

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 13, ART. 31, ART. 42, ART. 46 Y ART. 47 – LEY N° 21.227 (ORD. N° 677 DE 12.03.2021).

Solicita absolver diversas dudas sobre la Ley N° 21.227.

Se ha solicitado a este Servicio absolver diversas dudas sobre los efectos contables y tributarios de la Ley N° 21.227, que faculta el acceso a prestaciones del seguro de desempleo de la Ley N° 19.728, en circunstancias excepcionales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, se formula el siguiente listado de preguntas:

- 1) El empleador que se acoja a suspensión por acto de autoridad o pacto contractual de suspensión deberá calcular y pagar las cotizaciones previsionales (AFP, Salud, Seguro Cesantía) de sus trabajadores durante todo el tiempo de la suspensión.

Estas cotizaciones, que ya no son de cargo del trabajador, ¿pueden ser imputadas como gasto en su contabilidad o deben ser un pasivo de corto plazo?
- 2) En caso que la suspensión no abarque la totalidad del mes, por tal razón, hay días que el colaborador trabajó y deben ser pagados: ¿las cotizaciones previsionales que son de cargo del empleador (por días de suspensión) pueden sumarse a las cotizaciones previsionales calculadas por los días trabajados y así rebajar la base imponible antes de calcular el impuesto único de segunda categoría?
- 3) ¿Cuál será el procedimiento para la declaración 1887 del próximo año, como deben informarse las rentas, cotizaciones previsionales? (existirán meses en que el colaborador no trabajó y otros que sí)
- 4) ¿Cuáles son los efectos de esta ley en el cálculo de la gratificación de zona (Decreto Ley N° 889 de 1975)?
- 5) ¿Cuáles son los efectos de esta ley en la reliquidación del impuesto único a los trabajadores por concepto de diferencias, saldos o remuneraciones accesorias?
- 6) ¿En la suspensión total, al no existir remuneración, no existe impuesto único de segunda categoría?
- 7) ¿Cuál es el efecto de la nueva ley en el registro y presentación del Libro de Remuneraciones?
- 8) ¿Cuáles son los efectos de esta nueva ley en la parte afecta al impuesto de una indemnización voluntaria o mayor al tope legal?

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.227 regula el acceso extraordinario a prestaciones de cesantía en los siguientes casos:

- (i) paralización total de las actividades por una declaración o acto de autoridad,
- (ii) pacto de suspensión acordado entre el empleador y sus trabajadores por afectación total o parcial de sus actividades; y,
- (iii) pactos de reducción temporal de jornadas de trabajo.

En los dos primeros casos, el trabajador no percibe su remuneración, sino que exclusivamente las prestaciones de cesantía, por los montos establecidos en la ley y según los cálculos indicados en las normas pertinentes. Con todo, el empleador está obligado a enterar y pagar las cotizaciones previsionales y de seguridad social de sus trabajadores sujetos a las disposiciones de la Ley N° 21.227, salvo las cotizaciones del seguro social de la Ley N° 16.744, que se calculan sobre un monto menor.

En el tercer caso el trabajador recibe un porcentaje de su remuneración, de acuerdo con la reducción de la jornada de trabajo, complementada con las prestaciones de cesantía, en montos menores a los establecidos para los dos primeros casos. El empleador está obligado a enterar y pagar las cotizaciones previsionales y de seguridad social de sus trabajadores sujetos a las disposiciones de la Ley N° 21.227.

Por otra parte, conforme con lo establecido en el artículo 29 de la Ley N° 19.728¹, las prestaciones que deba efectuar el Fondo de Cesantía Solidario no están afectas a cotización previsional alguna, ni a impuestos, y su goce es incompatible con toda actividad remunerada. A su turno, el artículo 50 de la misma ley, dispone que los giros con cargo a los fondos de la Cuenta Individual por Cesantía no constituyen renta para efectos tributarios. En tanto, el inciso final del artículo 11 de la Ley N° 21.227 establece que el complemento con cargo a las prestaciones de cesantía no se considerará remuneración ni renta para todos los efectos legales y no estará afecto a cotización previsional alguna.

Consecuentemente, las prestaciones de cesantía percibidas por los trabajadores, sea cual sea la hipótesis bajo la cual tengan derecho a ellas, de acuerdo con la Ley N° 21.227 serán ingresos no constitutivos de renta y, por tanto, no afectas a los impuestos regulados en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Dicho lo anterior, se da respuesta a cada una de las preguntas planteadas en su presentación:

- 1) En caso de suspensión por acto de autoridad o pacto contractual de suspensión, el empleador deberá calcular y pagar las cotizaciones previsionales de sus trabajadores durante todo el tiempo de la suspensión. Luego, en la medida que dichas cotizaciones son obligatorias para el empleador y efectuadas en interés de la empresa – conforme con lo establecido en el artículo 31 de la LIR – pueden ser rebajadas como gasto en la determinación de la renta líquida imponible de la empresa.
- 2) En caso que la suspensión no abarque la totalidad del mes, las cotizaciones previsionales de cargo del empleador (por días de suspensión) podrán ser rebajadas como gasto para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría en los mismos términos señalados en el número 1) anterior.

