

Efectos tributarios del pago que un empleador efectúa a ex ejecutivo que cuenta con información privilegiada de la empresa, con motivo de su desvinculación, como gasto del artículo 31 de la LIR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita emitir un pronunciamiento sobre el tratamiento como gasto necesario para producir la renta, conforme al inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”)¹ de la suma que se habría pagado con motivo de la desafiliación del gerente comercial de una empresa, a propósito de lo que el consultante indica como una cláusula de no competir (en adelante, “CNC”).

I.- ANTECEDENTES:

Conforme explica, el consultante es representante de la sociedad AAAA (en adelante, la “Sociedad”), la cual se encontraría en un procedimiento de fiscalización a cargo de una Dirección Regional de este Servicio.

En cuanto a la consulta resulta relevante, se indica que, hasta el año comercial 2014, participaban en el capital de la Sociedad únicamente BBBB, cuya participación mayoritaria sobre el capital correspondía a DDDD, y CCCC, cuya participación mayoritaria sobre el capital correspondía a EEEE.

Con fecha 13 de noviembre de 2014, la sociedad FFFF habría suscrito y pagado 504 acciones de la Sociedad, de un total de 1.504, luego de cual habría celebrado, junto a los demás participantes en el capital de la Sociedad, un pacto de accionistas.

Continúa indicando el consultante que, con fecha 18 de febrero de 2016, en virtud de los derechos que le otorgaba el mencionado pacto de accionistas, FFFF adquirió 999 acciones de la Sociedad, quedando con un total de 1.503 acciones. En ambos casos, las acciones habrían sido adquiridas mediante contratos de compraventa en los cuales se habría pactado la siguiente CNC:

“DÉCIMO TERCERO: NO COMPETENCIA

A partir de la fecha de celebración de este contrato y por un plazo de veinticuatro (24) meses, ni DDDD ni BBBB podrán competir con la sociedad TTTT, entendiéndose que esta limitación solo afecta a la comercialización y distribución de cervezas de las siguientes marcas (...).”

A propósito de la CNC transcrita, el consultante declara que no se prometió pago alguno para las sociedades vendedoras.

Desde otro punto de vista, indica el solicitante que, con fecha 1° de agosto de 2014, la Sociedad habría celebrado un contrato de trabajo con DDDD (en adelante, el “Trabajador”), por el cargo de gerente comercial.

Pues bien, finalmente se indica que, dentro del marco de la salida de los accionistas, la Sociedad acordó poner término a la relación laboral con el Trabajador, finiquitándose por una suma de \$\$\$\$\$\$, brutos, que menos cotizaciones previsionales e Impuesto de Segunda Categoría, correspondería a una suma total líquida de \$\$\$\$\$\$, según detalla en su presentación. Parte de dicho pago se asocia al concepto “Pago por acuerdo”

Conforme a lo expuesto, consulta sobre la calificación como gasto necesario para producir la renta, en los términos del inciso primero del artículo 31 de la LIR, del pago que habría efectuado por la obligación de no hacer a que se habría sometido el Trabajador, en virtud de la CNC.

¹ Contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

Explica su opinión, que se centra en la perspectiva del Derecho Civil de Obligaciones y del Derecho del Trabajo, indicando que las CNC son fuente de obligaciones de no hacer, que no se encuentran prohibidas² en el Derecho Laboral³, en tanto se cumplan los siguientes requisitos⁴:

- 1) Que se suscriba con trabajadores que tengan contacto estrecho con intereses de la empresa, esto es, trabajadores que cuenten con información propia y especial del empleador y no divulgada al mercado;
- 2) Que las restricciones deben referirse a las actividades propias del giro de la empresa;
- 3) Que las limitaciones deben estar restringidas en el tiempo, y
- 4) Que debe existir una compensación económica por la abstención.

Indica que, en el caso que presenta, sí concurrirían los requisitos planteados en el párrafo anterior.

Señala, adicionalmente, que ninguna de las prestaciones indicadas en el finiquito fue pagada por acto voluntario, sino que fueron prestaciones obligatorias, sean por fuente convencional, como la indemnización por años de servicios y el pago por la cláusula de no competencia, o por disposición legal, cuyo es el caso de las vacaciones.

Pues bien, estima el consultante que el desembolso efectuado por la CNC sería un gasto necesario para producir la renta. Lo anterior, en el caso que se analiza, pues la cláusula impide que dicho ex trabajador desarrolle una actividad acotada y que es directa competencia de la empresa desde la que salió. Concluye que, de no establecerse, ello se traduciría en una pérdida de ventas de productos importados desde España y, consiguientemente, de ingresos tributables.

Es por lo anterior que, considerando la naturaleza de la abstención acordada, el desembolso consistente en el pago por una obligación de no hacer forma parte del giro de la Sociedad, pues eliminaría transitoriamente, y sólo respecto de ciertos eventuales competidores, que podrían utilizar información interna, que el desarrollo de venta de cervezas importadas desde España pueda verse afectado, con la consiguiente merma en las ventas.

De esta manera, solicita confirmar que el pago efectuado en virtud de la CNC, en la medida que se cumplan los demás requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, sería un gasto aceptado para deducir en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría de la Sociedad.

II.- ANÁLISIS:

Conforme lo expuesto por el consultante, el problema en cuestión radica en el cumplimiento de los requisitos de necesidad y de relación directa con el giro o actividad, por parte del pago efectuado por la Sociedad en virtud de la CNC, a fin de poder calificarlo como un gasto que pueda deducirse en la determinación de la renta líquida imponible de la Sociedad.

Sobre el particular, es necesario precisar que no corresponde a esta Dirección Nacional realizar una verificación del cumplimiento de los requisitos para que un gasto pueda deducirse conforme al artículo 31 inciso primero de la LIR, sino únicamente efectuar una interpretación de la normativa aplicable, de acuerdo al caso planteado, en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 6 A N° 1 del Código Tributario y en artículo 7 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos⁵.

Así, la concurrencia de los requisitos en cuestión deberá ser verificada en la instancia respectiva del procedimiento de fiscalización correspondiente.

Pues bien, conforme a la consulta planteada, se solicita confirmar que el desembolso incurrido a propósito del supuesto pago efectuado por la Sociedad en virtud de la CNC sería un gasto de aquellos que el artículo 31 inciso primero de la LIR.

² Cita el consultante, como ejemplo de áreas del Derecho donde sí se encontraría prohibida, el Decreto Ley N° 211 de 1973, que fija las normas para la Defensa de la Libre Competencia, lo cual no es efectivo, de acuerdo tanto a la doctrina nacional e internacional, como se puede observar en Montt Rettig, Paulo, “*Validez de las cláusulas contractuales de no competir*”, en Revista de Derecho Económico, N° 75 (2010), Universidad de Chile, pp. 82 y siguientes, así como la jurisprudencia nacional (Resolución N° 23 de 2008 y Resolución N° 20 de 2007, ambas del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, entre otras).

³ A pesar de tener efectos luego de cesada la relación contractual laboral, momento en el cual, no se pueden establecer limitaciones y restricciones a la libertad de trabajo. Parte de la doctrina y antiguos pronunciamientos de la Dirección del Trabajo se ha pronunciado sobre este asunto, indicando su prohibición por contrariar el artículo 19 N° 16 de la Constitución Política de la República (Ord. N° 2790/133 de 1995 y Ord. 5620/300 de 1997).

⁴ Cita, como fuente de estos requisitos, los fallos de la Excm. Corte Suprema de Justicia recaídos en el Rol N° 3985-2009 y 5152-2009.

⁵ Contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda.

Sobre dicho asunto, para que un gasto pueda ser deducido en la determinación de la Renta Líquida Imponible, deberá cumplir con los requisitos establecidos en la mencionada norma de la LIR, esto es:

- 1) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- 2) 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;
- 3) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- 4) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio; y
- 5) Por último, que se acrediten o justifiquen 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 fehacientes⁶.

Dentro del contexto de la consulta, y desde el punto de vista normativo, resulta particularmente relevante revisar los requisitos indicados en los numerales 1) y 2) antes mencionados, sin perjuicio de que, como se ha indicado, la verificación de los requisitos indicados deberá ser acreditada en el correspondiente procedimiento de fiscalización.

Al respecto, dependiendo de las circunstancias del caso, efectivamente podrían concurrir los requisitos de necesidad y de relación directa con el giro o actividad de la Sociedad.

Podrá existir necesidad del pago según se pueda verificar, por ejemplo, que el trabajador desvinculado manejaba información relevante para el desarrollo del giro del contribuyente, que el negocio puede ser replicado competitivamente en un corto tiempo, la ausencia de barreras de entrada al negocio, ausencia de fidelización, ausencia de diferenciación de marcas y/o ausencia de contratos de exclusividad con los proveedores, o cualquier otra circunstancia que dé sustento a este acuerdo de pago.

Respecto al segundo requisito mencionado, ante la eventual competencia que podría generar el trabajador desvinculado, puede considerarse verificada la relación directa con el giro del contribuyente, con motivo de la eventual reducción de ventas que generaría el potencial competidor.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe hacer presente los siguiente respecto de los antecedentes y documentos acompañados en la consulta:

- a) El contrato que indica el consultante como fuente de la CNC, no es suscrito por el Trabajador, y se enmarca dentro de una relación comercial⁷ por medio de la cual se transfirieron acciones de la Sociedad;

Conforme a ello, quien ostenta un derecho subjetivo para exigir el cumplimiento de la obligación de no hacer es FFFF, no la Sociedad, razón por la cual, no habría necesidad ni relación con el giro sobre el pago de esta última al Trabajador en razón del contrato entre FFFF e BBBB⁸.

- b) Ahora bien, en caso de existir una fuente diversa de la CNC, como también indica el consultante, haciendo referencia a una obligatoriedad de fuente jurisprudencial, esta deberá ser acreditada en la

⁶ Estos requisitos han sido indicados reiteradamente por este Servicio, por ejemplo, en Oficio N° 1871 de 2006, Oficio N° 4578 de 2006, Oficio N° 689 de 2009, entre otros.

⁷ En este sentido, según el documento acompañado, el objeto de la obligación de no hacer es “comercialización y distribución”, no trabajar para terceros.

⁸ El propio consultante declara que “*ni en el caso de BBBB ni en el de CCCC se efectuó ni prometió pago alguno*” (párrafo 7 del Título I de la presentación).

instancia de fiscalización correspondiente⁹, así como la concurrencia de todos los requisitos del artículo 31 inciso primero de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN:

Resulta efectivo que, cumpliendo cabalmente con los requisitos indicados en el artículo 31 inciso primero de la LIR, el pago de una CNC con motivo de la desvinculación de un trabajador, podrá deducirse en la determinación de la Renta Líquida Imponible de un contribuyente, requisitos que deberán ser verificados en el respectivo procedimiento de fiscalización, acreditando especialmente que el trabajador desvinculado manejaba información relevante para el desarrollo del giro del contribuyente, que el negocio puede ser replicado competitivamente en un corto tiempo, la ausencia de barreras de entrada al negocio, ausencia de fidelización, ausencia de diferenciación de marcas y/o ausencia de contratos de exclusividad con los proveedores, o cualquier otra circunstancia que dé sustento a este acuerdo de pago.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 833 del 25-03-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁹ Al respecto, ninguna CNC fue incluida en el contrato de trabajo del Trabajador ni en su finiquito.