

## **EFECTO DEL RESULTADO TRIBUTARIO EN LA DETERMINACIÓN DE LA GRATIFICACIÓN LEGAL DEL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO DEL TRABAJO**

**Sergio Arriagada Rojas**

Asociado a DIAL Consultores Limitada.  
Profesor Magíster en Tributación y Diplomas Área Tributaria Universidad de Chile  
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, U. de las Américas  
Contador Auditor, U. Católica de la Santísima Concepción  
sergio.arriagada@tribulex.cl

**Resumen:** El Artículo 47 del Código del Trabajo, dispone la obligación de ciertos tipos de empleadores a gratificar a sus trabajadores, con el 30% de su utilidad líquida, descontada del 10% del capital propio tributario. En ese mismo sentido el artículo 48 del mismo cuerpo legal, dispone que dicha utilidad líquida será practicada por el Servicio de Impuestos Internos, aceptando como gasto solamente la depreciación normal dispuesta en el número 5 del artículo 31.

La Dirección del Trabajo en diversos pronunciamientos ha indicado cuales son los requisitos que deben cumplir las empresas para establecer la obligación de pagar la gratificación. En ese mismo sentido, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado cual es la metodología de cálculo que se debe realizar para efectos de calcular la utilidad líquida y el monto a considerar como Capital Propio Tributario.

El objetivo del presente artículo es precisar cómo se deben calcular las utilidades líquidas para efectos cancelar las gratificaciones legales, considerando para esto la norma legal y jurisprudencia administrativa que han emanados los organismos fiscalizadores correspondientes.

**Palabras Clave:** Remuneración, utilidad, capital propio, obligación, requisitos, gratificación, proporcionalidad.

## 1. INTRODUCCIÓN

El código del trabajo establece la obligatoriedad de gratificar a los trabajadores, para esto establece que la base de cálculo esta concatenada a las utilidades que genera la empresa, descontando un porcentaje de su patrimonio tributario. El legislador utiliza el concepto de utilidad líquida, derivando su cálculo al Servicio de Impuestos Internos.

Sin perjuicio de aquello, esta utilidad líquida no se refiere al concepto financiero, sino más bien a una variación de lo que se conoce como Renta líquida Imponible, ajustada de acuerdo con la diversa normativa emanada por el Servicio de Impuestos Internos.

Podemos definir el concepto de utilidad líquida financiera como aquella que se determina aplicando la técnica contable, descontada del pago de los impuestos corporativos.

Por otro lado, el concepto de Renta Líquida Imponible es aquella que; se le efectúan agregados o disminuciones ordenados por la ley, cuyo resultado es la base para la aplicación de los impuestos correspondientes<sup>1</sup>.

Para realizar el cálculo de la utilidad líquida para el pago de gratificaciones, el Servicio de Impuestos Internos<sup>2</sup>, ha señalado que<sup>3</sup>: “para calcular la utilidad líquida para las gratificaciones legales se toma como base la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría determinada al 31 de diciembre del año al que corresponde la gratificación y el Capital Propio determinado al inicio del ejercicio, más los ajustes que correspondan”.

El presente artículo tiene como objetivo precisar cuál es la metodología de cálculo de las utilidades líquidas para los efectos del pago de la gratificación legal, de acuerdo con lo señalado en el artículo 47 y siguientes del Código del Trabajo.

---

1 Diccionario Básico Tributario Contable, Servicio de Impuestos Internos, en línea <[http://www.sii.cl/diccionario\\_tributario/dicc\\_r.htm](http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm) [Consulta: Marzo de 2020].

2 De ahora en adelante indistintamente SII.

3 ¿Qué elementos se consideran para el cálculo de gratificaciones legales? Preguntas Frecuentes, Servicio de Impuestos Internos, en línea <[http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/renta/001\\_002\\_4117.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_4117.htm) [Consulta: Marzo de 2020].

Para lo anterior se analizarán los siguientes puntos:

- i. Análisis del concepto gratificación.
- ii. Análisis de los empleadores obligados a gratificar.
- iii. Análisis de los requisitos que deben cumplir los trabajadores para tener derecho a gratificación.
- iv. Análisis de la determinación de las utilidades líquidas para los efectos del cálculo de la gratificación.

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.

## 2. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE GRATIFICACIÓN

El título primero, capítulo V del Código del Trabajo, establece cuales son los emolumentos que deben ser considerados como remuneraciones, es en ese contexto que los artículos 46 al 52, indica cuales y bajo qué circunstancias se debe pagar las gratificaciones.

Sin perjuicio de lo anterior, para entender mejor esta materia debemos separar las gratificaciones en los siguientes grupos<sup>4</sup>:

- i. Fuente de pago:
  - a) Gratificación legal: Es la parte de las utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador.
  - b) Gratificación convencional: Es aquella estipulada en los contratos individuales o en los instrumentos colectivos de trabajo.
  - c) Gratificación voluntaria: Es un aporte adicional con que el empleador beneficia al trabajador, sin que exista una obligación de por medio.

---

4 Arriagada Sergio, La gratificación legal y su reliquidación; Manual de Consultas Tributarias, N° 441, septiembre 2014, Pág 26.

ii. Exigibilidad:

- a) Gratificación convencional garantizada: Es aquella que debe otorgarse a todo evento, no importando la eventualidad que la empresa obtenga utilidades líquidas en el respectivo ejercicio financiero.
- b) Gratificación convencional no garantizada: Es aquella que está sujeta a la eventualidad que la empresa obtenga utilidades líquidas en el respectivo ejercicio financiero.

iii. Tiempo servido

- a) Gratificación completa o íntegra: Es la que corresponde al trabajador que, al cierre del ejercicio financiero respectivo, ha completado un año de servicios en la empresa.
- b) Gratificación proporcional: Es la que corresponde a los trabajadores que no alcanzaron a completar un año de trabajo, en proporción a los meses trabajados.

La letra E del artículo 42 del Código del Trabajo dispone que

*“Artículo 42: Constituyen remuneración, entre otras, las siguientes:*

*e. Gratificación, que corresponde a la parte de utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador.”*

La gratificación como tal, en lo que la diferencia de la participación no es una remuneración principal, lo que está indicado que debe coexistir junto a remuneración básica, como ser el sueldo, por ejemplo. Al tener su fuente en la Ley, está significando o que, habiendo utilidades, habrá que proceder a su pago, así no se hubiere estipulado nada al respecto e incluso que la obligación subsistirá pese a cualquier acuerdo celebrado en contrario<sup>5</sup>.