Por otra parte, no resulta posible que, además, estas cotizaciones, que son de cargo del empleador, sean deducidas para la determinación de la base imponible del impuesto único de segunda categoría del trabajador.

- 3) En la declaración jurada N° 1887, “declaración anual sobre rentas del artículo 42 N° 1 (sueldos) de la LIR, otros componentes de la remuneración y retenciones del impuesto único de segunda categoría de la LIR”², deberán informarse las sumas pagadas por el empleador a sus trabajadores por concepto de remuneración, incluso aquella correspondiente a los periodos que rija la reducción temporal de la jornada de trabajo, por los meses en que ello se verificó, dejándose constancia de ese hecho, de acuerdo a las instrucciones generales para el llenado de la referida declaración jurada.

En lo que dice relación a las cotizaciones previsionales y de seguridad social tales como de salud, seguros de salud, desempleo, mutuales u otros, asociados o que formen parte de los gastos correspondientes a leyes sociales relacionadas con las remuneraciones de los trabajadores, incluyendo además aquellas pagadas en virtud a la Ley N° 21.277, y que no están incluidos en otras columnas de la DJ 1887, deben informarse independiente de que sean pagadas por el empleador.

- 4) El artículo 13 del Decreto Ley N° 889 de 1975, en relación al artículo 23 del mismo cuerpo legal, establece un beneficio para los contribuyentes con residencia en las regiones I, XI y XII y actual Provincia de Chiloé que obtengan rentas generadas en ellas, clasificadas en el artículo 42 de la LIR, cumpliendo otros requisitos³. El referido beneficio se extiende, además, a quienes perciban jubilaciones, montepíos o cualquiera otra clase de pensiones.

Al respecto, considerando que las prestaciones contempladas en la Ley N° 21.227 corresponden a ingresos no constitutivos de renta, no tienen el carácter de rentas clasificadas en el artículo 42 de la LIR, sin considerar que, además, no constituyen una contraprestación por los servicios realizados por el trabajador.

¹ Instruido por este Servicio mediante la Circular N° 59 de 2001.

² Regulada por Resolución Ex. N° 153 de 2020, que modifica Resolución Ex. N° 106 de 2013, que contiene el formato de formulario de declaración jurada N° 1887 y la Resolución Ex. N° 110 de 2019 que contiene instrucciones de llenado.

³ De acuerdo a la norma, las personas citadas que obtengan rentas generadas en las regiones I, XI y XII y actual Provincia de Chiloé, clasificadas en el artículo 42 de la LIR y que no gocen de gratificación de zona en virtud de lo dispuesto en el decreto ley N° 249 de 1974, podrán deducir de las referidas rentas una parte que corresponda a dicha gratificación por el mismo monto o porcentaje establecido en el citado decreto ley, la cual no constituirá renta únicamente para la determinación de los impuestos contenidos en el artículo 42, N° 1, y 52 de la LIR. En ambas situaciones, dichas deducciones no podrán ser superiores en monto a aquellas que corresponderían al grado 1A de la Escala de Sueldos y Salarios vigente. En el caso que un mismo contribuyente obtenga rentas clasificadas en los números 1 y 2 del mencionado artículo 42 esta deducción no podrá exceder entre ambas a aquella que correspondería al grado 1A de la Escala Unica de Sueldos y Salarios.

Por consiguiente, ya sea que la prestación de cesantía se perciba como único ingreso del trabajador o como complemento de su remuneración, el beneficio del artículo 13 del Decreto Ley N° 889 de 1975 no puede determinarse sobre dichas sumas.

En cambio, sí procede el beneficio del artículo 13 del Decreto Ley N° 889 de 1975 por la remuneración que pague el empleador durante la reducción temporal de la jornada laboral, en tanto, se cumplan los demás requisitos legales.

- 5) Atendido que, según lo expuesto, las prestaciones contempladas por la Ley N° 21.227 son ingresos no constitutivos de renta, su percepción no incide en la aplicación de los artículos 46 y 47 de la LIR, conforme con las reglas generales en la materia; no así respecto del impuesto calculado sobre las remuneraciones pagadas por el empleador mientras rija la reducción temporal de la jornada de trabajo.

De esta manera, conforme con el artículo 46 de la LIR, si dicha remuneración es íntegramente pagada con retraso, se ubicará en el o los períodos en que se devengaron, liquidándose el impuesto de acuerdo con las normas vigentes en esos periodos. Asimismo, si son diferencias o saldos de remuneraciones o remuneraciones accesorias correspondientes al periodo de reducción temporal de la jornada laboral, dichas diferencias o saldos se ubicarán en los periodos correspondientes, reliquidándose de acuerdo al valor de la citada unidad en los periodos respectivos.

En relación a lo ordenado en el artículo 47 inciso primero de la LIR, los trabajadores estarán siempre obligados a reliquidar cuando perciban rentas de más de un empleador, sean o no de aquellas obtenidas durante el periodo de reducción temporal de la jornada laboral. Asimismo, conforme con el inciso tercero de la norma en comento, si los trabajadores no se encuentran en la situación del inciso primero, igualmente tendrán derecho a efectuar la reliquidación si así lo estimaren conveniente. En cualquiera de estos casos, no se deben incluir los ingresos que corresponden a las prestaciones de cesantía.

- 6) En cuanto a la suspensión total, al no existir remuneración, no existe impuesto único de segunda categoría, considerando que las prestaciones obtenidas de los fondos de cesantía son ingresos no constitutivos de renta y, por consiguiente, no afectan a ninguno de los impuestos de la LIR.

No obstante, si en el periodo señalado se devengó alguna suma por concepto de remuneraciones, se deberá declarar y pagar el impuesto respectivo, de acuerdo a las normas generales.

- 7) En relación al efecto de la Ley N° 21.227 en el registro y presentación del Libro de Remuneraciones, se hace presente que este Servicio carece de facultades para impartir normas al respecto, atendido que no se trata propiamente de una norma de carácter tributario.

Con todo, en la medida que las prestaciones de cesantía no constituyen remuneración, ellas no debiesen ser registradas en el referido libro, a diferencia de las remuneraciones pagadas durante la reducción temporal de la jornada de trabajo.

Asimismo, al no constituir remuneración, no deben ser registradas en el referido libro auxiliar las cotizaciones previsionales y de seguridad social pagadas por cuenta del empleador, sin perjuicio de su registro en los demás libros contables del contribuyente, para efectos de acreditar su monto y correcta deducción en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, en las instancias de fiscalización respectivas.

- 8) Respecto de los efectos de la Ley N° 21.227 en la parte afecta a impuesto de una indemnización voluntaria o mayor al tope legal, cabe señalar lo siguiente.

Considerando que las prestaciones de cesantía son ingresos no constitutivos de renta, no deben sumarse al efectuar el cálculo del tope legal establecido en el N° 13 del artículo 17 de la LIR, que considera la remuneración mensual del contribuyente como el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses.

Asimismo, al considerar los últimos 24 meses, tampoco deben incluirse los meses en que las actividades laborales se encontraban suspendidas, ya sea por paralización total por declaración o acto de autoridad o por pacto de suspensión. En este contexto, en concordancia con lo establecido

por el organismo técnico competente, no debiera considerarse como mes trabajado aquel en que la relación laboral se ha suspendido⁴.

Por otra parte, de considerar los meses sin percepción de remuneraciones para el cálculo del tope legal, se reduciría la suma por concepto de remuneración mensual, disminuyendo el monto considerado como no constitutivo de renta para el trabajador.

En lo que respecta a las remuneraciones percibidas por los trabajadores durante el periodo de reducción temporal de las jornadas de trabajo, dichos ingresos no han perdido su calificación como remuneración. No obstante, en una interpretación armónica con lo expuesto en el párrafo anterior, el pacto constituye una suspensión parcial a las cláusulas convenidas por el trabajador y su empleador al inicio y durante la relación laboral. Por lo demás, los ingresos percibidos por el trabajador durante el periodo que dura la reducción de la jornada, no son equivalentes a su remuneración íntegra, sino que a una parte de ella, complementada con ingresos de naturaleza distinta. Por tal motivo, se informa que los meses en que se mantenga vigente la reducción de la jornada laboral, estos no serán computados como parte de los últimos 24 meses, para efectos del ya mencionado cálculo establecido en el N° 13 del artículo 17 de la LIR.

III CONCLUSION

Considerando la extensión y número de consultas estese a lo señalado en el Análisis precedente.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 677 del 12-03-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁴ Dictámenes de la Dirección del Trabajo, Ord. N° 75/8 de 1999, Ord N° 2989/166 de 1999 y Ord N° 2921/55 de 2011.