

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N° 27 - LEY N° 19.070, ART. 5 TRANSITORIO - LEY N° 19.410, ART. 9 - D.F.L. N° 2, ART. 11. (Ord. N° 741, de 06-04-2017)

ASIGNACIÓN DE ZONA Y COMPLEMENTO DE ZONA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 5° TRANSITORIO DE LA LEY N°19.070, PERCIBIDO POR DOCENTES Y NO DOCENTES DE ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES PARTICULARES CON FINANCIAMIENTO COMPARTIDO - SITUACIÓN DE LA DIFERENCIA COMO PLANILLA COMPLEMENTARIA ESTABLECIDA POR EL ARTÍCULO 9°, DE LA LEY N°19.410 A FAVOR DE LOS MISMOS DOCENTES - CONFIRMA LO RESUELTO A TRAVÉS DE OFICIOS N°S.785, DE 04.04.2007, Y 3.181, DE 20.11.2007, DEL SII.

La Dirección Regional de Concepción ha solicitado un pronunciamiento de esta Dirección, en orden a establecer si constituyen o no renta la asignación de zona y el complemento de zona otorgados a docentes y no docentes dependientes de un Establecimiento Educacional de Financiamiento Compartido.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta esa Dirección que el representante de la Sociedad Educacional XXXXX, establecimiento de financiamiento compartido, ha consultado la forma en que debe tributar la asignación de zona otorgada por dicha sociedad a docentes y no docentes, indicando que en la actualidad éste la considera como un valor no tributable, razón por la cual, para los efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, su monto se suma a las cotizaciones previsionales, configurando el Ítem denominado "Descuentos Previsionales", monto que deduce de la remuneración imponible para determinar la renta afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría, efectuando la misma operación al otorgar el Certificado de sueldos respectivo.

Agrega, que este Servicio respecto de la asignación o gratificación de zona, ha señalado en diversos pronunciamientos que es un ingreso no constitutivo de renta, en base a lo prevenido en el N° 27, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por otra parte, respecto al complemento de zona, al cual se refiere el artículo 5° transitorio de la Ley N°19.070, este Servicio a través del Ordinario N°785, de 2007, concluyó que es un ingreso no constitutivo de renta, luego de recabar previamente la opinión de la Contraloría General de la República.

Sin embargo, hace presente que a partir del mes de enero de 2001, fecha de entrada en vigencia de la Ley N°19.715, el criterio adoptado por la Contraloría General de la República experimentó un cambio, pues el citado organismo a través de su Dictamen

N°13.595, de 2001, estableció que se debe incluir en la base de cálculo de la remuneración total mínima de los profesionales de la educación el referido estipendio, y por lo tanto, en el cálculo de la nueva planilla complementaria que establece el artículo 4°, inciso segundo de la referida Ley.

Posteriormente, en otro Dictamen, el N°16.657, de 2008, confirmado por el Oficio N°11.557 de 2010, ese organismo concluyó que a partir de la entrada en vigencia del texto legal citado precedentemente, el aludido complemento o asignación de zona tiene carácter de remuneratorio y por consiguiente debe considerarse como un emolumento afecto a cotizaciones previsionales.

En el mismo sentido, como antecedente adicional se señala que el artículo 9° de la Ley N°19.410, modificó la Ley N°19.070, disponiendo que los docentes de los establecimientos dependientes del sector municipal y de aquellos del sector particular subvencionado, que tuvieran una remuneración total inferior a las cantidades a que hacen referencia los incisos primero y segundo del artículo 7° de ese texto, tendrán derecho a percibir la diferencia como planilla complementaria a fin de alcanzar tales cantidades, otorgándole a esa planilla el carácter de imponible y tributable, señalando además que ella sería absorbida con futuros reajustes y otros incrementos de remuneraciones.

Seguidamente se indica que respecto a los establecimientos particulares subvencionados, el artículo 9° de la Ley N°19.247, que instituyó dicho sistema de financiamiento para los establecimientos particulares de educación parvularia del 2° nivel de transición, de educación general básica diurna y de educación media diurna, no se refiere a la asignación de zona, sin que exista normativa alguna que reconozca este derecho en favor de docentes de establecimientos educacionales de financiamiento compartido, haciendo presente que tanto los dictámenes de Contraloría como los pronunciamientos de este Servicio tampoco lo hacen, motivo por el cual se solicita un pronunciamiento a esta Dirección Nacional.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, en primer término cabe señalar que de acuerdo al N° 27, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), no constituyen renta: “Las gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una ley”.

Ahora bien, la Contraloría General de la República ha definido la asignación de zona como el estipendio que se otorga mensualmente a los funcionarios de las entidades regidas por el Decreto Ley N°249, de 1973, por la letra a) del artículo 7° del Decreto Ley N°3.551, de 1980 (Escala Fiscalizadora) y por el artículo 25° del Decreto Ley N°3.551, de 1980 (Escala Municipal), y que, para el desempeño de su empleo, se encuentran obligados a residir en una provincia o territorio que reúna condiciones especiales derivadas del aislamiento o del costo de vida, en la medida que conserven la propiedad de ese empleo en la localidad correspondiente.[1]

Por otra parte, los Establecimientos Educacionales de Financiamiento Compartido son establecimientos particulares que perciben subvención Estatal, de acuerdo a lo preceptuado en el Título II del D.F.L. N°2, de 1998, de Educación, sobre Subvención Estatal a Establecimientos Educacionales, publicado en el Diario Oficial de fecha 28.11.1998, teniendo presente que la Ley N° 20.845, de 2015, derogó el Título II [2] del citado D.F.L. referido a este tipo de financiamiento.