Dada la definición de gratificación, se entiende que el legislador diferenció este emolumento de otro tipo de remuneraciones, ya sean fijas o variables, en ese sentido, la Dirección del Trabajo<sup>6</sup>, ha dispuesto que “No resulta jurídicamente procedente incluir dentro de las remuneraciones que los dependientes de la

---

5 Serri Nadal, Daniel. Remuneraciones en el Código del Trabajo. Editorial PuntoLex. Santiago, Chile, año 2007. Pág. 106

6 De ahora en adelante indistintamente D.T.

empresa perciben por concepto de comisiones el porcentaje correspondiente al beneficio de gratificación legal<sup>7</sup>. En ese mismo sentido, el trato y la gratificación son beneficios que han sido concebidos como remuneraciones distintas, que presentan características y modalidades diversas que permiten diferenciarlas claramente entre sí<sup>8</sup>.

En resumen, si la gratificación, a diferencia de otras remuneraciones como el sueldo, sobresueldo o comisiones, no reconoce como causa inmediata la prestación del servicio ni es la remuneración obligada de él determinante del contrato de trabajo, sino que constituye una participación en las utilidades obtenidas por la empresa en que labora el dependiente, en principio incierto, que puede devengarse o no sin que con ello se desvirtúe el contrato de trabajo.

## **2.1 Características de la Gratificación**

### **i. Anualidad del Beneficio**

La gratificación es un beneficio de carácter anual que, a diferencia de otras remuneraciones como el sueldo, sobresueldo y comisiones, no es la contrapartida directa de la prestación de servicios del dependiente, sino que constituye una participación en las utilidades de la empresa, en principio incierta, que puede devengarse o no, subordinada solamente a que se reúnan las condiciones especiales previstas en el artículo 47 del Código del Trabajo<sup>9</sup>.

### **ii. Beneficio sujeto a condición de eventualidad**

La gratificación es un beneficio que está supeditado a una condición suspensiva, como es la obtención de utilidades por parte de la empresa, condición cuyo cumplimiento debe determinarse cuando se realice la declaración del Impuesto a la Renta cada año.

### **iii. Su monto es variable**

Dado que la gratificación, se determina en función de las utilidades líquidas que pueda obtener la empresa, es que su monto variara de un ejercicio a otro.

---

7 Ordinario N° 4631/0200, de fecha 20.08.1992, Dirección del Trabajo.

8 Ordinario N° 3466/0205, de fecha 12.07.1993, Dirección del Trabajo.

9 Ordinario N° 4199/192, de fecha 19.07.1994, Dirección del Trabajo.

#### iv. Es de pago obligatorio

La gratificación legal es de carácter obligatorio si la empresa obtuvo utilidades líquidas en su ejercicio comercial respectivo, y deberá pagarse, aunque exista pacto contrario entre empleador y trabajador, pues un pacto de esa naturaleza es nulo por significar una renuncia a un derecho consagrado por la ley.

### 3. ANÁLISIS DE LAS EMPRESAS OBLIGADAS A GRATIFICAR Y CONCEPTO DE GRATIFICACIÓN

El artículo 47 del Código del Trabajo señala de manera textual lo siguiente:

*“Artículo 47. Los establecimientos mineros, industriales, comerciales o agrícolas, empresas y cualesquiera otros que persigan fines de lucro, y las cooperativas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad y que obtengan utilidades o excedentes líquidos en sus giros, tendrán la obligación de gratificar anualmente a sus trabajadores en proporción no inferior al treinta por ciento de dichas utilidades o excedentes. La gratificación de cada trabajador con derecho a ella será determinada en forma proporcional a lo devengado por cada trabajador en el respectivo período anual, incluidos los que no tengan derecho.”*

Como se puede apreciar, el legislador establece en la norma transcrita, la obligación de gratificar a los empleadores que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que se trate de establecimientos, ya sea mineros, industriales, comerciales o agrícolas, empresas o cualquier otro, o de cooperativas;
- ii. Que estos establecimientos o empresas, con excepción de las cooperativas, persigan fines de lucro;
- iii. Que estén obligados a llevar libros de contabilidad, y
- iv. Que obtengan utilidades o excedentes líquidos en sus giros.

### 3.1 Análisis de los requisitos

#### 3.1.1 Que se trate de establecimientos, ya sea mineros, industriales, comerciales o agrícolas, empresas o cualquier otro, o de cooperativas

El dictamen 471/18, de fecha 23.01.1995 de la Dirección del Trabajo, ha precisado que por establecimiento deberá entenderse “el lugar o edificación donde se desarrollan las actividades propias de el o los objetivos de una empresa”. Dicho de otro modo, establecimiento puede ser definido como “la unidad técnica o de ejecución destinada a cumplir o lograr las o algunas finalidades de la empresa”. Conforme a la misma jurisprudencia se ha resuelto además que si los locales, dependencias o lugares de trabajo que posee una empresa no constituyen una unidad técnica de ejecución que satisfaga por si sola alguna de las finalidades de la empresa, no resulta procedente que sean calificados como establecimientos de una empresa.

Por su parte, el artículo 3 del Código del Trabajo define a empresa como “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”.

Las cooperativas están exentas de cumplir el primer requisito, porque es de la esencia de su constitución y de sus objetivos no perseguir fines de lucro, sin embargo, les son aplicables los otros dos requisitos porque deben llevar contabilidad y pueden obtener excedentes líquidos.

#### 3.1.2 Que estos establecimientos o empresas, con excepción de las cooperativas, persigan fines de lucro

Una entidad persigue el lucro cuando los beneficios que de ella provienen se reparten entre sus socios, y por esa vía aumentan el patrimonio de ellos.

Para el profesor Guillermo Correa Fuenzalida: *“entidad con fin de lucro” es, jurídicamente, aquella que persigue utilidad pecuniaria directa para sus miembros. No puede decirse, por lo tanto, que haya fin de lucro cuando los beneficios obtenidos consiste en otra cosa que en ganancias individuales, como ser beneficios colectivos, sean de orden intelectual, moral o puramente material, porque en todos estos casos no hay en derecho lucro para los asociados.*<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Correa Fuenzalida, Guillermo. Informe sobre la personalidad de la asociación de citriculturas “citrus”. Revista de derecho y jurisprudencia, tomo XXXIX. En: Alessandri, Somarriva, Vodanovic. Tratado de Derecho Civil: Partes Preliminar y General. Editorial Jurídica de Chile :[Santiago], 1998, pág 534.

En ese mismo orden de ideas, la D.T ha señalado que:

- i. Las corporaciones<sup>11</sup>.
- ii. Las Fundaciones<sup>12</sup>.
- iii. Congregaciones Religiosas<sup>13</sup>.
- iv. Comités de Agua Rural<sup>14</sup>.

No tienen fines de lucro, dado que dichos establecimientos no persiguen fines de lucro, ya que en su esencia no buscan el beneficio directo de sus socios. De tal suerte se concluye que dichas instituciones no se encuentran obligados a gratificar.

