

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 21.227, ART 3
(ORD. N° 1608 DE 17.05.2022).**

Alcance de los artículos 3° y 5° de la Ley N° 21.227.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el alcance de las disposiciones legales que abordan la suspensión temporal de los efectos de los contratos de trabajo contenidas en los inciso tercero y sexto de los artículos 3° y 5°, respectivamente, de la Ley N° 21.227.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el inciso tercero del artículo 3° la Ley N° 21.227, que faculta el acceso a prestaciones del seguro de desempleo de la Ley N° 19.728 en circunstancias excepcionales, dispone que, “durante la vigencia de la suspensión producida por el acto o declaración de autoridad a que se refiere el inciso primero del artículo 1, el empleador estará obligado a pagar las cotizaciones previsionales y de seguridad social, tanto de su cargo como aquellas del trabajador”.

Al respecto, afirma que el plan de salud (o seguro de salud), APV o Cuenta 2, son elegidos voluntaria y discrecionalmente por el trabajador, ignorando el empleador su valor y si tiene que aportar un valor adicional, al punto que, si se obligase al empleador a cubrir estos montos, podría entenderse como una asignación mayor o simplemente un aumento de sueldo. Producto de ello, podría interpretarse que la Ley N° 21.227, al referirse a las “cotizaciones de cargo del trabajador” se refería solamente a las legalmente obligatorias y previamente conocidas por las partes, por ejemplo, eventualmente el 0,6% de la cotización de cesantía, excluyendo APV, Cuenta 2 o valores adicionales de los planes de salud.

Acompaña una respuesta de la Superintendencia de Salud¹ que, interpretando en lo pertinente la Ley N° 21.227, concluye que “es indiferente si el valor adicional al 7% del plan de salud es una cotización de cargo del trabajador o del empleador, pues en ambos casos la ley ordena que sea pagado por este último, sin fijar tope para ello. Para ilustrar este precepto, ante una eventual consideración de falta de claridad, resulta útil consultar la historia fidedigna del establecimiento de la Ley N° 21.232, de acuerdo a la cual se pretendió que los empleadores pagaran la totalidad de las cotizaciones previsionales de sus trabajadores afectos a la suspensión, modificando en tal sentido a la Ley N° 21.227.”

Finalmente formula las siguientes consultas, dando por supuesto que el texto legal en cuestión incluye las cotizaciones voluntarias de los trabajadores (por ejemplo, el valor adicional al 7% legal como cotización de salud, así como también la obligación de enterar las demás cotizaciones voluntarias, como los APV o cuenta 2):

- 1) ¿Se considerará este como gasto aceptado en concordancia con el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR)?
- 2) ¿Cuál será el efecto tributario para el empleador [sic] respecto del pago de estas cotizaciones voluntarias?, ¿deben entenderse como remuneración para efectos tributarios y, por tanto, estar sujetas al pago de impuesto único de segunda categoría?
- 3) Si estas cotizaciones voluntarias debiesen ser restituidas en un futuro por los trabajadores, ¿debería entenderse como una asignación no-remuneración y por tanto exentas del pago de impuesto único de segunda categoría?
- 4) Si se determina que este pago superior debe ser restituido al empleador, ¿cómo se deberá reflejar en la contabilidad de la empresa? y ¿cómo se compatibilizará con ser o no un gasto aceptado para la empresa?

II ANÁLISIS

El párrafo tercero del artículo 3° de la Ley N° 21.227, dispone que, no obstante, lo anterior², durante la vigencia de la suspensión producida por el acto o declaración de autoridad a que se refiere el inciso

¹ Oficio IF/N° 14761 de 28 de septiembre de 2020.

² El párrafo segundo del artículo 3° de la Ley N° 21.227 dispone que la suspensión de los efectos del contrato individual de trabajo implicará el cese temporal, por el período de tiempo que el acto o declaración de autoridad determine, de la obligación de prestar servicios por parte del

primero del artículo 1, el empleador estará obligado a pagar las cotizaciones previsionales y de seguridad social, tanto de su cargo como aquellas del trabajador, con excepción de las cotizaciones del seguro social de la Ley N° 16.744.

Al respecto, como primera cuestión, es necesario tener presente que, conforme al artículo 6° del Código Tributario, corresponde al Servicio de Impuestos Internos en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias³.

Luego, no compete a este Servicio emitir un pronunciamiento sobre el alcance del artículo 3° de la Ley N° 21.227, por no tratarse de una norma de naturaleza tributaria.

Precisado lo anterior, previa consulta de este Servicio, el Ministerio del Trabajo señaló⁴ que la obligación del empleador de continuar declarando y pagando las cotizaciones de seguridad social durante la vigencia de la suspensión por la Ley N° 21.227 se refiere a las cotizaciones obligatorias previsionales y de seguridad social, con excepción de las cotizaciones del seguro social de la Ley N° 16.744, sobre Accidentes del Trabajo. Asimismo, se excluyen otras cotizaciones voluntarias como APV o Cuenta 2.

Conforme a la respuesta otorgada por el Ministerio del Trabajo, la obligación legal para el empleador de continuar declarando y pagando las cotizaciones de seguridad social durante la vigencia de la suspensión ordenada por la Ley N° 21.227 no incluye las cotizaciones previsionales voluntarias, como los APV o cuenta 2, ni las cotizaciones del seguro social de la Ley N° 16.744, sobre Accidentes del Trabajo.

Sin perjuicio de lo anterior, respecto a la segunda parte de la consulta contenida en el N° 2 de su presentación, conforme las instrucciones impartidas por este Servicio, a través de la Circular N° 53 de 2020, el empleador podrá declarar y pagar las referidas cotizaciones de manera voluntaria, constituyendo éstas una mayor remuneración para el trabajador, afectas al impuesto de segunda categoría.

Considerando la interpretación del inciso tercero del artículo 3° la Ley N° 21.227, efectuada por el órgano competente, resulta innecesario resolver las consultas contenidas en los números 3) y 4) del Antecedente.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La obligación del empleador de continuar declarando y pagando las cotizaciones de seguridad social durante la vigencia de la suspensión por la Ley N° 21.227, se refiere a las cotizaciones obligatorias previsionales y de seguridad social, con excepción de las cotizaciones del seguro social de la Ley N° 16.744, sobre Accidentes del Trabajo.

Asimismo, se excluyen, dentro del marco de la mencionada, otras cotizaciones voluntarias como APV o Cuenta 2.

- 2) Sin perjuicio de lo anterior, las cotizaciones previsionales no comprendidas en la obligación legal que contempla el inciso tercero del artículo 3° de la Ley N° 21.227, pagadas voluntariamente por el empleador, pueden deducirse como gastos necesarios para producir la renta conforme el artículo 31 de la LIR, cumpliendo los requisitos que este artículo exige respecto a las remuneraciones voluntarias.
- 3) Tratándose de los trabajadores, las cotizaciones obligatorias previsionales y de seguridad social pueden comprenderse entre las deducciones que la LIR autoriza en la determinación del impuesto

trabajador y de la obligación de pagar la remuneración y demás asignaciones que no constituyan remuneración, señaladas en el inciso segundo del artículo 41 del Código del Trabajo, por parte del empleador

³ Agregando los artículos 1° y 7°, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, que compete a este organismo interpretar administrativamente, en forma exclusiva – según reiterada jurisprudencia de la Contraloría General de la República, recientemente, Dictamen N° 13045 de 2019 – las disposiciones sobre tributación fiscal interna, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los tributos.

⁴ Oficio Ord. N° 0045 de fecha 04.03.2022.

de segunda categoría, vinculadas con aportes a la seguridad social que contemplan sus artículos 42 N° 1 y 42 bis, cumpliendo los requisitos y límites de dichas normas.

De lo contrario, tendrán el tratamiento de una mayor remuneración tributable con dicho impuesto.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1608 del 17-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos