

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 LETRA L)
(ORD. N° 608 DE 28.02.2022).**

Aplicación del artículo 17, N° 8, letra l), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a plan de compensación laboral que indica.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar aplicación de la letra l) del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a plan de compensación laboral que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la empresa cuenta con un plan de incentivos y compensación laboral de largo plazo (plan de compensación laboral) en beneficio de sus trabajadores y ejecutivos que ocupan cargos estratégicos para la compañía (trabajadores), pactado en los contratos individuales de trabajo.

El plan de compensación laboral es de carácter global y diseñado por la matriz de la empresa para ser implementado en sus sociedades filiales, sin que estas últimas puedan modificarlo.

Como parte del plan de compensación laboral, y para el cumplimiento de los objetivos señalados, la empresa otorga a los trabajadores un derecho a adquirir acciones de su matriz en Estados Unidos (“matriz”) en una fecha determinada (plan de adquisición de acciones), siempre que el trabajador permanezca en la empresa a dicha fecha y se verifique el cumplimiento de otras condiciones (por ejemplo, que no tenga conductas o emita comentarios que puedan dañar la reputación de la empresa o a sus ejecutivos).

Para acogerse al plan de adquisición de acciones los trabajadores deben manifestar su conformidad con la entrega del beneficio, pudiendo declinar recibirlo. Una vez manifestada su aceptación, los trabajadores adquieren un derecho no transferible a adquirir acciones de la matriz, en la fecha fijada al efecto y sujeto al cumplimiento de las condiciones antes indicadas.

En el tiempo intermedio (o “vesting”, en inglés), los trabajadores no adquieren la calidad de titular de las acciones de la matriz, lo que sólo ocurrirá en la fecha prefijada, convirtiéndose en propietarios legales para todos los efectos, sin perjuicio de la entrega de ciertos beneficios en el período intermedio. Los trabajadores no efectúan ningún pago tanto por la entrega del plan de adquisición de acciones como por la futura adquisición de los títulos de la matriz.

Tras referir la normativa aplicable y las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia (Circular N° 43 de 2021), formula una serie de consultas, las cuales serán abordadas a continuación.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.210 introdujo en la letra l) del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) una nueva regulación sobre la tributación aplicable a los planes de compensación que consistan en la entrega de opciones para adquirir acciones, bonos u otros títulos, emitidos en Chile o en el exterior, a directores, consejeros y trabajadores, cuyas instrucciones fueron impartidas mediante la Circular N° 43 de 2021.

Para aplicar el referido régimen tributario, en términos generales, se exige que:

- a) La opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos sea entregada a directores, consejeros o trabajadores.
- b) La opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos sea entregada por la misma empresa o sociedad en la que prestan servicios personales los directores, consejeros o trabajadores, o bien por sus relacionados, en los términos del N° 17 del artículo 8 del Código Tributario.
- c) La opción entregada debe permitir adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el extranjero.

Verificado el cumplimiento de los referidos requisitos generales, deberá distinguirse si el plan de compensación laboral fue o no pactado en contratos individuales de trabajo o en contratos o convenios colectivos de trabajo, circunstancia que incide directamente en el tratamiento tributario de las opciones, su adquisición, enajenación, y ejercicio.

Se precisa que la entrega de la opción a que se refiere la norma en cuestión consiste en la incorporación en el patrimonio del beneficiario del derecho a decidir si en un plazo determinado se adquieren o no los títulos. Por su parte, el ejercicio de la opción consiste en el acto que permite la adquisición del título respecto del cual el contribuyente tenía la opción de adquirir.

En el caso consultado, en términos generales, mediante el plan de compensación laboral¹ se otorgaría a los trabajadores un premio consistente en acciones restringidas (RSU) representativas de un derecho no transferible a recibir una acción ordinaria a partir de la fecha de adquisición establecida en el acuerdo de reconocimiento (award agreement)². Conforme con los términos del plan, en caso que se distribuyan dividendos de acciones ordinarias mientras aún se posee una RSU, el trabajador tendrá derecho a un monto equivalente al dividendo pagado.

