro o actividad desarrollada por la primera empresa y es necesario para producir las rentas de la misma. Además, indica, no se encontraría ya deducido de los ingresos brutos, como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios incurridos para la obtención de la renta; se habrá incurrido efectivamente en el gasto en cuestión, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del respectivo ejercicio; y podrá ser acreditado con los antecedentes que sustentan las transacciones.

En relación a la necesidad del gasto, añade que el desembolso corresponde al cumplimiento de un acuerdo específico firmado entre el antiguo empleador, el nuevo empleador y el trabajador, en donde se reconocen los años trabajados y la última remuneración devengada. A través de dicho acuerdo, el antiguo empleador, económicamente "postergó" el pago que hubiese incurrido producto de la indemnización legal por años de servicios, en caso de despido. Los traspasos de trabajadores de una empresa a otra surgen de la necesidad del grupo económico de que tal trabajador se desempeñe en otras funciones y en una empresa distinta. Para estos efectos, el futuro empleador le hace una oferta laboral al trabajador, señalándole las nuevas condiciones que éste debe evaluar y, si está de acuerdo aceptar.

Señala que, en caso de aceptar la nueva oferta laboral, el antiguo empleador debiera despedir al trabajador pagando la indemnización legal correspondiente, entre otros conceptos, y proceder a registrar dicho gasto tributario, en cumplimiento de la legislación tributaria vigente e instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, ya que se cumplirían las condiciones para considerar dicho desembolso como un gasto necesario para producir la renta.

Sin embargo, en la práctica esta situación no ocurre ya que, por razones financieras y por acuerdo entre las partes, el trabajador renuncia formalmente y la sociedad reconoce a través del acuerdo ya señalado, los derechos existentes en cuanto a los años trabajados y renta. En consecuencia, agrega, al analizar el fondo económico de estas transacciones y contratos, la conclusión es que, a través del mencionado acuerdo, el primer empleador sólo logró "postergar", mediante un acuerdo entre las partes, el pago de una indemnización legal que era de carácter inevitable y obligatorio. Dicho pago se materializará efectivamente, cuando el trabajador sea despedido de la segunda sociedad.

3.- En relación a lo que expone, solicita ratificar los siguientes criterios, o en su defecto indicar cuál sería la correcta interpretación de la normativa tributaria frente a la situación planteada:

3.1.- Que el pago efectuado producto del acuerdo entre el empleador original, nuevo empleador y el trabajador constituye un gasto aceptado tributariamente para el primer empleador, ya que se cumplirían con las condiciones establecidas por la legislación vigente.

3.2.- Que el nuevo empleador solo puede registrar como gasto tributario la indemnización legal que corresponde a los años efectivamente trabajados en dicha sociedad, sin considerar los años trabajados en la antigua sociedad.

II.- ANÁLISIS.

1.- El artículo 31° de la LIR, en su inciso 1°, dispone que la renta líquida de las personas referidas en el artículo 30 de dicho texto legal, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo antes mencionado, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

El mismo artículo, establece en su inciso 4° que especialmente procederá la deducción de una serie de gastos que contempla en sus números 1 al 12, en cuanto se relacionen con el giro del negocio.

Este Servicio, a través de diversos pronunciamientos emitidos sobre la materia, ha establecido que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;

b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;

c) Que no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y

e) Por último, que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehaciente.

En relación al requisito signado en la letra b) anterior, si bien, el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la LIR, del artículo 31°, inciso 1° de la LIR, norma transcrita en el primer párrafo de este N° 1, se puede concluir, como lo ha expresado la Corte Suprema¹ que “éste sin duda se refiere

¹ Corte Suprema, Rol N°s 4.165, de 2015; Rol N° 6380 de 2009.

a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo ‘necesarios’, esto es, aquellos desembolsos en que precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar”

Entendido en estos términos, en lo relativo a las indemnizaciones pagadas por años de servicio al trabajador, sólo pueden calificarse como gasto necesario, para efectos tributarios, aquellas que el empleador no puede dejar de pagar por corresponder a un imperativo legal, ello, con independencia si el obligado reconoce, asume o cumple voluntariamente dicha obligación.