Precisado lo anterior, y respondiendo la inquietud de esa Dirección en el sentido si docentes de este tipo de establecimientos tienen derecho a percibir asignación de zona, el artículo 11, del D.F.L. N° 2 citado dispone que *“el valor unitario por alumno fijado de acuerdo con los artículos 9, 25 y 35, se incrementará en el porcentaje de asignación de zona, establecido para el sector fiscal, según sea la localidad en que esté ubicado el establecimiento”*.

Respecto al complemento de zona, tal beneficio está consagrado en el artículo 5° transitorio de la Ley N°19.070, sobre Estatuto de los Profesionales de la Educación, que dispone que *“en las localidades donde la subvención estatal a la educación se incremente por concepto de zona conforme a lo establecido en el artículo 11, del Decreto con Fuerza de Ley N° 5, del Ministerio de Educación de 1992, la remuneración básica mínima nacional se complementará con una cantidad adicional, que se pagará con cargo a dicho incremento, y en un porcentaje equivalente al de éste mismo. Este complemento adicional, no implicará un aumento de la remuneración básica mínima nacional ni de ninguna asignación que perciban los profesionales de la educación”*.

Si bien no existe un texto expreso que indique que los docentes de establecimientos particulares subvencionados tienen derecho a recibir el pago de las asignaciones especiales contempladas en la Ley N°19.070, la Dirección del Trabajo, en su Oficio Ordinario 2500/186, de 01.06.1998, concluyó que este sector tiene derecho a recibirlas.

Seguidamente, procede analizar tributariamente ambos beneficios, sin que asistan dudas que la asignación de zona establecida por la ley es no constitutiva de renta para quien la recibe en virtud de lo previsto en el N° 27, del artículo 17 de la LIR.

En cuanto al complemento de zona, y con el fin de establecer su naturaleza jurídica, se hace necesario acudir a la definición del término “complemento” según el diccionario de la Lengua Española, que lo define como “Cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta”, es decir, es un elemento que accede a otra cosa, la asignación de zona, que cada docente tiene derecho a recibir.

Esta concepción del complemento sirvió de base al criterio sustentado por la Contraloría General de la República en su Dictamen N°42.908, de 1997, afirmando que dicho complemento “no tiene el carácter de imponible, como quiera que inviste una individualidad diferente a la de los estipendios, sin que sea solventado por el empleador”, antecedente que sirvió de base para que este Servicio concluyera que dicho incremento califica como ingreso no constitutivo de renta, siendo evidente que debe ser favorecido también con la liberación del N° 27 del artículo 17 de la LIR.[3]

La conclusión anterior no se ve alterada por el cambio de criterio adoptado con posterioridad por la Contraloría General de la República en su Dictamen N°13.595, de 2001[4], donde determina que el aludido complemento a partir de la vigencia de la Ley N°19.715, de 31 de enero de 2001, debe considerarse como un estipendio afecto a cotizaciones previsionales, pues en el ámbito jurídico-tributario existe una norma de excepción, contenida en la LIR, que exceptúa expresamente a la asignación de zona de la aplicación de los tributos establecidos en ella, debiendo el complemento de asignación recibir el mismo tratamiento, ya que dicho complemento, califica también como una “asignación de zona”, pues el artículo 7° del D.L. N° 249, de 1973, entrega los elementos para conceptualizar la asignación de zona como un estipendio que se paga al trabajador que se ve obligado a residir en una provincia o territorio que reúne condiciones especiales derivadas del aislamiento o costo de la vida, características que cumple el referido “complemento”.

Seguidamente, respecto a la inquietud planteada por esa Dirección acerca de la diferencia como planilla complementaria a que tienen derecho los docentes de establecimientos municipales y de establecimientos del sector particular subvencionado en virtud del artículo 9° de la Ley N°19.410, dicha planilla complementaria es tributable de acuerdo al texto expreso del inciso segundo del mismo artículo citado.

Finalmente, también resulta beneficiada con la liberación del N° 27 del artículo 17 de la LIR, la asignación de zona pagada a personal no docente, en la medida que su pago provenga o haya sido establecido en virtud de una ley.

III.- CONCLUSIÓN.

Se confirma lo señalado por este Servicio en el sentido que no constituye renta la asignación de zona que perciban los docentes de establecimientos particulares de financiamiento compartido conforme al artículo 11, del D.F.L. N°2, del Ministerio de Educación, de 1998, como tampoco el complemento de zona a que alude el artículo 5° transitorio de la Ley N°19.070, en base a lo prevenido por el N° 27, del artículo 17, de la LIR.

Respecto a la asignación de zona establecida para el personal no docente de los mismos establecimientos, si su pago proviene o ha sido establecido en virtud de una ley, ésta no constituirá renta en base a la misma disposición de la LIR.

Por último, la diferencia como planilla complementaria a que tienen derecho los docentes de establecimientos municipales y del sector particular subvencionado en base a lo establecido por el artículo 9° de la Ley N°19.410, es tributable según lo dispone expresamente el inciso segundo de la misma norma.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 741, de 06.04.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Manual de Remuneraciones Escala Única de Remuneraciones, D.L. 249 de 1973, Contraloría General de la República.

[2] Art. 2° N° 13) Ley N° 20.845.

[3] Oficios N°785, de 04.04.2007 y 3.181, de 20.11.2007.

[4] Reiterado por Dictamen N° 11557, de 2010.