Cabe agregar que la adquisición del premio está condicionada a que el trabajador sea empleado de forma continua por “XXX” o una filial desde la fecha de otorgamiento hasta cada fecha de adquisición pertinente.

De lo expuesto se desprende que el plan de compensación en revisión no otorgaría a los trabajadores el derecho a optar por adquirir las acciones dentro de determinado plazo, sino que entrega como premio, directamente, un tipo de acción especial (RSU) la cual se convertirá o dará derecho a adquirir una acción ordinaria, sin que ello dependa de la voluntad o decisión del trabajador sino solo del cumplimiento de los términos y condiciones establecidos en el plan dentro de un determinado periodo de tiempo.

Por consiguiente, en la especie, no sería aplicable el tratamiento tributario dispuesto en la letra l) del N° 8 del artículo 17 de la LIR³.

Sin perjuicio de lo anterior, y según se desprende de la letra l) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, no se exige que el trabajador o beneficiario del plan de compensación laboral realice un desembolso o pago que le permita adquirir las acciones o títulos comprendidos en la norma.

Por otra parte, tratándose de planes de compensación laboral que cumplan con las exigencias legales y se encuentren pactados en contratos individuales de trabajo o en contratos o convenios colectivos, no constituye renta para los directores, consejeros y trabajadores beneficiados tanto la adquisición como el ejercicio de la opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el extranjero.

En cambio, sí constituye renta afecta el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción, la cual se devenga al momento de cederse la opción en cuestión. En tal caso, su tributación se regula en el numeral iv) de la letra a) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Esto es, tributa con impuestos finales sobre base percibida.

La base sobre la cual debe aplicarse el impuesto resulta de la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor pagado con ocasión de la entrega de la opción, en caso de que se haya realizado algún pago por la entrega de la misma.

La enajenación de las acciones, bonos y títulos adquiridos –luego que los directores, consejeros o trabajadores ejercen la opción –constituye una renta imponible a la cual serán aplicables las reglas generales.

Esto es, las reglas del N° 8 del artículo 17, siempre que se trate de contribuyentes sujetos a dichas disposiciones o con el régimen general de impuesto de primera categoría e impuesto global

¹ Documento aportado a su consulta en su versión original en inglés más una traducción libre del mismo.

² Documento aportado a su consulta en su versión original en inglés más una traducción libre del mismo.

³ Ver Oficio N° 68 de 2022.

complementario o impuesto adicional. Asimismo, sujeto a que se cumplan los requisitos respectivos, será aplicable el artículo 107 de la LIR, según el texto vigente⁴.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La letra l) del N° 8 del artículo 17 de la LIR efectivamente entrega un tratamiento tributario especial a los planes de compensación laboral, siempre que estos consistan en la entrega de opciones de adquirir acciones u otros títulos por parte del trabajador, en los términos expuestos precedentemente.
- 2) El plan de compensación descrito en su consulta no cumpliría con los referidos requisitos legales.
- 3) Sin perjuicio de lo anterior, se confirma que, según se desprende de la letra l) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, no se exige que el trabajador o beneficiario del plan de compensación laboral realice un desembolso o pago que le permita adquirir las acciones o títulos comprendidos en la norma.
- 4) Los planes de compensación laboral que cumplan con las exigencias legales y que se encuentran pactados en contratos individuales de trabajo o en contratos o convenios colectivos, tanto la adquisición como el ejercicio de la opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el extranjero, no constituye renta para los directores, consejeros y trabajadores beneficiados.

Sí constituye renta afecta el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción, la cual se devenga al momento de cederse la opción en cuestión. En tal caso, su tributación se regula en el numeral iv) de la letra a) del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 608 del 28-02-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁴ Tener presente las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420 al artículo 107 de la LIR.