### 3.1.3 Que estén obligados a llevar libros de contabilidad

El artículo 25 del Código de Comercio señala que todo comerciante está obligado a llevar contabilidad. Sin perjuicio de lo anterior, para efectos de gratificación nos debemos remitir al artículo 17 del Código Tributario señala que *“toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario”*. Si bien es cierto la norma del Código Tributario indica que esta contabilidad sirve para acreditar la renta efectiva, la Dirección del trabajo ha señalado que *“Al referirse el legislador a la obligación de llevar libros de contabilidad no efectuó distingo alguno en relación con el sistema de contabilidad utilizado por la empresa o establecimiento para fines tributarios, de suerte tal que, para que concurra este requisito sólo basta que el empleador se encuentre obligado a llevar dichos libros”<sup>15</sup>*, por tanto esta norma se debe entender en el sentido de las personas que están obligada a llevar contabilidad para efectos de la determinación del pago del Impuesto a la renta, olvidándonos por tanto de la norma del artículo 71 de la Ley de la renta que establece que se acreditara con la contabilidad los ingresos, por ejemplo de los contribuyentes que determinen sus rentas a través del sistema de renta presuntas, lo anterior ha sido ratificado por la Dirección del trabajo a través del Dictamen N° 4384/0189 de 10.08.1992 al señalar que *“las empresas agrícolas que tributan bajo el régimen de renta presunta No se*

---

11 Ordinario N° 0611/029, de fecha 30.01.1995, Dirección del Trabajo

12 Ordinario N° 736, de fecha 07.02.2018: Dirección del Trabajo, en línea  
< <https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-article-114576.html> > [Consulta: marzo de 2020]

13 Ordinario N° 745/032, de fecha 31.01.1994, Dirección del Trabajo

14 Ordinario N° 4858, de fecha 22.09.2015, Dirección del Trabajo, en línea  
< <https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-article-107307.html> > [Consulta: marzo de 2020]

15 Ordinario N° 4733/0146, de fecha 05.07.1991. Dirección del Trabajo

encuentran obligadas a llevar libros de contabilidad para determinar la renta afecta a impuesto. De esta manera falta uno de los requisitos esenciales exigidos por el art. 46 de Código del trabajo (actual 47) para que naciera la obligación de gratificar”.

Como norma general, aquellos contribuyentes que cumplen con las condiciones y requisitos que exige la Ley Impuesto a la Renta para tributar acogidos a un régimen de renta presunta, no están obligados para los efectos tributarios a llevar contabilidad, precisamente porque la Ley les presume la renta o base imponible sobre la cual deben dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

Ahora bien, si el mismo contribuyente obtiene otras rentas de la Primera Categoría de aquellas a que se refiere artículo 20 de la LIR, respecto de las cuales se encuentra obligado a declarar sus rentas efectivas, obviamente en tal caso, respecto de dichas actividades, se encuentra obligado a llevar contabilidad conforme lo establece inciso final, del artículo 68 de la LIR.

Debe tenerse presente finalmente que para efectos de determinar el capital propio tributario del contribuyente invertido en las actividades por las cuales declara renta efectiva, no se deben considerar los bienes destinados al giro por el cual declara renta presunta, ya que por aplicación de lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, dicho capital se determina en base precisamente a la contabilidad y al balance general al cual se encuentra obligado por esas actividades<sup>16</sup>.

En el caso de las cooperativas, La D.T estableció en el Dictamen N° 4871/282 de 21.09.1999 señala que “La obligación de las cooperativas existirá en tanto deban llevar libros de contabilidad y que obtengan excedentes líquidos en sus giros, no resultando procedente exigir a su respecto, el requisito de que persigan fines de lucro”.

En este mismo sentido, el Servicio de Impuestos Internos<sup>17</sup> se ha pronunciado con respecto *los profesionales independientes que han optado por determinar su renta efectiva, para lo cual llevan un libro de entradas y gastos, que aunque pudiese ser considerado contabilidad, no tienen forma de determinar su Capital Propio para la determinación de la Utilidad Líquida, es así que señala que “Los*

---

16 Oficio N° 2338, de fecha 29.10.2013, Servicio de Impuestos Internos, en línea, < [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2013/ja2338.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2013/ja2338.htm) > [Consulta: Marzo 2020]

17 Oficio N° 1757, de fecha 04.10.2010, Servicio de Impuestos Internos, en línea, < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja1757.htm> > [Consulta: Marzo 2020]

*contribuyentes del artículo 42, N°2, de la LIR, pueden optar por declarar su renta efectiva, en cuyo caso, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 68 del mismo texto legal, no se encuentran obligados a llevar contabilidad completa, sino que sólo un libro de entradas y gastos en el que se practicará un resumen anual de entradas y gastos.*

*Sobre el particular, cabe señalar que independientemente que el referido libro pueda o no calificarse como “libros de contabilidad” para los efectos de lo dispuesto en el artículo 47 del Código del Trabajo, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 48 y 49 del mismo cuerpo legal, para la base de cálculo de las gratificaciones es preciso determinar el capital propio del empleador, lo cual requiere ineludiblemente que el contribuyente lleve contabilidad completa, ya que las normas para determinar el capital propio se encuentran contenidas en el artículo 41 de la LIR, relativa a dichos contribuyentes; y en cambio, sobre la base de un solo Libro de entradas y gastos, no es posible efectuar tal determinación”.*

### **3.1.4 Casos Especiales**

La Ley N° 20.210 de 13.02.2020 estableció diversos regímenes tributarios, los cuales deben determinar sus rentas líquidas imponible, no a contar del resultado financiero, si no que la Ley propone distintas formas de cálculo de la base imponible. En ese sentido, el legislador no se pronunció en la forma en la cual se deben determinar las utilidades líquidas para los efectos de calcular y pagar las gratificaciones legales.

A la fecha de realizado este estudio, los organismos fiscalizadores no se han pronunciado con respecto a la forma de calcular la utilidad líquida para estos efectos. Sin perjuicio de ellos, a juicio de este autor, se debería operar de la siguiente forma:

### **3.1.5 Régimen del artículo 14 D N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta**

Dado que el legislador estableció que este tipo de contribuyentes están obligados a llevar contabilidad completa, y cumpliendo todos los requisitos que señala el artículo 47 del Código del Trabajo, este tipo de empleadores se encuentra en la obligación de pagar las gratificaciones correspondientes.

### **3.1.6 Régimen del artículo 14 D N° 8 de la Ley de Impuesto a la Renta (Transparencia tributaria)**

De acuerdo con la letra a) literal (ii) este tipo de contribuyentes esta liberado, para efectos tributarios, de llevar contabilidad completa, practicar inventarios,

confeccionar balances, efectuar depreciaciones, aplicar corrección monetaria conforme con el artículo 41 y llevar los registros de rentas empresariales establecidos en el número 2 de la letra A.

Dado lo anterior, se entiende que este tipo de empleadores no se encuentran obligados a gratificar a sus trabajadores.

### **3.1.7 Que obtengan utilidades o excedentes líquidos en sus giros**

Este punto será analizado en el Capítulo 5 de este artículo.

## **4. REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS TRABAJADORES PARA TENER DERECHO A GRATIFICACIÓN**

El artículo 44 del Código del Trabajo, en sus incisos cuarto y quinto dispone

*“En los contratos que tengan una duración de treinta días o menos, se entenderá incluida en la remuneración que se convenga con el trabajador todo lo que a éste debe pagarse por feriado y demás derechos que se devenguen en proporción al tiempo servido.*

*Lo dispuesto en el inciso anterior no regirá respecto de aquellas prórrogas que, sumadas al período inicial del contrato, excedan de sesenta días.”*

De la simple lectura de la norma transcrita, se desprende que dentro de la remuneración pactada con el trabajador, se entienden incluidos todos los estipendios o beneficios que se devengan en relación al tiempo servido cuando la duración del contrato sea igual o inferior a 30 días, en consecuencia, en aquellos casos que la duración del contrato no exceda de los días indicados, no existe obligación de pagar gratificación, feriado, y todos aquellos beneficios que se devengan en relación al tiempo servido, ya que estos se consideran incluidos en la remuneración estipulada. En el caso de que el contrato de duración igual o inferior a 30 días, que sean prorrogados, por un periodo que en total no sea superior a 60 días tampoco tendrá derecho a gratificación e indemnización por feriado.

Es importante destacar que el artículo 44 del Código del Trabajo se refiere a las gratificaciones legales, por lo que si en el contrato de trabajo por 30 días o menos, de una persona se pacta gratificación de tipo mensual, el trabajador gozaría de dicha gratificación en virtud de lo acordado con su empleador y no por un mandato legal.

En ese sentido la Dirección del Trabajo ha señalado que “*se advierte que en la remuneración convenida por las partes en un contrato cuya duración no exceda de 30 días, debe entenderse incluida la gratificación y demás derechos que se devenguen en proporción al tiempo servido, y que el mismo efecto opera respecto de los contratos de duración determinada que hubieren sido prorrogados, siempre que el periodo total de vigencia del vínculo no exceda los 60 días*”<sup>18</sup>.

Para determinar la gratificación de cada trabajador, se considerarán inclusive, los que no tengan derecho a ella, como lo serían aquellos trabajadores que hubieren convenido una gratificación y otros que hubiesen recibido anticipadamente en el curso del ejercicio.<sup>19</sup>

Al respecto la D.T<sup>20</sup>. señala que “al referirse el legislador a la circunstancia de que para los efectos de calcular la proporción que a cada trabajador corresponde debe también incluirse a aquéllos que no tengan derecho al beneficio en análisis, ha querido aludir en opinión de la Dirección del Trabajo, entre otros, a aquellos que no están afectos a la gratificación legal, vale decir, a quienes, por ejemplo, hubieren convenido la gratificación con su empleador.”

#### **4.1 Deducciones que se pueden realizar a las gratificaciones**

El artículo 51 del Código del Trabajo dispone que “*se deducirán de las gratificaciones legales cualesquiera otras remuneraciones que se convengan con imputación expresa a las utilidades de la empresa*”.

De acuerdo con lo señalado por el Legislador, cualquier remuneración que se convenga con imputación expresa a utilidades de la empresa se puede deducir de la gratificación legal, desprendiéndose de ello, que se deben cumplir los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que la remuneración convenida guarde directa relación con las utilidades de la empresa.
- ii. Que el empleador pague gratificación legal, sea esta la regulada en artículo 47 del Código del Trabajo o bien la del artículo 50 del mismo cuerpo legal.

---

18 Ordinario N° 6513, de fecha 26.12.2018: Dirección del Trabajo, en línea < <https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-propertyvalue-173047.html> > [Consulta: Marzo de 2020]

19 Serri Nadal, Daniel. Remuneraciones en el Código del Trabajo. Editorial PuntoLex. [Santiago], Chile, año 2007. Pág. 118.

20 Ordinario N° 5.146, de fecha 14.08.1985. En: Serri Nadal, Daniel. Remuneraciones en el Código del Trabajo. Editorial PuntoLex. [Santiago], Chile, año 2007. Pág. 119.

En ese sentido la D.T<sup>21</sup>, señala que “*Si se ha pactado un beneficio de participación de utilidades según los ejercicios positivos de la empresa que, de proceder, se imputa a la gratificación legal con tope de 4,75 ingresos mínimos mensuales, de resultar esta superior a la gratificación convencional igualmente pactada.*”

*De esta manera, como la participación y de utilidades es un beneficio que procede cuando los ejercicios arrojan utilidades factibles resulta que la misma se impute a la gratificación legal de acuerdo a la norma en comento”.*

#### **4.2 Gratificaciones por grupo de empresas o holding**

En el caso de empresas diferentes e independientes unas de otras, con personalidad jurídica y razón social propias, los elementos o parámetros a que se refieren los artículos 48 y 49 del Código del Trabajo, esto es, la utilidad líquida y el capital propio invertido en la empresa, deben determinarse en forma separada o cada una de ellas debe determinar sus propios elementos para los fines a que aluden las citadas normas, de acuerdo con sus antecedentes contables y tributarios e instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos sobre el particular<sup>22</sup>.

Las empresas que, en conformidad a la nueva normativa incorporada al artículo 3° del Código del Trabajo por la ley N° 20.760, hubieren sido declaradas como un solo empleador por sentencia judicial, conservando no obstante su personalidad jurídica y razón social propia, los elementos o parámetros a que se refieren los artículos 48 y 49 del Código del Trabajo, esto es, la utilidad líquida y el capital propio invertido en la empresa, deben determinarse en forma separada o cada uno de los contribuyentes indicados deben determinar sus propios elementos para los fines a que aluden las normas legales precitadas, de acuerdo con sus antecedentes contables y tributarios e instrucciones impartidas al efecto por el Servicio de Impuestos Internos.

La gratificación legal es un beneficio sujeto a una condición suspensiva que consiste en que la empresa reúna la totalidad de los requisitos exigidos por la ley, de suerte tal que si ellos no concurren en su totalidad la condición resulta fallida, desapareciendo la obligación de otorgarla.<sup>23</sup>

---

21 Ordinario N° 6200/321, de fecha 14.10.1997: Dirección del Trabajo, en línea <[https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/articles-88021\\_recurso\\_1.pdf](https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/articles-88021_recurso_1.pdf)> [Consulta: Marzo de 2020]

22 Ordinario N° 2221/0128, de fecha 11.07.2002: Dirección del Trabajo

23 Ordinario N° 3952, de fecha 27.07.2018: Dirección del Trabajo, en línea <<https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/w3-propertyvalue-170764.html>> [Consulta: Marzo de 2020]

## 5. ANÁLISIS DE LA DETERMINACIÓN DE LAS UTILIDADES LÍQUIDAS PARA LOS EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA GRATIFICACIÓN

