

ANÁLISIS LABORAL Y TRIBUTARIO DE LAS REMUNERACIONES DE LOS DUEÑOS DE LAS EMPRESAS

Sergio Arriagada Rojas

Profesor Magíster y Diplomas del área Tributaria, Universidad de Chile.
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Universidad de las Américas.
Contador Auditor, Universidad Católica de la Santísima Concepción.
Asociado a DIAL Consultores Limitada.

Resumen: El N°6 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que se acepta como gasto las remuneraciones pagadas por la empresa, en ese mismo contexto, el inciso tercero del mencionado N° 6 indica que se acepta como gasto el sueldo que se asigne el empresario individual, socio de sociedades de personas y el socio gestor en la sociedad en comandita por acciones.

El Servicio de Impuestos Internos a través de diversa normativa, indica cuales son los requisitos que deben cumplir las sumas para ser consideradas como gasto necesario para producir la renta por el concepto del denominado “sueldo empresarial”.

Por otra parte, los accionistas de sociedades por acciones y sociedades anónimas se asignan sueldos sin requisito alguno, asumiendo que los requisitos solo existen para los empresarios individuales y para los socios de sociedades de personas.

El objetivo del presente artículo es precisar cómo deben operar las remuneraciones que se asignen los dueños de las empresas para que puedan ser consideradas un gasto necesario para producir la renta, indistintamente del tipo societario al cual pertenezcan.

Palabras Clave: Remuneración, dueño, socio, participación, requisitos, gasto, subordinación, dependencia, accionistas

1. INTRODUCCIÓN

Como norma general, la Ley de Impuesto a la Renta¹ establece en su artículo 31 que ciertas sumas, cumpliendo determinadas características pueden ser consideradas como gasto tributario. En el número 6 del inciso cuarto de la citada norma indica que las remuneraciones, sueldos, salarios, gratificaciones y otros emolumentos son considerados un gasto para los efectos de la determinación de la renta líquida imponible.

La norma en comento señala que los sueldos que se asignen los empresarios individuales, socios de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, al cumplir ciertos requisitos que están indicados en la misma norma, se considerarán como gastos tributarios.

En ese mismo contexto nace la siguiente pregunta ¿Las remuneraciones que se asignen los dueños de las empresas que tienen un tipo jurídico distinto a las consideradas en la LIR, son siempre gastos tributarios?

Dado que la LIR no contiene una definición para la palabra remuneraciones, y de acuerdo con lo que establece el artículo 2 del Código Tributario², debemos remitirnos a la definición existente en el Código del Trabajo, debiendo por tanto analizar dichas normas y la diversa jurisprudencia administrativa de la Dirección del Trabajo³.

De la pregunta realizada anteriormente, nace una segunda interrogante ¿Los dueños de una sociedad, podrán ser considerados trabajadores de ésta, y por ende asignárseles una remuneración?

El presente artículo tiene como objetivo precisar cuáles son los requisitos que deben ser considerados para que la remuneración de un dueño de empresa pueda ser considerado gasto tributario.

Para lo anterior se analizarán los siguientes puntos:

- i. Análisis de los conceptos: contrato de trabajo, empleador, trabajador, empresa y remuneración.

1 De ahora en adelante indistintamente LIR

2 Artículo 2 Decreto Ley N° 830.- En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.

3 De ahora en adelante indistintamente D.T.

- ii. Análisis del contrato de trabajo del socio o accionista de una empresa.
- iii. Análisis del sueldo empresarial consignado en el artículo 31 N° 6 de la LIR.
- iv. Análisis del gasto tributario por remuneraciones asignadas a accionistas de sociedades por acciones y sociedades anónimas.

Cabe destacar, que el análisis de los puntos señalados se sustentará en base a las normativas laborales, principalmente el Código del Trabajo, y tributarias; Ley de Impuesto a la Renta y en las instrucciones y jurisprudencia administrativa emanada por la Dirección del Trabajo y desde el Servicio de Impuestos Internos.⁴

2. ANÁLISIS DE LOS CONCEPTOS, CONTRATO DE EMPLEADOR, TRABAJADOR, EMPRESA Y REMUNERACIÓN

2.1 Contrato de Trabajo

El Artículo 7 Código del Trabajo señala:

“Contrato individual de trabajo es una convención por la cual el empleador y el trabajador se obligan recíprocamente, este a prestar servicios personales bajo dependencia y subordinación del primero, y aquél a pagar por estos servicios una remuneración determinada”

De la lectura de este artículo, se desprende que para la existencia de un contrato de trabajo, se deben cumplir los siguientes requisitos copulativos⁵:

- i. Dos partes ligadas por un vínculo: por un lado, el empleador, acreedor del trabajo y, por el otro, el trabajador, deudor del trabajo. Ambos conceptos se encuentran definidos en el artículo 3 del Código del Trabajo.

4 De ahora en adelante indistintamente SII.

5 La Corte Suprema ha señalado que los requisitos para que exista relación laboral se requiere que concurren copulativamente tres requisitos a) prestación de servicios personales; b) remuneración por los servicios prestados y c) la ejecución de una prestación bajo subordinación y dependencia respecto de la persona a cuyo beneficio se realiza. Corte Suprema, Sentencia Rol N° 5647-2009, de 24 de septiembre de 2009. Citado por: Orellana Briones, Pablo. La noción jurídica de la teoría del haz indiciario de laboralidad a la luz de la simulación y de la apariencia en el ámbito de la contratación laboral, memoria para optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago: Facultad de Derecho Universidad de Chile, 2016. Pág. 24. En línea:< <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/139943/La-noci%C3%B3n-jur%C3%ADdica-de-la-teor%C3%ADa-del-haz-indiciario-de-laboralidad.pdf?sequence=1>> [Consulta: Junio de 2019].

- ii. La prestación de servicios personales: la prestación de servicios constituye la principal obligación del trabajador. Prestación que el dependiente debe efectuar en forma personal, no resultando posible que encargue este a otro sujeto.
- iii. Una remuneración por la prestación de servicios: por la prestación de servicios que efectúe el trabajador, debe recibir del empleador, una remuneración determinada.
- iv. Subordinación o dependencia: este requisito no se encuentra definida por el Código del Trabajo, sin embargo, la D.T. ha señalado que lo que determina el carácter de trabajador de una persona es el vínculo de subordinación y dependencia que se materializa a través de diversas manifestaciones concretas, estimándose, además, que el vínculo de subordinación está sujeto en su existencia a las particularidades y naturaleza de la prestación que ejecuta el trabajador⁶.

El concepto de subordinación no ha estado ajeno a discusiones. Sin embargo, esto no es el asunto que nos convoca, por lo cual diremos que la subordinación se ha determinado en base a dos dimensiones sustanciales. La primera, como el vínculo de sujeción por parte del trabajador y, correlativamente, el vínculo de mando por parte de quien ejerce la dirección de la empresa, es decir el empleador. La segunda, como la inserción del trabajador en la entidad que es la empresa y, por tanto, la sujeción del trabajador a la organización y dirección de esta. Así para el empleador la subordinación se presenta como potestad para dirigir la actividad laboral, mientras que para el trabajador se manifiesta como limitación de autonomía.⁷ Es decir, en primera instancia reconocer el mando y la sujeción, y segundo, la inserción del trabajador en la empresa reconociendo su vínculo laboral.

En ese mismo sentido, la D.T.⁸ señala que *“Estos requisitos deben cumplirse copulativamente, estimándose que el elemento o requisito más característico de una relación laboral lo constituye el vínculo de subordinación o dependencia, toda vez que los otros dos requisitos también pueden concurrir en otras relaciones o actos jurídicos de naturaleza civil o comercial.”*

6 Ordinario N° 2127/020 de 06.06.2014, Dirección del Trabajo, en línea: <<https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-article-103368.html>> [Consulta: Julio de 2019].

7 Rojas Miño, Irene. Manual del Derecho del Trabajo. Santiago: Thomson Reuters, 2015. Pág. 13

8 Ordinario N° 2999/0176, de 08.06.1999, Dirección del Trabajo.

“Por el contrario, y no obstante existir una prestación de servicios personales con la consecuente retribución económica por esos servicios, no podrá estimarse como relación laboral si tal prestación no se efectúa bajo subordinación o dependencia”.

En ese mismo orden de ideas, la Dirección del Trabajo establece que para que se de origen a un contrato de trabajo deben evidenciarse en hechos concretos y comprobables, concurriendo los siguientes elementos o requisitos⁹:

- i. La obligación del trabajador de dedicar al desempeño de la faena convenida un espacio de tiempo significativo, como es la jornada de trabajo.
- ii. La prestación de servicios personales en cumplimiento de la labor o faena contratada.
- iii. Durante el desarrollo de la jornada, el trabajador tiene la obligación de asumir la carga de trabajo diaria que se presente.
- iv. El trabajo se realiza según las pautas de dirección y organización que imparta el empleador.
- v. Las labores, permanencia y vida en el establecimiento, deben sujetarse a las normas de ordenamiento interno que fije el empleador.
- vi. La obligación de rendir cuenta del trabajo ejecutado, cuando no obra por su cuenta sino por disposición del empleador.
- vii. Obligación de mantenerse a disposición del empleador.
- viii. La prestación de servicios se desarrolla en el establecimiento de la empresa.
- ix. Continuidad en el tiempo de la prestación de servicios.

Ante la concurrencia de todos estos elementos, estaremos en presencia de un contrato de índole laboral, cualquiera sea la denominación que le otorguen las partes. En otros términos, cuando haya una prestación de servicios personales a cambio de una remuneración y se efectúe bajo subordinación o dependencia, habrá que calificar tal relación, como un contrato de trabajo, no obstante, que

9 Ordinario N° 5299/0249, de 14.09.1992, de la Dirección del Trabajo

las partes hayan consentido en darle otra denominación. Esto por aplicación del principio de la primacía de la realidad y del principio de la irrenunciabilidad de los derechos laborales¹⁰.

2.2 Empleador, Trabajador, Empresa

El Artículo 3° Código del Trabajo, señala de manera textual que para todos los efectos legales se debe entender por:

- i. *Empleador: la persona natural o jurídica que utiliza los servicios intelectuales o materiales de una o más personas en virtud de un contrato de trabajo,*
- ii. *Trabajador: toda persona natural que preste servicios personales intelectuales o materiales, bajo dependencia o subordinación, y en virtud de un contrato de trabajo, y*
- iii. *Trabajador independiente: aquel que en el ejercicio de la actividad de que se trate no depende de empleador alguno ni tiene trabajadores bajo su dependencia.*

El empleador se considerará trabajador independiente para los efectos previsionales.

Para los efectos de la legislación laboral y de seguridad social, se entiende por empresa toda organización de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo la dirección de un empleador, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada.

De la transcripción de la norma se tiene que el legislador, distingue entre empleador y empresa, considerando a esta última como un ente abstracto, en cuya existencia no es esencial la persona del empleador.¹¹ En ese mismo sentido se indica que para efectos previsionales el empleador es considerado un trabajador independiente.

La Dirección del Trabajo ha señalado al respecto; *“que se infiere que el contrato de trabajo es un acto jurídico bilateral que genera obligaciones recíprocas para ambas partes.*

10 Zepeda Gómez, Robinson. Comentarios artículo 7, Código del Trabajo. Santiago: Boletín Laboral Ediciones Limitada, 2019. Pág. 57.

11 Zepeda Gómez Robinson, comentarios artículo 3, Código del Trabajo. Santiago: Boletín Laboral Ediciones Limitada, 2019. Pág 54.

Se desprende, asimismo, que para el empleador tales obligaciones consisten, fundamentalmente, en proporcionar al trabajador el trabajo convenido y pagar por él la remuneración acordada y, para el trabajador, en ejecutar el servicio para el cual fue contratado.

Ahora bien, atendido el carácter bilateral del contrato de trabajo, esta Dirección ha sostenido en forma reiterada y uniforme que el trabajador sólo tiene derecho a remuneración en cuanto cumpla con su obligación correlativa de prestar servicios, salvo la concurrencia de causa legal que establezca dicho pago o del acuerdo de las partes en este sentido.¹²

2.3 Remuneración

El Código del Trabajo en su artículo 41 define el concepto de remuneración, y a su vez señala de manera taxativa cuales de los emolumentos recibidos no son considerados como tales.

Es así como el citado artículo indica de la siguiente forma:

Artículo 41. *Se entiende por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie avaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo.*

No constituyen remuneración las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, la indemnización por años de servicios establecida en el artículo 163 y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las devoluciones de gastos en que se incurra por causa del trabajo.

Por otro lado, el artículo 14 del Decreto Ley N° 3.500 de 1980 establece una definición para remuneración, la cual es de suma relevancia al momento de calcular el pago y entero de las cotizaciones, la norma en comento es:

Artículo 14. *Se entiende por remuneración la definida en el artículo 41 del Código del Trabajo, sin perjuicio de lo señalado en el inciso tercero del artículo 20 de esta ley.*

La parte de remuneraciones no pagada en dinero será evaluada por la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Pensiones conforme a normas uniformes.

12 Dictamen N°6725/306 de 16.11.1994, Dirección del Trabajo.

Como se puede apreciar, el legislador en el ámbito laboral ha señalado que, para que exista remuneración la condicionante es que dicha suma debe corresponder a la que debe pagar el empleador al trabajador con motivo del contrato de trabajo, es decir, para que exista el pago de una remuneración necesariamente debe haber un vínculo de relación laboral válido, el cual se materializa a través del contrato de trabajo, con todas las implicancias analizadas anteriormente.

3. ANÁLISIS DEL CONTRATO DE TRABAJO DEL SOCIO O ACCIONISTA DE UNA EMPRESA.

Como se analizó en el punto anterior, para que exista un contrato de trabajo debe concurrir:

- i. Dos partes ligadas por un vínculo.
- ii. La prestación de servicios personales.
- iii. Una remuneración por la prestación de servicios.
- iv. Subordinación o dependencia.

Debemos recordar que la figura del sueldo empresarial, que veremos más adelante, sólo se refiere a la aceptación como gasto en los términos señalados por la LIR, y ésta no tiene relación con el análisis del contrato de trabajo.

La D.T. en el Ordinario N° 1977/172, de 17.05.2000 indicó que, *“de acuerdo a la doctrina vigente de la Dirección del Trabajo, entre un socio de sociedad de personas y esta sociedad para la cual trabaja, se configura relación laboral de concurrir vínculo de subordinación y dependencia entre ambas, por lo que no resulta procedente modificar esta doctrina con el solo propósito de adecuarla a disposiciones legales de otro orden, como tributarias, sobre sueldo empresarial o patronal de los socios.”*

En ese mismo orden de ideas, el mismo organismo fiscalizador ha señalado que *“El hecho de que una persona detente copulativamente la calidad de accionista o socio mayoritario de una sociedad y cuente con facultades de administración y representación de la misma, le impide prestar servicios en condiciones de subordinación o dependencia, toda vez que tales circunstancias importan que su voluntad se confunda con la de la respectiva sociedad”*¹³.

13 Dictamen N° 3.709/111, de 23.05.91, Dirección del Trabajo.

Como se puede apreciar, de los requisitos emanados del Código del Trabajo y la Doctrina del Derecho del Trabajo, en principio, entre dueño, socio o accionista de empresa y la empresa, no podría haber contrato de trabajo, dado que no se cumple con el vínculo de subordinación y dependencia.

En otras palabras, la D.T. precisa que un socio o accionista de una empresa podría tener contrato de trabajo, es decir, existe subordinación y dependencia cuando:

- i. No es accionista o socio mayoritario, y;
- ii. No cuenta con facultades de administración o representación de ésta.

Cabe señalar que estos requisitos son copulativos, razón por la cual la sola circunstancia de que una persona cuente con facultades de administración y de representación de una sociedad, careciendo de la calidad de socio mayoritario, o viceversa, genera la imposibilidad de tener un contrato de trabajo, dado que no existiría el vínculo de subordinación y dependencia¹⁴.

3.1 ¿Qué ocurre cuando los socios poseen en conjunto la misma cantidad de participación, o las facultades de representación o administración son compartidas?

La Dirección del Trabajo dispone que, “Aun cuando es jurídicamente indiscutible que la sociedad constituye una persona jurídica distinta de los socios que la componen y que, posee una voluntad propia, lo cual en principio, autorizaría para reafirmar la doctrina en comento, ello no resulta suficiente para dejar de considerar el principio doctrinario de la primacía de la realidad, conforme al cual, más allá de las formas jurídicas debe darse preferencia a lo que sucede en el terreno de los hechos, y en especial, a si en la realidad se produce el vínculo de subordinación y dependencia.”¹⁵

“Es por ello por lo que, en la especie, las condiciones de igualdad en materia de capital y de administración que ambos socios detentan en los hechos, observadas a la luz del principio doctrinario referido anteriormente, permiten afirmar que dichas condiciones se traducen necesariamente en que la voluntad del ente jurídico y la de los respectivos socios, en definitiva, se confunda, en cuanto aquella se genera y manifiesta a través de la voluntad conjunta de ellos.” Por tanto, bajo esta estructura societaria, no es posible la existencia de un vínculo laboral.

14 Ordinario N° 2127/020, de 06.06.2014, Dirección del Trabajo, en línea: <<https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-article-103368.html>> [Consulta: Julio de 2019].

15 Ordinario 3517/114 de 28.08.2003, Dirección del Trabajo, en línea <<https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-propertyvalue-148297.html>> [Consulta: Julio de 2019].

De acuerdo con lo anterior, se puede dar la siguiente figura:

Socios	Participación societaria	Facultades de administración	¿Puede existir Contrato de Trabajo?
Socio/accionista	Mayoritaria	Si	No
Socio/accionista	Minoritaria	No	Si
Socio/accionista	Minoritaria	Si	No
Socio/accionista	Mayoritaria	No	No

Fuente: Elaboración Propia

3.2 ¿Qué ocurre con los accionistas de sociedades anónimas cerradas que forman parte del Directorio de la Sociedad?

El hecho que los accionistas de una sociedad anónima cerrada e integrantes de un directorio, puedan adoptar acuerdos y cuenten con facultades de administración y representación de la sociedad, constituye una circunstancia que les impide prestar servicios en condiciones de subordinación y dependencia, toda vez que las condiciones en que se desempeñan determinan que su voluntad se confunda con la de la sociedad que integra y con el rol de representante del empleador respecto de los trabajadores de la misma.¹⁶

3.3 Empresas relacionadas

De acuerdo a lo preceptuado por la D.T.¹⁷ en el evento de que su socio o accionista, participe mayoritariamente del capital de una sociedad “X”, donde además posee las facultades de administración, y esta sociedad participa mayoritariamente en otra sociedad, llamémosle “Y”, dicho socio no podrá tener contrato de trabajo en esta última, lo anterior, pues no se configura el vínculo de subordinación y dependencia.

16 Ordinario N° 5568/0119, de 28.07.1988, Dirección del Trabajo.

17 Ordinario N° 1311, de 10.04.2019, Dirección del Trabajo. En Línea <<https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-article-116754.html>> [Consulta: junio de 2019]

4. ANÁLISIS DEL SUELDO EMPRESARIAL CONSIGNADO EN EL ARTÍCULO 31 N°6 DE LA LIR

4.1 Historia

Al momento de la entrada en vigor de la actual LIR (1 de julio de 1974), el sueldo que se asignaban los empresarios o dueños de empresas eran considerados como un gasto necesario para producir la renta, siempre que estuviesen afectos al impuesto único de segunda categoría, con el máximo de un sueldo vital¹⁸.

Con la publicación de la Ley N°18.293 de 1984, se procedió a modificar el artículo 31 N° 6 de la LIR, derogándose la norma que permitía la aceptación como gasto de lo que se denominaba “sueldo patronal o empresarial”. Esta suspensión se fundaba en el tratamiento que existía en el artículo 14 de la LIR (registro FUT) que establecía que se afectaban con los impuestos finales (Impuestos Global Complementario y Adicional) las sumas que retirasen los dueños, socios o accionistas de las empresas, pasando a ser considerado este estipendio como un retiro o dividendo, afectos a los impuestos a la renta ya consignados.

No fue sino hasta la publicación de la Ley N° 18.895 en 1990, donde se reestablece el sueldo empresarial, incorporándolo en el inciso tercero del N° 6 del inciso cuarto del artículo N° 31 de la LIR, el cual se mantiene vigente hasta hoy.

4.2 Análisis de la normativa actual

El inciso tercero del N° 6 del artículo 31° de la Ley de la Renta, indica de manera textual lo siguiente:

“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”¹⁹

18 La Ley N° 7.295 de 1942 definía al sueldo vital el necesario para satisfacer las necesidades indispensables para la vida del empleado, alimentación, vestuario y habitación, y también las que requiera su integral subsistencia, como asimismo las erogaciones forzosas para previsión social y seguros obligatorios que afecten legalmente al empleado.

19 El artículo 1 letra d) de la Ley N° 18.985, publicada en el D.O. 28.06.1990, incorporó este inciso en la forma establecida en el texto.

Como se puede apreciar, esta norma permite a los contribuyentes de la primera categoría rebajar como gasto necesario para producir la renta de la empresa la remuneración de:

- i. Empresarios individuales
- ii. Socio de sociedades de personas y
- iii. Socio gestor de sociedades en comandita por acciones

4.3 Requisitos²⁰

4.3.1 Que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa

En virtud de esta condición, la mencionada rebaja se podrá invocar respecto de una sola empresa o sociedad, por uno o varios socios, en atención a que la norma exige permanencia en el trabajo en el negocio o empresa.

En el caso de socios de una sociedad de personas que trabajando regularmente en esa misma sociedad, lo hacen en jornadas inferiores a la establecida para el funcionamiento de la respectiva empresa, procede la rebaja del sueldo patronal o empresarial establecido en el Artículo 31º, N° 6, inciso tercero, de la Ley de la Renta, toda vez que se cumple con el requisito de «permanencia» a que se refiere dicha norma legal.

Al respecto, cabe tener presente que el sentido que debe dársele al término «permanentemente» utilizado en la referida disposición legal, es el de la periodicidad con que efectúa la labor el socio, la cual no implica que necesariamente deba estar sometido a una jornada completa de trabajo.

En efecto, se entiende que un socio labora en forma permanente en la empresa en la medida que cumple regularmente una determinada función, independiente del número de horas que emplee en ello, pero sí con la condición de que lo haga en forma periódica y sistemática en el tiempo, y sin perjuicio de la observancia de los demás requisitos impuestos en dicha norma para acogerse al beneficio del referido sueldo patronal. En otras palabras, el requisito en comento no debe entenderse en el sentido de dedicación exclusiva al trabajo, sino que éste se realice en forma habitual y periódica, es decir, no esporádicamente²¹.

20 Circular N° 42, 28 de agosto de 1990, Servicio de Impuestos Internos. En línea < http://www.sii.cl/documentos/circulares/1990/circular_42_1990.pdf > [Consulta: junio de 2019]

21 Oficio N° 638 de 18.02.1991, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA1234.pdf> > [Consulta: Julio de 2019].

4.3.2 Que las mencionadas remuneraciones estén afectas a cotizaciones previsionales obligatorias.

La mencionada rebaja procederá sólo hasta el monto en que las remuneraciones asignadas queden afectas a cotizaciones previsionales obligatorias²². De acuerdo con lo que señala el SII, estas cotizaciones no deben exceder al tope imponible para los trabajadores independientes²³, y estas deben ser necesariamente obligatorias²⁴. En ese mismo orden de ideas, el citado ente fiscalizador ha señalado²⁵ que, en el caso en que el sueldo empresarial asignado a un socio de una sociedad de personas no quede gravado por cotizaciones previsionales, por encontrarse el socio jubilado por edad y sólo le afecte, en consecuencia, la cotización para salud, tal remuneración no puede descontarse o ser deducida como un gasto en la respectiva empresa.

Por su parte el artículo 92 inciso quinto del Decreto Ley 3500 dispone de manera textual que *“El trabajador independiente a que se refiere el artículo 89, mayor de sesenta y cinco años de edad si es hombre, o mayor de sesenta, si es mujer, o aquel que estuviere acogido a pensión de vejez o invalidez total, y continuare trabajando, deberá efectuar la cotización para salud, para el seguro social de la ley N° 16.744 y para el seguro de acompañamiento de niños y niñas de la ley N° 21.063; y estará exento de la obligación de cotizar establecida en el Título III”*.

Es necesario precisar que, la norma transcrita no obliga a cotizar el 10% de las rentas de acuerdo con las normas del artículo 17 del mismo DL 3500, por tanto, a juicio de este autor, los empresarios individuales o socios de sociedades de personas que sean:

- i. Hombres mayores de 65 años
- ii. Mujeres mayores de 60
- iii. Pensionados por invalidez total
- iv. Pensionados por vejez (incluyendo, vejez anticipada)

22 Para el año 2019 las resoluciones de la Superintendencia de Pensiones son las N° 45 y 46, en línea <<https://www.spensiones.cl/portal/institucional/594/w3-article-13527.html>> [Consulta: Junio de 2019].

23 Artículo 90 del DL 3500

24 Artículo 92 del DL 3500

25 Oficio N° 637 de 18.02.1991, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA1203.pdf>> [Consulta: Julio de 2019].

Solo tienen la obligación de cotizar o pagar cotizaciones por:

- i. Salud
- ii. Cotización de la Ley N° 16.744 (Accidentes de trabajo)
- iii. Cotización para Ley N° 21.063 (Ley SANNA)

Caso en el cual no procede que se asignen un sueldo empresarial. Si así lo hiciesen, quedarán afectos al inciso tercero del artículo 21, esto es, dicho emolumento es considerado un gasto rechazado que se grava con un impuesto final (Impuesto Global Complementario o Adicional), debiendo adicionarse un 10% adicional, tal como lo indica la norma mencionada.

Es dable señalar que, de acuerdo con lo señalado por el legislador, el monto del sueldo empresarial a asignar no puede ser superior al tope imponible (79,3 unidades de fomento para el año 2019), si se asignase uno superior, este será considerado como un gasto rechazado afecto a las normas del inciso tercero del artículo 21, tal como se señalaba anteriormente.

4.3.3 Que las citadas remuneraciones queden sujetas al impuesto único de Segunda Categoría, conforme a las normas generales que regulan este tributo.

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. Por tanto, 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 aplicable, en este caso, lo dispuesto en los artículos 14° y 21° de la ley del ramo.

Cabe señalar que, para estos efectos, deberá ser informado dicho sueldo empresarial, en la Declaración Jurada anual sobre rentas del artículo 42 N° 1 (Sueldos, otros componentes de la remuneración y retenciones del impuesto único de segunda categoría de la Ley de la Renta).

Como se puede apreciar, al ser considerado el sueldo empresarial una remuneración afecta al impuesto único de segunda categoría, ésta debe formar parte de la renta bruta en el cálculo del Impuesto Global Complementario, en ese mismo sentido, el SII señaló que:^{26 27} *“el sueldo empresarial que se debe declarar*

26 Oficio N° 1630 de 16.04.2004, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja473.htm>> [Consulta: Julio de 2019].

27 La actualización de los datos (líneas de Formulario 22 y topes previsionales) han sido realizados por el autor.

en la Línea 13 del Formulario N° 22, es sólo aquél que cumpliendo con los demás requisitos exigidos, tiene un monto máximo de 79,3 UF, y el exceso por sobre dicho límite constituye un gasto rechazado que se debe declarar como tal en la Línea 3 del Formulario N° 22. Se hace presente que también debe declararse en la línea que corresponda del Formulario N° 22 el impuesto único de Segunda Categoría que haya afectado al sueldo empresarial sólo hasta el monto de las 79,3 UF antes indicadas. En el evento que el impuesto único señalado hubiera sido calculado sobre un valor superior a las 79,3 UF, dicho exceso de impuesto no debe ser declarado en el Formulario N° 22, debiendo el contribuyente para su devolución acogerse a la normativa dispuesta por el artículo 126 del Código Tributario.”

4.3.4 Que las remuneraciones y el Impuesto Único de Segunda Categoría que les afecta se contabilicen debidamente en los períodos a que corresponden dichos conceptos, identificando a sus beneficiarios.²⁸

Tanto el artículo 62 del Código del Trabajo como el artículo N° 12 del D.S. N° 375, establecen que sólo se considerará como gastos para los fines de impuestos a la renta que afecta al respectivo patrón o empleador, el monto de las remuneraciones que se registren en el Libro Auxiliar de Remuneraciones, siempre que éstos reúnan los requisitos establecidos en la Ley de la Renta.

El Manual del SII en sus párrafos 6(12)-46 y Párrafo 6(17)-89.02, establece que en general se acepta como gasto tributario toda remuneración que la empresa deba pagar a sus trabajadores en virtud de un contrato de trabajo, en razón de servicios personales prestados por éstos. Entre estas remuneraciones se pueden señalar las siguientes: sueldos, salarios, honorarios, horas extraordinarias, comisiones, sobresueldos y cualesquiera otras asimilaciones.

Procede la rebaja tanto de aquellas remuneraciones pagadas como adeudadas, con la condición de que digan relación con el giro de la actividad del contribuyente; correspondan al ejercicio por el cual se declara la renta correspondiente; y se acrediten y justifiquen ante el Servicio de Impuestos Internos con la documentación fidedigna respectiva, y debidamente anotadas en el Libro de Remuneraciones correspondiente cuando se esté obligado a llevar dicho tipo de registro, y a su vez, en las cuentas contables respectivas.

28 Arriagada Rojas Sergio, El libro de remuneraciones, en línea <<http://www.tribulex.cl/contabilidad/38-libro-de-remuneraciones>> [Consulta: Julio de 2019].

En relación con el Libro de Remuneraciones, los párrafos citados señalan que:

- i. Todo empleador que tenga cinco o más trabajadores deberá llevar un «Libro Auxiliar de Remuneraciones», el que deberá ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos.
- ii. Sólo se aceptarán como gasto las remuneraciones que aparezcan registradas en el mencionado Libro, siempre que se acrediten con la documentación pertinente.
- iii. Se registrarán las remuneraciones efectivamente percibidas por aquellas personas que tengan la calidad jurídica de empleados u obreros (trabajadores). Es decir, aquellas cuya obligación de pago queda cumplida o extinguida por algunas de las formas establecidas en el derecho común, tales como el pago efectivo, la compensación, la confusión, etc.
- iv. Las pagadas a personas que no tengan la calidad jurídica de empleados u obreros (en la actualidad no existe esa distinción, el Código del Trabajo en su artículo 3 reúne a ambos bajo el concepto de “trabajadores”), como por ejemplo, las pagadas a profesionales contratados a honorarios, no quedan supeditadas a su registro en el Libro Auxiliar de Remuneraciones, sino que ellas deben registrarse directamente en las cuentas respectivas de la contabilidad, y en los Libros Auxiliares que lleve el contribuyente, y especialmente en aquel registro especial a que se refiere el artículo 77° de la Ley de la Renta sobre retención de impuesto.
- v. Las devengadas en favor de los trabajadores, pero cuyo pago esté pendiente, no deben anotarse en el citado libro de remuneraciones, sino que en la oportunidad en que éstas sean pagadas al interesado, y efectivamente percibidas por éste.
- vi. Las remuneraciones adeudadas a pesar de no estar registradas en el Libro Auxiliar de Remuneraciones a la fecha del balance, por no haber ocurrido su pago, se aceptarán igualmente como gasto en la medida que cumplan con los requisitos que exige el propio número 6 del artículo 31° y el inciso primero de esta disposición, comentados anteriormente.

Como se puede apreciar, de acuerdo con lo señalado por el Servicio solo se registrará en el libro de remuneraciones el sueldo de los trabajadores, no debiendo registrarse por tanto el sueldo empresarial dado que laboralmente estos son considerados trabajadores independientes.

De lo anteriormente analizado se desprende que la norma tributaria no se refiere a la obligatoriedad de que exista un contrato de trabajo, sino que, la Ley de Impuesto

a la Renta, establece la procedencia de un gasto y señala los requisitos para poder acceder a él, no refiriéndose en ningún punto a las remuneraciones que se asignen los accionistas de sociedades anónimas o sociedades por acciones.

4.3.5 ¿Podría un socio de sociedades de personas tener contrato de trabajo?

La respuesta a esta interrogante esta contestada con el análisis del punto 3, esto es, un socio de una sociedad de personas si puede tener contrato de trabajo cuando esté bajo el vínculo de subordinación y dependencia. Cabe consignar que el monto que se puede utilizar como gasto es el máximo imponible de acuerdo al inciso tercero del N° 6 del artículo 31 en comento.

5. ANÁLISIS DEL GASTO TRIBUTARIO POR REMUNERACIONES ASIGNADAS A ACCIONISTAS DE SOCIEDADES POR ACCIONES Y SOCIEDADES ANÓNIMAS

El artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta, acerca de los gastos necesarios para producir la renta, señala de manera textual lo siguiente:

“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a empleados y obreros se aceptarán como gastos cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.

Tratándose de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

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.

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y sean a juicio de la Dirección Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile”

Como se aprecia, la ley de Impuesto a la Renta, acepta como gasto los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados por la prestación de servicios personales, no existiendo en la Legislación tributaria, una definición de ese tipo de erogaciones.

Por su parte, el artículo 2 del Código Tributario preceptúa:

“En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”

Según Ezio Vanoni (citado por Massone Parodi) *“Si bien el término utilizado normalmente sea el que sirve para designar genéricamente, en el uso común, el fenómeno tipo, sería erróneo considerar que el mismo conserva en las diversas leyes un valor perfectamente idéntico. Sólo en un estudio posterior de la labor interpretativa, cuando se haya tenido en cuenta la génesis de las diversas leyes y los fines que las mismas se proponen, será posible determinar si a la identidad de términos corresponde también una identidad de conceptos.”*²⁹

A juicio de este autor, se debe entender el vocablo remuneraciones en el mismo sentido que el que está definido en el artículo 41 del Código del Trabajo, dado que como se transcribió, el artículo 31 N° 6 de la Ley de la Renta, señala que se aceptan como gasto *las remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales*, en el contexto de una relación laboral.

En ese mismo orden de ideas, para que se acepte como gasto tributario una remuneración, lo que se está pagando, necesariamente debe ser una remuneración, de acuerdo con lo señalado por el artículo 41 del Código del Trabajo. Así las cosas, tal como se analizó en el punto 2 de este artículo, remuneración es aquel emolumento

29 Massone Parodi, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4° ed. Santiago: Editorial Thomson Reuters, 2016. Pág. 484.

que debe pagar el empleador al trabajador con motivo del contrato de trabajo, por tanto, de acuerdo con las normas laborales ya analizadas, necesariamente para el pago de remuneración debe existir un contrato de trabajo y por ende una relación laboral.

De acuerdo al análisis realizado en el punto 3, no siempre es factible la relación laboral entre el accionista de una sociedad anónima o sociedad por acciones y la sociedad en comento, debiendo verificarse caso a caso, si el accionista puede o no, estar bajo el vínculo de subordinación y dependencia, desprendiéndose del mismo análisis, que en aquellas situaciones que de acuerdo a las normas del Código del Trabajo y la reiterada Jurisprudencia de la Dirección del Trabajo, no pudiese existir tal vínculo, no se puede erogar una suma a título de remuneración, generándose un gasto que no debiese ser considerado como un gasto tributario, por ende, se genera un gasto rechazado para producir la renta, afectándose con las normas del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de la Renta, esto es, estas sumas pasan a formar parte de la base imponible del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, agregándose al tributo en comento, la tasa adicional del 10% que señala el mismo cuerpo legal.

Bajo este argumento, lo que sí podría ser aceptado como gasto sería el honorario que la sociedad pudiese pagar a su respectivo accionista, cumpliéndose los requisitos generales que emanan del inciso primero y segundo del artículo N° 31 de la LIR.

5.1 ¿Cuál ha sido la postura del Servicio de Impuestos Internos al respecto?

La jurisprudencia emanada por el ente fiscalizador siempre ha estado enfocada en el inciso segundo del transcrito artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta, es así que ha señalado *“que sólo adquieren un, carácter formal ya que no alteran su esencia y finalidad, que otorga al Servicio la facultad de regular el monto aceptable como gasto de ciertas remuneraciones, cuando éstas sean pagadas a personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, puedan haber influido en la fijación de monto de éstas.”*

En esa situación se encuentran., a modo de ejemplo

a) Los principales accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones³⁰;

En ese mismo sentido el SII ha indicado que *“en el caso de las sociedades anónimas, no existe prohibición en la legislación tributaria para deducir como*

30 Circular N° 151 de 20.12.1976, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1976/circu151a.htm>> [Consulta: Julio de 2019].

gasto las remuneraciones pagadas a sus accionistas por los servicios que le presten, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR. Al respecto cabe precisar que, tratándose de sociedades anónimas no es aplicable la limitación del artículo 31 número 6°, inciso tercero, citado, ya que dicha disposición legal sólo se refiere a las empresas individuales, sociedades de personas y sociedades en comandita por acciones respecto del socio gestor, y no a las sociedades anónimas.

No obstante lo anterior, y siendo procedente en principio que una sociedad anónima deduzca de su renta bruta el gasto consistente en una remuneración a uno de sus accionistas, en la medida que tal desembolso cumpla con los requisitos indicados en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, debe tenerse presente que en tal situación puede resultar aplicable la norma especial del inciso segundo del N° 6 del artículo 31, referido.

En este caso, si una sociedad anónima paga un sueldo a uno de sus accionistas, en el evento que éste trabaje para la compañía bajo un vínculo de subordinación o dependencia como empleado, dicha remuneración quedará afecta al impuesto único de Segunda Categoría de los artículos 42 N° 1 y 43 de la LIR.”³¹

Como se puede apreciar, el SII establece que para que el gasto sea considerado remuneración debe existir un vínculo de subordinación o dependencia, es así que señala que para poder calificar la renta “*ello va a depender de la forma en que dicha persona presta los servicios de gerente a la empresa, esto es, si lo hace bajo un vínculo de subordinación o dependencia como un empleado dependiente o como un profesional en forma independiente.*”³²

31 Oficio N° 07 de 27.04.2009, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja1374.htm>> [Consulta: Julio de 2019].

32 Oficio N° 4579 de 15.11.2006, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4002.htm>> [Consulta: Julio de 2019].

6. CONCLUSIONES

La remuneración que se le asigne a los dueños de las empresas podrá ser considerada un gasto tributario, dependiendo básicamente del tipo de sociedad que trate:

- i. Empresarios individuales, socios de sociedades de personas, socio gestos sociedad en comandita por acciones. Es gasto aceptado en la medida que se cumpla lo siguiente:
 - i.i. Que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa.
 - i.ii. Que las mencionadas remuneraciones estén afectas a cotizaciones previsionales obligatorias (dentro del tope y siempre que estén obligadas a realizarlas).
 - i.iii. Que las citadas remuneraciones queden sujetas al impuesto único de Segunda Categoría, conforme a las normas generales que regulan este tributo.
 - i.iv. Que las remuneraciones y el impuesto único de Segunda Categoría que les afecta se contabilicen debidamente en los períodos a que corresponden dichos conceptos, identificando a sus beneficiarios.
- ii. Accionistas de sociedades anónimas y sociedades por acciones, siempre que:
 - ii.i. Estén bajo el vínculo de subordinación y dependencia de acuerdo a las normas del Código del Trabajo, en este caso en particular no existe un límite para su pago, sólo se deben ceñir al sueldo de mercado.

En el evento de que los requisitos señalados no se cumplan, dichos emolumentos se transforman en un gasto rechazado afecto a las normas del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, afectos a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, más la tasa adicional del 10% señalada en el mismo texto legal.