2.- Este Servicio ha expresado² que, en el caso de una empresa que se encuentre en la situación prevista en el inciso segundo del artículo 4° del Código del Trabajo, las indemnizaciones no pactadas a todo evento, estas sólo pueden ser rebajadas como gasto cuando ocurre su pago efectivo; por lo que la indemnización pagada por el nuevo empleador puede ser deducida como gasto por éste por su monto total, incluyendo la parte de la mencionada indemnización que corresponda al período servido por el trabajador a su antiguo empleador; en caso que se trate de una indemnización que no ha sido provisionada o aprovechada a través del tiempo a medida que se fue devengando por el empleador que la pactó originalmente, y por lo tanto, en caso que no exista un doble cargo a resultado de dicho desembolso, sino que uno solo, en el ejercicio de su pago efectivo por parte del nuevo empleador obligado a su cancelación.

En cuanto al caso que plantea, este difiere del contemplado en la precitada norma legal, ya que se trata de una empresa que no se encuentra en la situación del inciso 2° del artículo 4° del Código del Trabajo, pues no ha existido modificación, total o parcial, al dominio, posesión o mera tenencia de la empresa.

No obstante, a juicio de este Servicio si, en definitiva la indemnización es financiada por el empleador original y el nuevo empleador, en forma proporcional al tiempo de permanencia del trabajador en cada empresa, pertenecientes ambas a un mismo grupo económico³; y del convenio o acuerdo celebrado entre las partes, se desprende claramente que su intención fue consignar que el trabajador conservará su derecho a la indemnización por los años trabajados en la antigua empresa cuando pasó a desempeñarse con la nueva contribuyente, considerando por consiguiente los años laborados en la primera, y cuyo pago tiene como fundamento una indemnización obligatoria de carácter legal, es procedente aceptar dicho pago como gasto, al corresponder tal desembolso, a la restitución de una indemnización legal efectuada por la segunda empresa por cuenta de la primera. Lo anterior lógicamente, solo en caso que no se haya ya aprovechado como gasto el pago por indemnizaciones por años de servicio por el período trabajado para la primera empresa, por tratarse por ejemplo de una indemnización pactada a todo evento, de manera que en la especie se estuviese imputando dicho gasto dos veces a las rentas brutas de dos contribuyentes.

A mayor abundamiento, para que la primera empresa pueda deducir como gasto el pago que efectúe por su cuenta la segunda, al término del contrato, debe existir un compromiso de pagar una obligación legal de indemnización por años de servicio considerando los años laborados en ambas empresas; por lo cual el pago no puede ser voluntario, es decir, la obligación de pago debe ser establecido por la Ley, y siempre que la indemnización se efectúe dentro de los límites que establece. Por lo tanto, sólo el monto que corresponda a dichos conceptos y límites, podrá imputarse como gasto por la nueva compañía y por la anterior, constituyendo cualquier exceso el pago de una indemnización voluntaria, la que solo se admitirá como gasto necesario para producir la renta si se cumplen los requisitos previstos para ello por el artículo 31 N° 6 de la LIR.

En otras palabras, *toda indemnización adicional* a la legal se podrá deducir como gasto solo si se da cumplimiento a los requisitos que establece el N° 6 del artículo 31 de la LIR, en cuanto a que sean pagadas o abonadas en cuenta conforme a normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.

III.- CONCLUSIONES.

² Oficio N° 2.231, de 1999.

³ La Corte Suprema (Rol N° 3.266-2015), ha expresado que un holding de empresas debe considerarse una empresa para los efectos del artículo 3° del Código del Trabajo y conforme al principio de la realidad que éste consagra, si “las empresas individualizadas, aparte de tener la calidad de relacionadas, se ordenan bajo una misma dirección, lo que las hace actuar ante los trabajadores y terceros como unidad económica”. El mismo razonamiento, en sentencia de Corte Suprema, Rol N° 4164-2015, considerando 7°.

1.- Conforme a lo señalado, en el caso específico consultado, es procedente la deducción para efectos tributarios del gasto efectuado por la primera empresa correspondiente al reembolso a la segunda compañía, de la indemnización legal por años de servicio pagada por cuenta de la primera -ambas pertenecientes a un mismo grupo económico-, siempre que la causal de término sea de carácter legal, y dentro de los límites que establece la Ley; esto es, siempre que su pago sea obligatorio y no voluntario.

2.- En atención a que no corresponde efectuar un doble cargo a resultado por este concepto, el nuevo empleador solo podrá registrar como gasto tributario la indemnización legal, por los años efectivamente trabajados en dicha sociedad, sin considerar los años trabajados en la antigua.

3.- Corresponderá a la instancia de fiscalización correspondiente, la verificación de los antecedentes que hacen aplicable la conclusión antes señalada, así como los montos y causal invocada para el término del contrato, causal que debe ser coincidente con las que dan derecho a deducir el gasto para efectos tributarios.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1370, de 16.05.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos