

XIII DIRECCION REGIONAL
METROPOLITANA SANTIAGO CENTRO
DEPARTAMENTO JURIDICO

ORDINARIO D.M. y G.E. 13.02 N°377_____ /

1266- 2011

REF: Presentación de 21 de junio de 2011, de
COMITÉ DE INVERSIONES EXTRANJERAS

MAT: Sobre la calificación de ingreso no constitutivo
de renta de las asignaciones de traslación y
viáticos de funcionarios a Honorarios.

SANTIAGO, 03 de Agosto de 2011

DE : DIRECTOR REGIONAL METROPOLITANO SANTIAGO CENTRO.

**A : MATIAS MORI ARELLANO, VICEPRESIDENTE EJECUTIVO
COMITÉ DE INVERSIONES EXTRANJERAS.**

Con fecha 21 de junio de 2011, don Matías Mori Arellano, Vicepresidente Ejecutivo del Comité de Inversiones Extranjeras, efectuó presentación al Servicio de Impuestos Internos, solicitando pronunciamiento sobre facultad del Director Regional de calificar como ingreso no constitutivo de renta de las asignaciones de traslación y viáticos de funcionarios a Honorarios.

Al respecto y en primer término, el artículo 17 N° 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) dispone que no constituyen renta las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional. El N° 27 de esta misma disposición señala que no constituyen renta las gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una ley.

Por otra parte cabe indicar que el artículo 16 del Decreto Ley N° 824, de 1974, establece que las personas contratadas a honorarios, que presten servicios sujetos a jornada diaria de trabajo, cuyos emolumentos se fijen de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 del Decreto Ley N° 249, de 1973, y los perciban en cuotas mensuales, se regirán, en materia de impuesto a la renta, por las normas del impuesto único a los trabajadores establecido en el N° 1 del artículo 42 de la LIR, respecto de dichos honorarios.

Respecto de la materia en consulta, vale decir, en relación con los viáticos pagados por la Administración Pública a prestadores de servicios contratados por ésta sobre la base de honorarios es conveniente señalar, que la jurisprudencia reiterada de la Contraloría General de la República ha sostenido que atendido que en la especie se trata de un contrato a honorarios, el prestador de los servicios acordados, no tiene la calidad de funcionario del organismo que lo contrata y, como consecuencia de ello, no le asisten los derechos que son propios de un empleado público, de modo que la alusión que en el indicado acuerdo de voluntades se hace a "viáticos y pasajes" no puede sino ser interpretada en el sentido que la persona contratada tendrá derecho al pago de un "honorario adicional", en el caso que con motivo del cumplimiento de un cometido relacionado con sus labores tenga excepcionalmente que desplazarse fuera del territorio de la región en que se ha comprometido desempeñarse.

En relación con esta misma materia esta Dirección recientemente por medio del Oficio N° 1.266 de 21.04.2009 concluyó que en el caso en que con motivo del cumplimiento de un cometido relacionado con sus labores, la persona que tiene que desplazarse fuera del lugar en que se desempeña normalmente, percibe un pago que el contrato respectivo denomina "viático", dicho pago no es un viático estipulado por ley, ni puede dársele ese tratamiento, sino que constituye tributariamente el pago de un "honorario adicional", ello conforme a la doctrina que emana de los pronunciamientos de la Contraloría General de la República, respecto de los pagos de viáticos que perciben los profesionales independientes en cumplimiento al contrato de honorarios que suscriben.

En consecuencia, agrega el referido dictamen, a tales sumas corresponde el tratamiento tributario de ingresos brutos para los efectos de la aplicación de los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, clasificándose en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42 de dicha Ley, por cuanto provienen del ejercicio de su profesión u ocupación lucrativa, quedando afectos al Impuesto Global Complementario. Además, tales ingresos están afectos en cuanto fuere pertinente, a la rebaja de los gastos efectivos en que se hubiere incurrido, o bien de los gastos presuntos por un monto equivalente a un 30% del total de los ingresos brutos, con tope de 15 Unidades Tributarias Anuales, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 50 de la LIR y Circular N° 21 de 1991, de este Servicio.

Por otra parte, dicho pronunciamiento establece que respecto de tales rentas, el N° 2 del artículo 74 de la LIR, obliga a las entidades fiscales, semifiscales y otras, que según la ley estén obligados a

llevar contabilidad, a retener un 10% al tiempo de hacer el pago de las mismas, suma que se abona a los impuestos anuales que en definitiva correspondan al contribuyente. Asimismo, la Resolución N° 1414 de 1978, hace exigible a los prestadores de servicios que perciben honorarios la obligación de otorgar, al momento del pago respectivo, una "boleta de honorarios" por los montos percibidos por dicho concepto.

Al respecto, cabe aclarar que dicho pronunciamiento se refiere a la situación de los profesionales que en general son contratados por la Administración Pública en base a honorarios, dados los términos de la consulta que motivó su emisión. Por consiguiente, con el objeto de complementar dicho análisis, corresponde analizar la situación especial de los profesionales contratados en base a honorarios a que se refiere el Artículo 16 del Decreto Ley N° 824 de 1974. Respecto de este último caso, este Servicio ha señalado que de conformidad con lo dispuesto en dicho Artículo, el personal del Sector Público contratado a honorarios queda afecto al Impuesto Único a los Trabajadores establecido en el N° 1, del artículo 42, concordado con el N° 1, del artículo 43, ambos de la LIR, respecto de las citadas remuneraciones, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- Que sus emolumentos se fijen de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33, del Decreto Ley N° 249, de 1973;
- Que presten sus servicios sujetos a jornada diaria de trabajo, y
- Que las remuneraciones sean percibidas en cuotas mensuales.

Del análisis de la referida jurisprudencia procede además indicar que para el caso de tales contribuyentes, el Servicio por medio del Oficio N° 5.631 de 26.09.1975, refiriéndose a las asignaciones de traslación y viáticos expresó que dichas asignaciones podrán calificarse como ingresos no constitutivos de renta, cuando se cumplieran los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se compruebe efectivamente que el funcionario o empleado se ausentó del lugar de su residencia y que su ausencia fue para cumplir con las funciones que le encomendó su empleador, en otra ciudad;
- b) Que la cantidad pagada guarde relación con el rango del empleado o funcionario;
- c) Que el pago de estas asignaciones guarde relación con el lugar donde viajó el empleado o funcionario;
- d) Que no se trate de asignaciones por un tiempo indeterminado, con el solo propósito de pagar una mayor renta al empleado o funcionario.

Siendo así, concluye el mencionado Oficio, cabe distinguir dentro del total de ingresos que perciba el citado profesional, aquellos que por disposición del artículo 17 de la LIR no son constitutivos de renta, como en el caso de las sumas que se paguen por concepto de traslación y viáticos, que reúnan los requisitos enumerados.

De igual forma, a través del Oficio N° 1263 de 20.04.1989, este Servicio, refiriéndose al tratamiento tributario de las sumas pagadas por concepto de Asignación de Zona a los profesionales que cumplan con las condiciones indicadas en el Artículo 16 del Decreto Ley N° 824, de 1974, estableció que la referida asignación pagada al personal contratado a honorarios, cuyos emolumentos se fijen de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33, del Decreto Ley N° 249, de 1973, o de acuerdo con los estatutos especiales que regulan las remuneraciones de las entidades del Sector Público que por expresa disposición legal han sido separadas de dicho Decreto Ley, no constituye renta, y por tanto, no debe ser considerada dentro de la base imponible afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría. En consecuencia, respecto de su consulta cabe expresar que las sumas pagadas por la Administración Pública a su personal contratado a honorarios, por concepto de traslación y viáticos, deben sujetarse al siguiente tratamiento tributario:

a- En el caso de los profesionales a que se refiere el Artículo 16 del Decreto Ley N° 824, de 1974, y siempre que las sumas pagadas por dicho concepto cumplan con los requisitos indicados en el Oficio N° 5.631 de 1975, no constituirán renta en conformidad a lo dispuesto por el Artículo 17 N° 15 de la LIR. En el caso de los profesionales a que se refiere el citado Artículo 16 no existe, para fines tributarios, obligación de emitir boletas de honorarios por sus emolumentos;

En el caso en que tales sumas no cumplan los requisitos indicados en el citado Oficio, se afectan con el Impuesto Único de Segunda Categoría en los términos dispuestos por el comentado Artículo 16 del Decreto Ley N° 824, de 1974.

b- En el caso de los profesionales contratados por la Administración Pública que no cumplan con los requisitos a que se refiere el Artículo 16 del Decreto Ley N° 824, de 1974, las sumas pagadas por dicho concepto deberán tributar de acuerdo con las disposiciones de los artículos 42, N° 2, y 43, N° 2, y demás normas pertinentes de la LIR, es decir, con el Impuesto Global Complementario por tales rentas, debiendo emitir una boleta de honorarios por las sumas percibidas, esto último de conformidad a lo dispuesto en la Resolución N° 1.414 Ex., de 1978.

Saluda atentamente a usted,

LUIS MUÑOZ ARRATIA
DIRECTOR REGIONAL

AVB/PAT/VVL/LMA
DISTRIBUCIÓN :

- Depto. De Fiscalización Medianas y Grandes Empresas (2)

- Director Regional (2)
- Grupo N° 2