

CIRCULAR N° 37, DEL 1 DE AGOSTO DE 1990

MATERIA: IMPUESTO UNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 18.985, DE 1990.

En el Diario Oficial de 28.06.90 se publicó la Ley N° 18.985, que introdujo diversas modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta. La presente Circular tiene por objeto dar a conocer aquellas modificaciones, permanentes y transitorias, que inciden en la aplicación del Impuesto Unico de Segunda Categoría.

I.- TABLA DE IMPUESTO UNICO APLICABLE DESDE EL 01.07.90 AL 31.12.93.-

1.- El artículo 11 transitorio de la Ley 18.985 establece que a contar del día 1° del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial y hasta el mes de diciembre de 1993, la tasa del impuesto a que se refiere el artículo 43 N° 1, de la Ley de la Renta, será la siguiente:

"Las rentas que no excedan de 10 unidades tributarias mensuales estarán exentas de este impuesto;
Sobre la parte que exceda de 10 y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales, 5%;
Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias mensuales, 15%;
Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias mensuales, 25%;
Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 100 unidades tributarias mensuales, 35%, y
Sobre la parte que exceda las 100 unidades tributarias mensuales, 50%."

2.- De acuerdo con la disposición legal citada, la tabla de cálculo abreviado, expresada en U.T.M., quedará conformada de la siguiente manera:

TRAMO	MONTO DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE		FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR (INCL. CREDITO DE 10% DE 1 U.T.M.)
	DESDE	HASTA		
1	0 UTM.	10 UTM.	Exento	--
2	10 "	30 "	0,05	0,6 UTM
3	30 "	50 "	0,15	3,6 "
4	50 "	70 "	0,25	8,6 "
5	70 "	100 "	0,35	15,6 "
6	100 "	Y MAS	0,50	30,6 "

- 3.- Vigencia.- La escala de tasas contenida en el artículo 11 transitorio de la ley modificatoria, como ya se expresara, será aplicable a contar del 1° de julio de 1990 y hasta el 31 de diciembre de 1993.

Una vez finalizado el plazo de vigencia anterior, volverá a regir la escala de tasas permanente contenida en el artículo 43 N° 1, de la Ley de la Renta.

II.- NUEVA MODALIDAD PARA CALCULAR EL IMPUESTO UNICO DE SEGUNDA CATEGORIA SOBRE LAS DIFERENCIAS O SALDOS DE REMUNERACIONES Y LAS REMUNERACIONES ACCESORIAS O COMPLEMENTARIAS DEVENGADAS EN MAS DE UN PERIODO Y QUE SE PAGUEN CON RETRASO

- 1.- El N° 19 del artículo 1° de la Ley 18.985 reemplaza el inciso segundo del artículo 46, de la Ley de la Renta, por los siguientes dos incisos:

"En el caso de diferencia o saldos de remuneraciones o de remuneraciones accesorias o complementarias devengadas en más de un período y que se pagan con retraso, las diferencias o saldos se convertirán en unidades tributarias y se ubicarán en los períodos correspondientes, reliquidándose de acuerdo al valor de la citada unidad en los períodos respectivos."

"Los saldos de impuestos resultantes se expresarán en unidades tributarias y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades del mes de pago de la correspondiente remuneración."

- 2.- De acuerdo con la modificación transcrita, tratándose del pago de diferencias o saldos de remuneraciones, como asimismo, de remuneraciones accesorias o complementarias al sueldo devengadas en más de un período y que se paguen con retraso, para los efectos de determinar el impuesto único de Segunda Categoría aplicable, deberán convertirse dichas diferencias o saldos en número de unidades tributarias según el valor que ésta tenga en la fecha del pago y se ubicarán en los períodos en que se hayan devengado, adicionándose a las rentas percibidas en cada uno de esos períodos, reliquidándose según el valor que tenga la citada unidad en los períodos respectivos. Del monto del impuesto resultante de dicha reliquidación se deducirá el impuesto único que afectó a la renta primitiva en su oportunidad y la diferencia o saldo que se determine, expresada en unidades tributarias, se solucionará en el equivalente que tenga dicha unidad en el mes de pago de la correspondiente remuneración adicional.

- 3.- Para una mejor comprensión sobre esta nueva modalidad de cálculo del impuesto único de Segunda Categoría en los casos señalados, a continuación se presenta el siguiente ejemplo:

Antecedentes

Sueldo del mes de:	Abril/90	\$	190.000.-
	Mayo /90		190.000.-
	Junio/90		190.000.-

Impuesto Unico retenido en:	Abril/90	\$	3.469.-
	Mayo /90		3.325.-
	Junio/90		3.214.-

U.T. del mes de:	Abril/90	\$	10.051.-
	Mayo /90		10.292.-
	Junio/90		10.477.-

Diferencias de sueldo, pagadas en Julio de 1990, correspondientes a los meses de:	Abril/90	\$	70.000.-
	Mayo /90		70.000.-
	Junio/90		70.000.-

U.T. del mes de Julio de 1990			10.634.-
-------------------------------	--	--	----------

1er. paso : Se convierten las diferencias de sueldo a U.T. del mes de Julio de 1990.

Diferencia de:	Abril/90	70.000	:	10.634	=	6,58 UTM.
	Mayo /90	70.000	:	10.634	=	6,58 UTM.
	Junio/90	70.000	:	10.634	=	6,58 UTM.

2do. paso : Las diferencias de sueldo, expresadas en U.T.M., se reconvierten a pesos según el valor de dicha unidad en el mes al que corresponde, adicionándose al sueldo pagado en cada uno de dichos meses.

	Diferencia en U.T.M.	X	Valor UTM de c/mes	=	Diferencia en pesos	+	Sueldo del mes	=	Total a reliquidar
Abril/90	6,58		10.051		66.136		190.000		256.136
Mayo /90	6,58		10.292		67.721		190.000		257.721
Junio/90	6,58		10.477		68.939		190.000		258.939

3er. paso : Se aplica la Tabla de cada uno de los meses a reliquidar y se resta el Impuesto Unico ya retenido en su oportunidad. La diferencia se expresa en U.T. del mes reliquidado.

	Impuesto Unico s/Tabla	-	Impuesto Unico pagado	=	Diferencia : Valor UTM = Dif. en UTM
Abril/90	6.776		3.469		3.307
Mayo /90	6.711		3.325		3.386
Junio/90	6.661		3.214		3.447

Total diferencia de Impuesto Unico expresada en U.T.M. 0,99

4to. paso : La diferencia de Impuesto Unico, expresada en U.T.M. se reconvierte a pesos según el valor que dicha unidad tiene en el mes de Julio de 1990.

0,99 UTM X \$ 10.634 = \$ 10.528 Diferencia de Impuesto Unico a pagar

La diferencia de Impuesto Unico resultante deberá ser retenida por los empleadores y enterada en arcas fiscales dentro de los 12 primeros días del mes siguiente a aquel en que se efectuó el pago de la remuneración adicional, conforme a lo dispuesto en los artículos 74 N° 1 y 78, de la Ley de la Renta.

4.- Vigencia.- Por no ser aplicable en la especie la regla general de vigencia contenida en el artículo 2° de la Ley 18.985, esta modificación se registrará por las normas generales sobre vigencia establecidas en el artículo 3° del Código Tributario. De consiguiente, la nueva modalidad de cálculo del impuesto único de Segunda Categoría establecida en los incisos segundo y tercero del artículo 46 registrará a contar del 1° de julio de 1990, afectando, en consecuencia, a las diferencias o saldos de remuneraciones y las remuneraciones accesorias o complementarias al sueldo pagadas con retraso que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición del interesado o se contabilicen como gasto desde dicha fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, aquellas diferencias o saldos de remuneraciones y las remuneraciones accesorias o complementarias que se hayan provisionado antes de la fecha de vigencia de la ley modificatoria, se solucionarán de acuerdo con las normas que regían en dicha fecha, toda vez que el hecho

de haber sido registrado el gasto en la contabilidad del deudor originó el efecto de dejar determinada la obligación tributaria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 82 de la Ley de la Renta e instrucciones sobre la materia.

III. NUEVA FORMA DE DETERMINAR LA INDEMNIZACION POR AÑOS DE SERVICIO QUE NO CONSTITUYE RENTA PARA EL TRABAJADOR

- 1.- La letra C) del N° 4, del artículo 1° de la Ley 18.985, reemplazó el N° 13 del artículo 17 de la Ley de la Renta por el siguiente:

"13.- La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato."

- 2.- Al tenor de la nueva disposición transcrita, la indemnización legal por desahucio se mantiene como un ingreso que no constituye renta. En cambio, la indemnización por retiro, ya sea legal, contractual o voluntaria, no constituirá renta para el trabajador que la perciba, siempre que su monto no exceda del equivalente a un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a 6 meses. Esta regla se aplicará tanto a los trabajadores del sector público como privado, sin perjuicio de lo que se señala en el punto siguiente respecto del cálculo de la indemnización que no es renta en el caso de los dependientes del sector privado.

Aquella indemnización por retiro que se pague en relación con un tiempo servido que no supere los 6 meses de trabajo no se encuentra favorecida por la norma que se comenta. En tal evento, dicha indemnización se considerará para estos efectos como una mayor remuneración voluntaria en favor del trabajador, afecta al impuesto único de Segunda Categoría en los términos señalados en el inciso final del artículo 46.

- 3.- A fin de calcular aquella parte de la indemnización por retiro que de conformidad al nuevo texto del N° 13 del Artículo 17 no constituye renta, resulta menester precisar previamente qué tipo de remuneraciones deben considerarse extraordinarias. Para ello es necesario tener presente las normas laborales que regulan el régimen de remuneraciones y que se encuentran contenidas en el Código del Trabajo, las que deben aplicarse en la medida que sean compatibles con el texto de la disposición tributaria en comento, como por ejemplo, en la exclusión de todas aquellas cantidades que para los efectos laborales no constituyen remuneraciones.

Ahora bien, de la lectura atenta de las disposiciones pertinentes y considerando la naturaleza de la norma tributaria, no puede sino entenderse que no son extraordinarias aquellas remuneraciones que deben pagarse por imperativo de la ley, o por estipulación contractual de carácter permanente, puesto que esa sola circunstancia lleva a concluir que la remuneración es ordinaria en su origen, aunque dependa el nacimiento de la obligación de una contingencia. Así ocurre, por ejemplo, con el sobresueldo y la gratificación que establece el artículo 46 de dicho Código.

Considerando lo dicho, se sigue que todas aquellas remuneraciones que tienen su fuente en el contrato de trabajo con carácter de permanente, deben considerarse remuneraciones ordinarias, aunque su monto varíe entre uno y otro período de pago como ocurre, v. gr.,

con las comisiones por ventas, compras o servicios, como operaciones normales del negocio, que, deban pagarse permanentemente. Igual cosa ocurre con los llamados bonos de producción que se pagan permanentemente de acuerdo a contrato.

Por último, en el caso que se trate de remuneraciones que el empleador paga voluntariamente al trabajador, se considerarán siempre como remuneraciones extraordinarias, atendido lo expresado anteriormente.

- 4.- La remuneración mensual promedio de aquellos trabajadores que no alcancen a completar 24 meses de labores, pero siempre que sean superiores a 6, se determinará de acuerdo con el número de meses efectivamente trabajados.
- 5.- Aquella parte de la indemnización por retiro que exceda del máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses fijado por la disposición en análisis, se gravará con el impuesto único de Segunda Categoría establecido en el Artículo 42 número 1, de la Ley de la Renta, en calidad de renta accesoria; estimándose se que se ha devengado en períodos anteriores a aquel en que se percibe materialmente y sin distinguir si provienen de una indemnización legal, contractual o voluntaria, en caso que esta última se pague conjuntamente con las primeras.

Para los efectos de determinar a qué tipo de indemnizaciones corresponde el exceso producido, las citadas indemnizaciones se imputarán al total percibido por tal concepto en el mismo orden antes indicado, vale decir, en primer lugar se imputarán las legales, luego las contractuales y, finalmente, las voluntarias.

Tratándose de excesos de indemnizaciones legales o contractuales, se aplicará el impuesto único de Segunda Categoría bajo las normas de los incisos 2° y 3° del artículo 46, reliquidándose dichos excesos según el número de meses en que se hayan devengado.

En el caso que el exceso producido corresponda a indemnizaciones voluntarias, se gravará según la norma del inciso final del artículo 46, estimándose como remuneración voluntaria que se paga en relación a un determinado lapso, el que no podrá exceder de doce meses.

Se hace presente que la compensación en dinero del feriado legal, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 72 del Código del Trabajo, continúa teniendo para los efectos indicados en este número, -- la calidad de una indemnización legal, tal como se estableció por Circular del Servicio N° 38, de 1982. Cuando el exceso producido provenga de esta indemnización, se entenderá devengado en los meses del año al cual corresponde el período que se cancela, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 69 inciso 2° del Código del Trabajo.

- 6.- Vigencia. -- Por expresa disposición de la ley modificatoria, contenida en el N° 2 de su artículo 2°, la nueva norma del N° 13 del artículo 17, de la Ley de la Renta, regirá a contar del 1° de Abril de 1990, afectando a las indemnizaciones por desahucio o retiro que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición del interesado o se contabilicen como gasto desde dicha fecha.

- 7.- Situación de las Provisiones para el pago de indemnizaciones efectuadas por las empresas. -- Por Circulares N°s. 18 y 52, de 1976, se instruyó respecto de la provisión que las empresas efectuaran al término del ejercicio comercial para el pago de indemnización por años de servicios, fijándose los requisitos que debe reunir para su aceptación como gasto.

Por su parte, el artículo 82 de la Ley de la Renta establece que los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gastos, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera que sea la forma de percepción. Al efecto, esta Dirección Nacional ha expresado, a través de Circular N° 113, de 1975, que cualquiera de los hechos mencionados que ocurra en primer término determina el momento desde el cual se adeuda el impuesto de retención, es decir, el instante en que nace la obligación tributaria quedando determinado su monto de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en ese momento.

En consecuencia, aquellas indemnizaciones que se hayan provisionado antes de la fecha de vigencia señalada en el punto anterior, bajo los términos indicados en las citadas Circulares 18 y 52, de 1976, y que se paguen, se abonen en cuenta o se pongan a disposición del interesado a contar del 1° de Abril del presente año, se registrarán, tanto para los efectos de determinar aquella parte que no constituye renta según el N° 13 del artículo 17 como para calcular el impuesto único de Segunda Categoría cuando corresponda, por las normas vigentes en el momento de su provisión, toda vez que el hecho de haberse registrado la renta como gasto en la contabilidad del deudor a través de dicha provisión, produjo el efecto de determinar el monto de la obligación tributaria, de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en dicho momento, según lo prescrito en el artículo 82 de la Ley de la Renta e instrucciones pertinentes.

IV.- IMPUESTO UNICO DE SEGUNDA CATEGORIA QUE AFECTA AL SUELDO PATRONAL

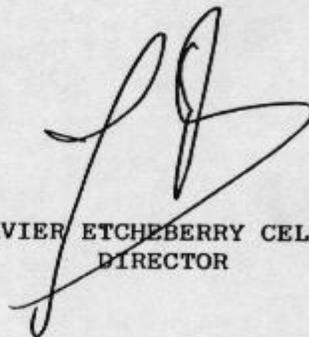
- 1.- La letra d), del N° 11 del artículo 1° de la Ley 18.985, agrega un nuevo inciso (tercero) al N° 6 del artículo 31 de la Ley de la Renta, mediante el cual se restablece el denominado "sueldo empresarial o patronal", derogado por la Ley 18.293, de 1984, en los siguientes términos: "No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias. En todo caso dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1."
- 2.- Como se puede apreciar, esta nueva norma permite a los contribuyentes de la Primera Categoría rebajar como gasto necesario para producir la renta de la empresa la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones y la que se asigne el empresario individual, cuando efectiva y permanentemente trabajen en el negocio y siempre que respecto de ellas se estén efectuando las cotizaciones previsionales obligatorias a que se refiere el artículo 92 del D.L. 3.500, de 1980.

De acuerdo a lo expresado, se colige que la suma máxima a descontar por este concepto estará determinada por el monto imponible para efectos previsionales, el que de acuerdo con el artículo 90 del D.L. 3.500 tiene un límite de 60 unidades de fomento.

- 3.- La última parte de esta disposición establece que dichas remuneraciones se considerarán, para estos efectos, rentas del artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta. En consecuencia, tales remuneraciones, una vez rebajadas las cotizaciones previsionales referidas anteriormente, estarán sujetas a la retención y pago del impuesto único de Segunda Categoría, no siéndoles aplicables, en este caso, lo dispuesto en los artículos 14 y 21 de la ley del ramo.

4.- Vigencia.- Al tenor de lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley 18.985, el tratamiento aplicable al citado sueldo empresarial o patronal regirá a contar del año tributario 1991, afectando a aquellas remuneraciones que cumplan con los requisitos antes señalados y el pago del impuesto único referido en el artículo 43 N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Saluda a Ud.,



JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL