

MATERIA: Amplía instrucciones para la aplicación de la ley Nº 17.365, en lo relativo al alcance del nuevo concepto de remuneración imponible que allí se establece.

CIRCULAR Nº 3 1 7 /.

SANTIAGO, 17 de junio de 1971

Mediante Circulares Nºs. 302, de 18 de marzo de 1970 y 307, de 18 de marzo del año en curso, esta Superintendencia impartió instrucciones, fundamentalmente de carácter general, para la aplicación de las disposiciones de la ley Nº 17.365.

Una de las materias tratadas en esa ley que está originando innumerables consultas, es la que dice relación con los alcances del nuevo concepto de remuneración imponible que se consagra en su artículo 2º.

Los empleados particulares gozan de múltiples beneficios cuya denominación, naturaleza y contenido son de tal variedad, que resulta extremadamente difícil precisar de antemano su exacta situación frente a las normas sobre impondibilidad.

Sin embargo, la interpretación de estas normas que opera al considerarse casos concretos, permite conocer las distintas gamas de beneficios y avanzar en su clasificación, distinguiendo grupos entre ellos, en razón de las afinidades esenciales que el conocimiento práctico lleva a percibir.

Es así como ha sido posible a esta Superintendencia profundizar en mayor medida sobre algunos aspectos que tienen atinencia con la aplicación del nuevo concepto de remuneración imponible y, consecuentemente, ampliar las instrucciones necesariamente generales impartidas sobre la materia.

A través de esta Circular se desarrollarán los siguientes puntos que dan origen a frecuentes consultas: a) Alcances sobre el nuevo concepto de remuneración imponible; b) Remuneraciones inimponibles; c) Aplicación de las normas sobre impondibilidad respecto de determinados beneficios, tales como los viáticos, asignaciones de alimentación, asignaciones de funerales o cuota mortuoria, asignación de implementos de trabajo, etc.

a) Alcances sobre el nuevo concepto de remuneración imponible.

El Art. 2º de la ley Nº 17.365, en su primer inciso, establece lo siguiente:

"Se considerará como remuneración mensual imponible para los efectos de determinar y calcular las imposiciones, aportes, impuestos y depósitos que reciba o recaude la Caja por cualquier causa, sean de cargo del empleado o del empleador, los sueldos, las regalías, los sobresueldos, las comisiones, los

//.

premios o incentivos de producción, las participaciones garantizadas y toda otra remuneración, con excepción de las asignaciones familiares y alimenticias establecidas en favor de la familia, cualquiera que sea la denominación que le den las partes, que el empleador pague al empleado como retribución de su prestación de servicios, hasta el límite de ocho sueldos vitales mensuales de las respectivas escalas de sueldos vitales del Departamento de Santiago."

Respecto de esta definición es preciso llamar la atención sobre los siguientes aspectos de relevancia que ella contiene:

1) El concepto de remuneración mensual imponible tiene eficacia no sólo para la determinación y cálculo de las cotizaciones previsionales, sino que también para determinar y calcular los aportes, impuestos y depósitos que reciba o recaude la Caja, por cualquier causa, sean de cargo del empleador o del empleado.

2) La enunciación de formas de remuneración que esta definición contiene no es taxativa, sino meramente ejemplar, pues ella considera fuera de las que menciona expresamente a "toda otra remuneración" y, aún más, los artículos siguientes de la propia ley Nº 17.365, se ocupan de demostrarlo al tratar de la impositividad de remuneraciones no consideradas explícitamente en el Art. 2º, cual ocurre con las participaciones no garantizadas y las cantidades que se pagan por concepto de gratificación y que exceden los límites de la gratificación legal.

3) Según los términos de la definición, para que sean impositivos es necesario que las remuneraciones se paguen como retribución por la prestación de servicios. Lo anterior involucra tres ideas: i) Quedan excluidos del concepto de remuneración imponible aquellos beneficios otorgados voluntariamente por el empleador, sin que medie alguna obligación legal o meramente contractual. Ello se desprende de la expresión "pague" empleada por el legislador, que supone una obligación preexistente que requiere solución. Debe entenderse, para estos efectos, que todos aquellos beneficios pactados o contemplados en contratos individuales o colectivos de trabajo, actas de convenio o en cualesquiera otras convenciones entre las partes, no tienen el carácter de voluntarios, aunque en los respectivos instrumentos así se les denominen. Las instituciones de previsión deberán velar porque no se utilice el expediente de transformar beneficios contractuales en voluntarios y de pactar nuevos beneficios con el carácter de voluntarios, con el fin de evadir cotizaciones. En los casos en que se compruebe que las partes se han coludido para realizar esta especie de simulación relativa, deberán los Institutos de Previsión afectados ejercitar todas las acciones que la ley franquea, sin perjuicio de impugnar la no impositividad de los beneficios simuladamente voluntarios; ii) Quedan excluidos, también, del concepto de remuneración imponible aquellos beneficios que tienen por objeto compensar los gastos en que debe incurrir el empleado en razón de sus funciones, como aquellos que dan lugar al pago de gastos. Lo anterior se desprende del hecho de haber circunscrito el precepto en estudio el ámbito de la impositividad a los beneficios que retribuyen la prestación de servicios; y, iii) Que quedan incluidos en el concepto analizado no sólo los beneficios que retribuyen el trabajo en sí mismo, sino que, además, todos aquellos otros que, sin atender directamente al servicio, constituyen una retribución a la prestación de servicios, concepto que amplía considerablemente el campo de las remuneraciones impositivas, des-

de el momento que comprende a todas las asignaciones y beneficios determinados por factores extraños al servicio mismo, como ocurre con las asignaciones familiares complementarias, bonos de matrimonio, premios de antigüedad, etc.

4) Todas las remuneraciones que el empleador pague al empleado en retribución de su prestación de servicios, cualquiera sea su denominación, naturaleza o contenido son imponibles, con las solas excepciones siguientes: a) las asignaciones familiares; y b) las asignaciones alimenticias establecidas en favor de la familia. Si los beneficios que percibe el trabajador, a sumen el carácter de remuneraciones en los términos fijados y no corresponden al concepto de las asignaciones referidas, necesariamente quedarán afectos al régimen de imponibilidad.

5) Por último, es interesante resaltar las diferencias que existen entre la definición en análisis y la contenida en el Art. 2º de la ley Nº 10.383. Esta última es de mayor amplitud que aquélla, en cuanto a que el ámbito del "salario imponible" cobija una mayor gama de beneficios que el de la "remuneración imponible". En efecto, la definición del Art. 2º de la ley Nº 10.383 conceptúa como salario imponible todo cuanto perciba o se pague al trabajador, sean beneficios contractuales o extracontractuales, en tanto que el Art. 2º de la ley Nº 17.365 circunscribe el campo de las remuneraciones imponibles a lo que el empleador paga al trabajador como retribución a su prestación de servicios.

b) Remuneraciones inimponibles.

El Art. 2º de la ley Nº 17.365 señala dos excepciones a la imponibilidad que afecta a las remuneraciones que el empleador paga al empleado como retribución a su prestación de servicios, a saber las asignaciones familiares y las asignaciones alimenticias establecidas en favor de la familia.

1) En cuanto a las asignaciones familiares, en la Circular Nº 307, del año en curso, esta Superintendencia estableció que para los efectos de esta excepción sólo podía considerarse el beneficio que en tal concepto "se paga por mandato y de acuerdo con las disposiciones de la ley Nº 7295".

Todos aquellos beneficios que se paguen al empleado, que no consistan en el indicado, por concepto de asignación familiar, cualquiera sea su denominación, tienen el carácter de imponibles. En consecuencia, las llamadas asignaciones familiares adicionales o complementarias y todas aquellas otras que responden a las características esenciales que determinan este beneficio, no quedan comprendidas en esta causal de excepción. Cabe advertir que, no obstante ser la causa generadora de estos beneficios la existencia de cargas familiares, ellos tampoco quedan involucrados en el concepto de asignaciones alimenticias establecidas en favor de la familia, pues este último supone la atención de las necesidades específicas de la familia, en tanto que la asignación familiar tiende a satisfacer las necesidades genéricas de la misma.

El distinto tratamiento que se observa entre la asignación familiar legal y la contractual, se explica por cuanto es aquélla la que expresa de manera general y en razón del interés público el mayor nivel de ingresos derivado de la existencia de cargas de familia.

2) En lo que respecta a las asignaciones alimenticias establecidas en favor de la familia, se las definió en

la ya citada Circular Nº 307 como "las prestaciones en dinero o "en especie que los empleadores otorguen voluntaria y regularmente a todos los empleados que reúnan las condiciones generales que en cada empresa las hagan procedentes, y que redunden directamente e inmediatamente en provecho de la familia."

El concepto transcrito requiere de algunas precisiones y adiciones.

En primer término, cabe precisar que las asignaciones que el empleador pague voluntariamente al empleado que sean de carácter alimenticio y estén dirigidas al beneficio de la familia, no quedan afectas a imposiciones, no porque opere en su caso la excepción en estudio, sino porque su carácter voluntario las margina del ámbito de la impositibilidad, según se estableció precedentemente. Esta excepción, por tanto, se está refiriendo exclusivamente a las asignaciones de esta especie de origen contractual, respecto de las cuales sí resulta operable esta causal, desde el momento que tales beneficios pueden estar afectos a imposiciones.

En segundo término, los beneficios para ser considerados como tales asignaciones deben tener el carácter de alimenticios, esto es, deben estar dirigidos a permitir la subsistencia de los alimentarios, que no son otros que los familiares del empleado que causan la asignación.

En tercer lugar, hay que considerar que estas asignaciones deben atender una necesidad familiar, que siendo propia de su subsistencia, tenga, además, un carácter específico, según se estableció en el punto 1) precedente.

Por último, estas asignaciones deben estar dirigidas al beneficio directo, inmediato y exclusivo de quienes lo causan, es decir, la familia del empleado.

Como cuestión de orden general, estas asignaciones para ser consideradas no impositibles deben, por su naturaleza, impedir que de ellas se haga un uso impropio. Por otra parte, en cuanto asignaciones alimenticias, deben encuadrarse en márgenes razonables, esto es, deben adecuarse a la necesidad de subsistencia de que se trate. Finalmente, en el orden administrativo, su aceptación como impositibles debe quedar supeditada al control necesario para impedir que por este expediente se evadan imposiciones.

Aun cuando es difícil generalizar sobre la materia, pueden citarse como beneficios que responden a las características de las asignaciones alimenticias establecidas en favor de la familia, las asignaciones de matrícula y de adquisición o provisión de material didáctico. En cambio, puede afirmarse que constituyen tales asignaciones, las asignaciones familiares complementarias o adicionales, las asignaciones por vacaciones, fiestas patrias o navidad y todas aquellas otras que no atienden directa, inmediata y exclusivamente una necesidad específica de subsistencia de la familia del empleado.

c) Situación de algunos beneficios respecto a normas sobre impositibilidad.

1) Viáticos.-

En la Circular Nº 307, de 1971, se estableció que los viáticos no eran impositibles, dado su carácter compensatorio. Se dijo, además, que para determinar si los pagos que se ha-

con el dicho título constituyen o no viáticos, había que considerar si reunían o no las características que la jurisprudencia administrativa ha fijado para esta especie de beneficios. Finalmente, se indicó que este Organismo, en sus dictámenes N^{os}. 1.050, de 2 de junio de 1967 y 1.275, de 4 de julio de ese mismo año, ha precisado la naturaleza y características de los viáticos.

Deben ser considerados viáticos, aquellas prestaciones en dinero o en especie que el empleador paga al empleado, para compensarle los gastos adicionales y extraordinarios en que éste debe incurrir en razón de tener que desarrollar sus funciones en un lugar diverso al de su domicilio o residencia habitual. Es evidente que dichas prestaciones no reportan al trabajador un provecho o utilidad, cual sucede con las remuneraciones; su finalidad no es otra que compensar los mayores gastos que involucra para el empleado mantenerse en un lugar diverso al de su sede habitual de trabajo, así como trasladarse a dicho lugar y retornar a su asiento ordinario.

Los viáticos para ser considerados tales deben adecuarse a las necesidades que pretenden cubrir, esto es, deben encuadrarse dentro de márgenes razonables. Así, si las necesidades que justifican el pago de viáticos son marginales o éstos son de un monto exagerado atendida su finalidad, el exceso que se determine por una u otra razón quedará afecto a imposiciones. Por otra parte, es preciso que se justifiquen los gastos compensados por los viáticos, a través de la correspondiente rendición de cuentas o, si ella no ocurre, de la comprobación de los requisitos que determinan su pago. En uno u otro caso, sobre todo en el último, debe cuidarse que los viáticos sean de un monto razonable.

Sin perjuicio de lo dicho en torno a los viáticos excesivos, cabe agregar que en los casos en que se establece en el contrato de trabajo que los gastos en que incurra el empleado al prestar servicios fuera de su lugar habitual de trabajo son de su cargo, las remuneraciones que se le paguen serán imponibles; sólo en casos muy calificados podrá la Caja rebajar de sus remuneraciones, para los efectos de la imponibilidad, aquella parte que comprobadamente haya sido gastada por estos conceptos, siempre eso sí, que sea razonable. Asimismo, en los casos en que se pacte el pago de una suma fija por concepto de viáticos que se devengue en favor del empleado sin necesidad de constatar la real procedencia de tal beneficio, esa suma será imponible, a menos que se comprueben los gastos respectivos y éstos sean razonables. Por último, si los viáticos consisten en el pago de una suma fija predeterminada, previa comprobación de las condiciones que los legitiman en cuanto tales, no serán imponibles en la medida que tal suma sea razonable.

Determinar si un beneficio tiene o no el carácter de viático y las condiciones que pueden significar su imponibilidad, es una cuestión esencialmente de hecho que los servicios inspectivos de las Instituciones de Previsión concernidas deben resolver en cada caso, en consideración a los antecedentes concretos que se presenten y a las instrucciones precedentes, que deben complementarse con las ya impartidas en los dictámenes antes referidos.

2) Asignaciones de alimentación.

Para determinar la imponibilidad de los beneficios que los empleadores pagan a los trabajadores por concepto de alimentación, es preciso distinguir entre los que se dan en es

pecie y los que consisten en el pago de una suma de dinero. Los primeros, consistentes en la dación de desayuno, colación o almuerzo, té o comida, no son impondibles, si se otorgan por cuenta del empleador, para ser consumidos en el lugar de las faenas e inmediatamente antes o después de la iniciación o término de la jornada de trabajo o durante su transcurso. Estas prestaciones que dan comprendidas entre aquellas que, fuera del ámbito de las contraprestaciones que percibe el trabajador por su prestación de servicios, constituyen las condiciones de trabajo mismas. Su objetivo está referido no a retribuir al trabajador, sino a mejorar las condiciones en que éste desarrolla su actividad. En el caso de estas asignaciones en especie el propósito señalado resalta con claridad, pues la alimentación del trabajador evidentemente condiciona su rendimiento. Las características que se han indicado para precisar la no impondibilidad de estas asignaciones deben concurrir necesariamente para que se produzca tal efecto, pues ellas aseguran la dirección específica y esencial que debe asumir el beneficio para no ser reputado remuneración.

Respecto a las asignaciones de alimentación que consisten en el pago de dinero, es necesario formular también una distinción entre las situaciones en que ellas tienen un carácter compensatorio y aquellas otras en que son remuneraciones. El criterio distintivo nace del hecho de que en algunos casos el empleado está privado de la posibilidad de recibir de sus fuentes normales la alimentación esencial, en razón de no permitírsele la jornada de trabajo. Esta limitación se traduce para el trabajador en un mayor gasto derivado del pago de la alimentación que debe obtener de fuentes ajenas a su hogar, que así lo exigen. Si el empleador financia este mayor gasto es evidente que no está retribuyendo la prestación de servicios del empleado y que éste no está recibiendo un provecho o utilidad. Estas asignaciones en dinero simplemente están compensando el deterioro que sufre el trabajador en sus ingresos, proveniente de las especiales condiciones de trabajo que lo afectan.

En términos generales, puede afirmarse que la jornada de trabajo permite al trabajador recibir alimentación en su hogar. Por lo mismo, puede concluirse que, en general, las asignaciones de alimentación consistentes en el pago de una suma de dinero, están afectas a la impondibilidad. Sólo excepcionalmente y bajo ciertas condiciones puede admitirse la no impondibilidad de estas asignaciones. Entre estas excepciones, cabe contar el caso de las asignaciones que se pagan a los empleados sometidos a jornada única o continua de trabajo. Tales asignaciones, siendo de un monto razonable atendida su finalidad, que no es otra que compensar los gastos incurridos en la obtención de una colación en la mitad de la jornada, no están afectas a cotizaciones. Para determinar cuál es el margen que puede entenderse razonable en esta materia, se puede recurrir, por vía ilustrativa y sin que ello suponga rigidez, al monto de las asignaciones de colación que se pagan a los funcionarios públicos, que está determinado según el costo en el mercado de comidas que cumplen con las condiciones de una colación; asimismo, puede atenderse al monto que se paga a los empleados por este concepto en la generalidad de las empresas. Fuera de la excepción indicada, pueden surgir otras, si se dan condiciones comprobadas que indiquen sin lugar a dudas que los pagos que se hacen por concepto de asignaciones de alimentación compensan gastos de alimentación efectuados por el trabajador, en razón de impondérsele el sistema de trabajo.

Como en estos casos de excepción, el fundamento

to de la no imponibilidad de estas asignaciones se encuentra en su carácter compensatorio y ello supone la efectividad de los gastos que se dice compensar, los empleadores, para excluirlas de la imponibilidad, deberán demostrar que tienen establecidos medios de control idóneos para asegurar la debida inversión de estas prestaciones en dinero.

Finalmente, en cuanto a las asignaciones de alimentación en dinero que no reúnen las condiciones necesarias para reputarlas pagos compensatorios, no cabe duda que constituyen remuneraciones y que en cuanto tales, están afectas a cotizaciones.

3) Asignación de funerales y cuota mortuoria.

En muchas empresas se ha convenido el pago de asignaciones en dinero al empleado o a su familia, en caso de fallecimiento de familiares del trabajador o de éste último.

Para determinar la imponibilidad de estos beneficios, hay que atender al hecho que los causa. Si la asignación se causa por fallecimiento del empleado, ella no estará afectada a imposiciones, por cuanto en este caso no constituye remuneración desde el momento que su generación es sobreviniente al término de la relación laboral. En cambio, si la asignación se paga al empleado por fallecimiento de alguno de sus familiares, ella será imponible, ya que en este evento constituye una forma especial de retribuir la prestación de servicios del trabajador.

4) Asignación por nupcialidad o de matrimonio.

Las prestaciones en dinero o especies que el empleador paga al empleado cuando éste contrae matrimonio, constituyen remuneraciones y no están amparadas por ninguna de las excepciones a la imponibilidad establecidas en el Art. 2º de la ley Nº 17.365. En consecuencia, estas asignaciones están afectas a imposiciones.

5) Asignaciones por natalidad.

Las prestaciones en dinero o especies que el empleador paga al empleado, por una sola vez y previa comprobación del hecho del parto y del subsecuente nacimiento de un hijo, en la medida que su monto se adecúe a la necesidad específica a cubrir y siempre que ella diga relación con el parto y el nacimiento subsiguiente, deben entenderse como asignaciones alimenticias establecidas en favor de la familia y, en cuanto tales, no están afectas a imposiciones.

6) Asignación de implementos de trabajo.

Las prestaciones que los empleadores otorgan en especies a los empleados, consistentes en implementos de trabajo, como ser overoles, guantes de seguridad, cascos de seguridad, etc., no constituyen remuneraciones y, consecuentemente, no están afectas a imposiciones.

Si tales prestaciones consisten en el pago de una suma de dinero para adquirir tales implementos, tampoco serán imponibles, si se comprueba la racionalidad de su monto, la necesidad de adquisición o reposición de equipos de trabajo y su correcta destinación.

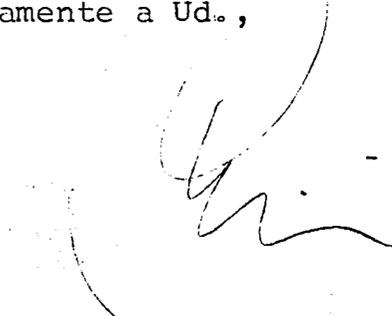
7) Beneficios otorgados por los sindicatos, con aporte de los empleadores.

Respecto de los aportes que efectúan los em -

pleadores a las organizaciones sindicales respectivas, para que estas concedan beneficios a los empleados asociados, se plantea el problema de determinar si tales beneficios, en razón de su origen mediato, constituyen o no remuneraciones.

Sobre este punto cabe señalar que si los beneficios de que se trata resultan financiados de un fondo social a cuya formación concurren los aportes del empleador con los de los propios empleados, ellos no constituyen remuneraciones. En cambio, si tales beneficios, en definitiva son financiados con el aporte del empleador, ellos si constituirán remuneraciones y quedarán afectos a las normas sobre imponibilidad.

Saluda atentamente a Ud.,



CARLOS BRIONES OLIVOS
SUPERINTENDENTE