Tal como se analizó en el capítulo 3, el artículo 47 del Código del Trabajo señala que para realizar el cálculo de la gratificación legal, se debe determinar la utilidad líquida, estableciendo el artículo 48 del mismo cuerpo legal que *“Para estos efectos se considerará utilidad la que resulte de la liquidación que practique el Servicio de Impuestos Internos para la determinación del impuesto a la renta, sin deducir las pérdidas de ejercicios anteriores; y por utilidad líquida se entenderá la que arroje dicha liquidación deducido el diez por ciento del valor del capital propio del empleador, por interés de dicho capital.*

*Respecto de los empleadores exceptuados del impuesto a la renta, el Servicio de Impuestos Internos practicará, también, la liquidación a que se refiere este artículo para los efectos del otorgamiento de gratificaciones.*

*Los empleadores estarán obligados a pagar las gratificaciones al personal con el carácter de anticipo sobre la base del balance o liquidación presentada al Servicio de Impuestos Internos, en tanto se practica la liquidación definitiva.*

Es el artículo 49 del Código del Trabajo el que ordena al SII determinar la liquidación de las utilidades líquidas y el capital propio tributario, la misma norma obliga al SII comunicar estos antecedentes a la Dirección del Trabajo o al Juzgado de Letras del Trabajo cuando estos lo soliciten.

El Servicio de Impuestos Internos<sup>24</sup> ha dispuesto que para los efectos de determinar la utilidad líquida se debe tomar como base o punto de partida la renta imponible que sirva para fijar el impuesto a la renta de Primera Categoría.

Sin perjuicio de lo anterior, a esta Renta Líquida Imponible se deben realizar los siguientes agregados y deducciones para poder determinar la utilidad líquida sobre la cual participan los trabajadores:

### 5.1 Partidas que se agregarán a la renta imponible

- i. Gratificaciones legales de años anteriores pagadas en el ejercicio con cargo a los resultados de éste. Si bien es cierto que el pago de dichas gratificaciones es un gasto para la empresa desde el punto de vista tributario, no es menos cierto que corresponde a la parte de las utilidades de los respectivos ejercicios anteriores de que participan los trabajadores. En razón de ello, dicho pago no puede ir en menoscabo de la participación de las personas referidas, en la utilidad de otro ejercicio.

---

24 Párrafo 6(12)-92.02, Manual del S.I.I. y Suplemento 6(18)-1, de 04-12-64).

- ii. Provisión para gratificaciones legales del mismo ejercicio con cargo a los resultados de éste: Dicha provisión tampoco podrá disminuir la utilidad líquida de dicho ejercicio ni de ningún otro, para los efectos de calcular el monto de las gratificaciones, por la misma razón de que éstas son parte integrante de la respectiva utilidad de que participan los trabajadores.
- iii. Gratificaciones voluntarias; participaciones contractuales, estatutarias o voluntarias; bonificaciones, premios y demás beneficios voluntarios: Teniendo presente los fundamentos expresados en el párrafo 6(12)-92.06 del Manual Del SII, se deberán reponer a la renta imponible de Primera Categoría los emolumentos y beneficios indicados, en cuanto hayan disminuido dicha renta imponible.
- iv. Otras rentas, beneficios o utilidades rebajadas en el cálculo de la renta imponible: Las rentas, beneficios o utilidades, salvo las reputadas como ganancias de capital, deducidas en el cálculo de la renta imponible, deberán reponerse y, por consiguiente, incrementar la utilidad para el reparto de gratificación o participación de los trabajadores. Se tiene en cuenta que las inversiones que motivaron las referidas rentas, beneficios o utilidades se consideran en el capital propio del empleador, el cual, a su vez, influirá en el monto de la participación de los trabajadores. Tal es el caso de del beneficio tributario del artículo 14 E de la Ley de Impuesto a la Renta (rebaja de hasta 5.000 UF de la renta Líquida Invertida) y la renta proveniente de las Zonas Francas (DFL N° 341 de 1977).

Cabe señalar que el Párrafo 6(12)-92-09, Manual del S.I.I. y Suplemento 6(18)-1, Complemento 6, de 07-05-68, el cual se encuentra vigente para estos fines<sup>25</sup> señala que, con relación al tratamiento que debe darse a las inversiones que una empresa realice en otras empresas, sea a través de la suscripción o adquisición de acciones o como aportes directos de capital a compañías filiales o congéneres, para los fines de establecer los datos de capital propio y de utilidades que deben proporcionarse a la Dirección del Trabajo, esta Dirección Nacional ha dictaminado lo siguiente:

- i. Las inversiones en otras empresas chilenas, mediante la suscripción de acciones, deben mantenerse en el cálculo del capital propio, para los fines del Código del Trabajo, y la rentabilidad de dichas inversiones debe formar parte de las utilidades, para los mismos fines;

---

25 Oficio N° 1.175, de fecha 11.04.2000, Servicio de Impuestos Internos, en línea, <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/marzo02.htm>> [Consulta: Marzo de 2020]

- ii. Las inversiones en sociedades chilenas de personas, mediante aportes de capital, no deben formar parte del capital propio del aportante, como tampoco las rentas producidas por dichos aportes deben computarse en el cálculo de las utilidades para los fines del citado Código del Trabajo; y
- iii. Las inversiones o aportes de capital en empresas extranjeras sean o no anónimas, deben formar parte del capital propio para los fines del Código del Trabajo y las rentas producidas por dichas inversiones o aportes deben computarse en el cálculo de la utilidad, para los mismos fines.

Sin perjuicio de lo señalado por el SII, a juicio de este autor, de las múltiples modificaciones que el tratamiento tributario de las enajenaciones de derechos sociales y acciones a partir de la Ley N° 20.630, siendo complementado por las Leyes 20.780 y 20.899 respectivamente, las cuales han tendido a equiparar el tratamiento de su mayor valor, en ambos casos, debe ser considerado como un ingreso integrante de la utilidad líquida, tanto los flujos recibidos por dividendos o retiros, como así también deben formar parte del capital propio tributario, estos activos valorizados de acuerdo a las normas del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

## 5.2 Partidas que se deducirán de la renta imponible

- i. Impuestos a la renta que correspondan a la utilidad del mismo ejercicio: Se deducirá el monto de los siguientes impuestos calculados sobre la renta imponible del mismo ejercicio:
  - a) Impuesto de Primera Categoría.
  - b) Impuesto del inciso primero del artículo 21.
- ii. Contribuciones de bienes raíces pagadas que puedan ser utilizadas como crédito contra el impuesto de primera categoría
- iii. No procede deducir de la utilidad ninguna especie de participación legal, contractual, estatutaria o voluntaria<sup>26</sup>
- iv. Las pérdidas de ejercicios anteriores no son deducibles para establecer la utilidad líquida afecta a las gratificaciones<sup>27</sup>.
- v. Los créditos contra el impuesto de primera categoría que han significado un menor costo tributario.

---

26 Párrafo 6(12)- 92.06, Manual del Servicio de Impuestos Internos.

27 Párrafo 6(12)-92.08, Manual del Servicio de Impuestos Internos y Suplemento 6(18)-1, Complemento 7, de fecha 04.10.1968

La liquidación que practica el SII debe quedar como sigue:

HOJA DETERMINACIÓN DE GRATIFICACIONES LEGALES

EJERCICIO COMERCIAL AL:

DETERMINACIÓN DE LA BASE DE CALCULO PARA LAS GRATIFICACIONES LEGALES			
Partida	DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD LIQUIDA	Subtotales	TOTALES
A	<b>Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria del Ejercicio</b>		
B	<b>AGREGADOS</b>		
	Gratificaciones o participaciones legales. (Gasto del ejercicio)		
	Gratificaciones contractuales o voluntarias. (Gasto del ejercicio)		
	Provisiones por Gratificaciones		
	Intereses o rentas exentas de 1era. Categoría (Art. 39 de la L.I.R.)		
	Pérdida de Ejercicios anteriores reajustada, rebajada en la R.L.I.		
	Otros gastos que no sean imputables en el ejercicio.		
	Dividendos, participaciones y demás rentas percibidas del exterior.		
	Utilidades devengadas de sociedades de personas en territorio nacional.		
	Dividendos percibidos de sociedades anónimas en territorio nacional		
	Beneficio del artículo 14 E de la LIR		0
C	<b>DEDUCCIONES</b>		
	Impuesto de 1era. Categoría menos sus rebajas, más Art.72 de la L.I.R. del mismo ejercicio		
	Impuesto Único del inciso primero del Art. 21, del ejercicio, más Art. 72 de la L.I.R.		
	Impuesto del artículo 2° del D.L. N° 2.398,		
	Crédito por Contribuciones de Bienes Raíces		
	Crédito por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a Devolución		
	Crédito por donaciones para fines culturales		
	Crédito por donaciones para fines educacionales		
	Crédito por donaciones para fines deportivos		
	Crédito por rentas de zonas francas y otros		
	Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado		
	Crédito por donaciones Universidades e Inst. Profesionales		
	Crédito por inversiones Ley Arica		
	Crédito por inversiones Ley Austral		
	Crédito por inversiones en el exterior		
	Otros créditos imputados al Impuesto de Primera Categoría		
D	<b>UTILIDAD DETERMINADA</b>		
E	<b>MENOS: 10% DEL CAPITAL PROPIO INVERTIDO EN LA EMPRESA</b>	MONTO	
F	<b>UTILIDAD LIQUIDA PARA EFECTO DE LAS GRATIFICACIONES LEGALES</b>		

Fuente: Hoja de gratificaciones legales SII, elaboración propia.

El transcrito artículo 48 del Código del Trabajo, dispone que se deberá descontar el 10% del Capital Propio Tributario Inicial actualizado; el Capital a que se refiere el Código del Trabajo, corresponde al Capital Propio invertido en la empresa durante el ejercicio y que consecuentemente generó utilidad que sirve de base para calcular el monto a distribuir entre los trabajadores a título de gratificación. Este capital propio corresponde al determinado al inicio del ejercicio de conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta, y al cual debe efectuársele los ajustes necesarios que permitan precisar un capital propio, cuyo monto conlleve la permanencia de este en la empresa, como así también aplicarle su correspondiente corrección monetaria. Dicho procedimiento asegura que el capital propio invertido en la empresa guarde armonía con la utilidad del ejercicio, expresada ésta en una moneda de igual poder adquisitivo a la fecha de cierre del balance.

El Formato de capital propio para los efectos de cálculo de gratificaciones es el siguiente:

EJERCICIO COMERCIAL AL:

<b>DETERMINACIÓN DE LA BASE DE CALCULO PARA LAS GRATIFICACIONES LEGALES</b>			
<b>Partida</b>	<b>DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO INVERTIDO</b>	<b>Subtotales</b>	<b>TOTALES</b>
<b>A</b>	<b>TOTAL DEL ACTIVO SEGÚN BALANCE AÑO ANTERIOR</b>		
<b>B.1.</b>	<b>AGREGADOS</b>		
	Estimaciones de Deudores Incobrables		
	Ajustes contables de valores negociables (Cotización menor que el costo corregido)		
	Estimaciones de obsolescencia de existencia, mercaderías, materias primas, productos terminados		
	Ajustes por Depreciación Acelerada y Normal del Activo Fijo		
	Ajustes por Gastos Diferidos por concepto de Gastos de Organización, Puesta en Marcha, etc.		
	Otros		0
<b>B.2.</b>	<b>DEDUCCIONES</b>		
	Depreciaciones Acumuladas (En caso de estar formando parte del Pasivo)		
	inversiones valores financieros		
	Gastos de organización y puesta en marcha		
	Diferencia Valor Libro Actualizado Activo Fijo Tributario-Financiero		
	Cargo diferido		0
<b>C</b>	<b>MENOS (Valores I.N.T.O. y Otras Inversiones No Efectivas)</b>		
	Estimaciones de derechos de llaves, de marcas, patentes, formulas, etc.		
	Mayor Valor Retasación Técnica AF		
	Gastos de fabricación indirectos		
	Perdidas acumuladas		
	Revalorización de la Pérdida		
	Valor financiero del Activo Fijo		
	Activo Fijo en Leasing		
	Menor Valor de Inversión en Empresas Relacionadas		
	Pagos por Leasing		
	Bancos en Leasing		
	Provisiones contab. en el activo.		
	Depreciaciones		
	Saldos Acreedores Bancos		
	Utilidades acumuladas		
	Otros		0
<b>D</b>	<b>ACTIVO DEPURADO</b>		0
<b>E</b>	<b>MENOS: TOTAL PASIVO EXIGIBLE</b>		0
	<b>MÁS: (Del Pasivo Exigible, SE EXCLUYE)</b>		
	Provisiones de Impuestos a la Renta (Incluye reajustes, intereses y multas)		
	Provisiones para gastos que la Ley de la Renta no acepta (vacaciones, ias, obsolescencia)		
	Provisiones Incobrables		
	Saldos Acreedores de las Cuentas Particulares del empresario o socios		
	Depreciaciones Acumuladas		
	Ingresos Percibidos por Adelantado (Anticipo de Contrato)		
	Impuesto Diferido por Pagar		
	Otras partidas que no son pasivo exigible sino capital propio		
<b>F</b>	<b>CAPITAL PROPIO DETERMINADO AL INICIO DEL EJERCICIO</b>		0
<b>G</b>	<b>Se agrega: AUMENTOS DE CAPITAL (VARIACIONES)</b>		0
<b>H</b>	<b>Se deduce: DISMINUCIONES DE CAPITAL (VARIACIONES)</b>		0
<b>I</b>	<b>CAPITAL PROPIO INVERTIDO SIN ACTUALIZAR</b>		0
<b>J</b>	<b>MAS: REAJUSTE</b>	<b>V.I.P.C.</b>	0
<b>K</b>	<b>CAPITAL PROPIO INVERTIDO EN LA EMPRESA ACTUALIZADO</b>		<b>0</b>

Fuente: Hoja de gratificaciones legales SII, elaboración propia.

El capital propio para determinar no corresponde al capital inicial ni final del ejercicio, sino que al capital propio que ha estado invertido durante el período comercial y que es producto de aumentos o disminuciones que normalmente ocurren en un ejercicio determinado. Por tanto, se debe determinar un capital propio invertido en la empresa que represente el promedio anual de los recursos que la empresa dispuso durante el ejercicio.

El punto de partida es aquel capital propio determinado al inicio del ejercicio de conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta. Este capital propio deberá contener los aumentos y disminuciones ocurridos durante el período, para precisar de esta manera el capital promedio invertido en la empresa en el ejercicio comercial correspondiente, teniendo presente que al sistema de corrección monetaria las variaciones de capital ocurridas en el período dan motivo a aumentos o disminuciones de las cuentas de resultado, sin que sufra modificaciones algunas el capital propio<sup>28</sup>.

A este respecto el Servicio de Impuestos Internos a través del Oficio N° 58 de 07.01.1981, señaló que *“De conformidad a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 56° del D.L. N° 2.200, de 1978, debe deducirse a la utilidad determinada por el Servicio de Impuestos Internos, el 10% por interés del capital propio del empleador. De tal precepto legal fluye que el interés está en función directa al capital de la empresa y, por lo tanto, debe calcularse sobre dicho capital propio.*

*En lo que respecta al capital propio, se considera como tal el que corresponda a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, comprendiendo para el caso especial de la aplicación del D.L. N° 2.200, de 1978, la incidencia que tienen los aumentos o disminuciones del mismo, experimentados durante el ejercicio, guardando la debida proporcionalidad acorde al tiempo que hubieren permanecido o dejado de estar invertidos en la empresa.*

*Finalmente, cabe señalar que no existe tope legal alguno para efectos de aplicar el 10% por concepto de interés del capital propio del empleador”.*

### **5.3 Aumento de capital propio ocurrido durante el período**

Se debe entender como aumentos de capital, aquellos efectivamente realizados por el socio o accionista, “es decir, aquellas cantidades que éste aporta a la sociedad

---

28 Orostegui, Comene y Reyes, Determinación del Capital Propio, Tesis para obtener el grado académico de Lic. Contabilidad y Auditoría, Universidad de las Américas, [Santiago], 2009.

respectiva y que implican un sacrificio económico para él<sup>29</sup>. Estos aportes iniciales de capital, o aumentos posteriores, necesariamente deben haber cumplido con las formalidades propias de la constitución o modificación del contrato social, según corresponda, de acuerdo al tipo social de que se trate.

**Ejemplo:** Aumento de capital materializada el 20 de marzo de 2019 por \$ 10.000.000; el ejercicio comprende un período de 12 meses que va desde 01.01.2019 al 31.12.2019.

Tiempo de permanencia desde el 20-03-2019 al 31-12-2019, son 286 días.

Aumento proporcional al  $\$ 10.000.000 \times 286 \text{ días.} = \$ 7.835.616$

Tiempo de permanencia 365 días.

Por tanto, sin perjuicio de que el aporte en efectivo asciende a \$ 10.000.000, se debe considerar solamente un aumento de \$ 7.835.616

#### 5.4 Disminución de capital propio ocurrida durante el ejercicio

Al capital propio determinado a inicio del ejercicio, debiendo rebajarse aquellas sumas, que según dispone el artículo 41 de la Ley de la Renta y las instrucciones del SII, constituyen disminuciones de capital del ejercicio, dichas sumas deben ser consideradas sin reajuste alguno. Al igual que ocurre con los aumentos de capital estas deducciones deben calcularse bajo el tiempo de no permanencia en la empresa, lo anterior, atendiendo a que lo que se pretende es determinar el Capital Propio invertido en la empresa que contribuyó a generar la utilidad que sirve de base para calcular el monto de las gratificaciones legales.

**Ejemplo:** Disminución de capital materializada el 21 de agosto de 2019, por \$ 5.000.000; el ejercicio comprende un período de 12 meses, que va desde el 01.01.2019 al 31.12.2019.

Tiempo de permanencia: desde 20-06-2013 al 31-12-2013= 195 días.

Disminución proporcional al tiempo de no permanencia

$\$ 5.000.000 \times 132 \text{ días.} = \$ 1.808.219$

365 días.

La disminución de capital asciende a \$ 1.808.219 en vez de los 5.000.000 aportados.

---

29 Circular 13 de 07 de marzo de 2014, SII; Servicio de Impuestos Internos, en línea, <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2014/circu13.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2014/circu13.pdf)> [Consulta: Marzo de 2020]

Los aumentos y disminuciones de Capital deberán ser evaluados de acuerdo con la siguiente tabla:

Partida	AUMENTOS DE CAPITAL	MONTO	Fecha	Permanencia	TOTALES
G	Nuevos aportes por empresa individual	0		1	0
	Nuevos aportes por los socios según modificación de escritura social	0		1	0
	Aportes transitorios efectuados por empresa individual	0		1	0
	Aportes transitorios efectuados por socios de sociedades de personas	0		1	0
	Suscripción y pago de emisión de nuevas acciones	0		1	0
	Mayor Valor/Sobrepeso en colocación de acciones propia emisión	0		1	0
	Bonificaciones Mano de Obra, D.L. N° 889/75	0		1	0
	Aportes voluntarios a empresa filial.	0		1	0
	Impuesto de Primera Categoría recuperado por utilidades absorbidas propias	0		1	0
<b>TOTAL DE AUMENTOS PROPORCIONAL DE CAPITAL</b>					<b>0</b>

Partida	DISMINUCIONES DE CAPITAL	MONTO	Fecha	Permanencia	TOTALES
H	Devoluciones de capital	0		1	0
	Retiros de utilidades	0		1	0
	Préstamos efectuados por la sociedad a los socios	0		1	0
	Gasto rechazado en beneficio del empresario o socios	0		1	0
	Dividendos Definitos o Provisorios	0		1	0
	Dividendos Definitos o Provisorios	0		1	0
	P.P.M. puesto a disposición de los socios	0		1	0
	Retiro de mercaderías, maquinarias, y otros.	0		1	0
	Impuesto de Unico inciso Primero artículo 21 LIR	0		1	0
	Impuesto de Primera Categoría Pagado (Provisionado o no)	0		1	0
					<b>0</b>

Fuente: Hoja de gratificaciones legales SII, elaboración propia.

### 5.5 Procedimiento de determinación de la utilidad líquida para efectos de cálculo de gratificación

Una vez determinada la utilidad líquida, se debe realizar el calculo por cada uno de los trabajadores, este calculo no se realiza de forma lineal, si una vez analizado cada uno de los requisitos que se deben cumplir para que la empresa se encuentre obligado a gratificar, se debe tener presente que el cálculo del monto a cancelar a cada uno de los trabajadores no se realiza de forma lineal, sino que se debe determinar de manera proporcional por cada uno de ellos, esto es:

- i. Se divide el 30% de la utilidad líquida obtenida en el respectivo ejercicio financiero por el total de lo devengado por todos los trabajadores durante el mismo año.
- ii. Se multiplica el factor resultante de la operación anterior por lo devengado por cada trabajador en el respectivo período anual. El resultado obtenido será la gratificación que corresponderá percibir a cada trabajador.

### 5.5.1 Ejemplo

La empresa “Único Puerto Limitada.” posee los siguientes antecedentes para realizar el cálculo de la gratificación legal del artículo 47 del Código del Trabajo:

El total de las remuneraciones por cada trabajador es la siguiente:

TRABAJADOR	TOTAL	enero	Febrero	marzo	Abril	mayo	junio
Trabajador 1	<b>3.000.000</b>	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
Trabajador 2	<b>6.000.000</b>	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Trabajador 3	<b>9.000.000</b>	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Trabajador 4	<b>12.000.000</b>	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Trabajador 5	<b>7.500.000</b>	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000
<b>SUMAS</b>	<b>37.500.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>

TRABAJADOR	TOTAL	julio	agosto	septiembre	octubre	noviembre	diciembre
Trabajador 1	<b>3.000.000</b>	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
Trabajador 2	<b>6.000.000</b>	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Trabajador 3	<b>9.000.000</b>	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Trabajador 4	<b>12.000.000</b>	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Trabajador 5	<b>7.500.000</b>	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000
<b>SUMAS</b>	<b>37.500.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>	<b>6.250.000</b>

El Total de las remuneraciones del ejercicio asciende a \$ 75.000.000.

Los Antecedentes tributarios del Año Tributario 2020 son los siguientes:

- i. Renta Líquida del Año: \$ 200.000.000.
- ii. Impuesto de Primera Categoría del Ejercicio: \$ 54.000.000
- iii. Capital Propio Inicial: \$ 1.500.000.000
- iv. Pérdida Tributaria del Ejercicio Anterior Reajustada: \$ 70.000.000.

## Desarrollo

Por tanto, el aumento efectivo de capital asciende a \$ 30.246.575.

### i. Determinación del 10% del Capital Propio

<b>CAPITAL PROPIO determinado al inicio del ejercicio:</b> (Según, Normas del Art. 41 del D.L. 824 de 1974 sobre Impuesto a la Renta)		(=) \$	1.500.000.000
<b>Más</b>	Reajuste VIPC entre el último día del 2ª mes anterior al de Inicio del ejercicio y el último mes anterior al término del ejercicio o cierre del balance: _____ 2.8%	(+) \$	42.000.000
<b>SUBTOTAL</b>		(=) \$	1.542.000.000
<b>TOTAL CAPITAL PROPIO AÑO COMERCIAL INFORMADO</b>		(=) \$	1.542.000.000

El 10% del capital propio tributario asciende a \$ 154.200.000

### ii. Determinación de la Utilidad Líquida.

<b>RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE:</b> Según Balance al 31 de diciembre del Ejercicio Comercial		(=)	200.000.000
<b>Más:</b>	Pérdidas de arrastre	(+)	70.000.000
<b>SUBTOTAL</b>		(=)	270.000.000
<b>Se deduce:</b>	a) Impuesto de Primera Categoría	(-)	54.000.000
	b) 10% Capital Propio Inicial actualizado	(-)	154.200.000
<b>TOTAL RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE PARA EFECTOS DE GRATIFICACIÓN</b>		(=)	61.800.000

La utilidad líquida sobre la cual se pagará la gratificación asciende a \$ 61.800.000

El 30% de la utilidad es:

Gratificación del ejercicio = utilidad líquida x 30% = 61.800.000 X 30% = 18.540.000.-

De acuerdo a lo visto anteriormente, se debe calcular la proporción de gratificación que le corresponderá a cada uno de los trabajadores. Para realizar el cálculo se debe determinar lo que se denomina **factor de gratificación** el cual se calcula de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{FACTOR DE GRATIFICACIÓN} = \text{gratificación} / \text{total remuneraciones}$$

En nuestro ejemplo esto es:

$$18.540.000 / 75.000.000 = 0,2472$$

Para obtener el monto que corresponde a cada trabajador, se debe multiplicar el factor de gratificación por el total de las remuneraciones mensuales que haya percibido el trabajador durante el año.

TRABAJADOR	REMUNERACIONES	FACTOR GRATIFICACIÓN	MONTO GRATIFICACIÓN
Trabajador 1	6.000.000	0,2472	1.483.200
Trabajador 2	12.000.000	0,2472	2.966.400
Trabajador 3	18.000.000	0,2472	4.449.600
Trabajador 4	24.000.000	0,2472	5.932.800
Trabajador 5	15.000.000	0,2472	3.708.000
	<b>75.000.000</b>		<b>18.540.000</b>

Los montos determinados están afectos a cotizaciones previsionales e impuestos, por lo cual deben ser reliquidados.<sup>30</sup>

## 6. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD LÍQUIDA PARA LAS EMPRESAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 D N°3 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

Este régimen, posee una forma distinta de realizar el cálculo de la base imponible que esta detallado específicamente en la letra f) del mencionado N° 3 de la letra D del artículo 14.

---

30 Arriagada Rojas, S. (2019). La reliquidación de remuneraciones devengadas en más de un periodo, aspectos previsionales y tributarios. *Revista de Estudios Tributarios*, (20), 67-89. Consultado de <<https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/52344/55013>>

En ese orden de ideas la base imponible será la siguiente:

- (+) Ingresos del ejercicio percibidos (excluidas participaciones sociales, dividendos).
  - (-) Depreciación de activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio.
  - (-) Existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo.
  - (-) Egresos del ejercicio pagados (incluye pérdida de ejercicios anteriores y deudas incobrables).
- 
- (=) **Renta Líquida Imponible**

Dado que el legislador no ha señalado como gratificarán estas empresas, a juicio de este autor, el 30% de la utilidad líquida debería ser aplicado directamente sobre la renta líquida imponible, sin considerar la rebaja del 10% del capital propio tributario, lo anterior atendiendo que de acuerdo a la metodología de cálculo de la utilidad, se esta descontado de inmediato y en el mismo ejercicio, los activos que conformarían el Capital Propio Tributario, si se descontase el porcentaje aludido, se estaría duplicando la rebaja en la base de cálculo de la gratificación.

## 7. CONCLUSIONES

La gratificación a la cual tienen derecho los trabajadores está íntimamente relacionada con la determinación del resultado tributario que tienen las empresas, de acuerdo a lo que señala el Servicio de Impuestos Internos, se deben realizar ajustes que tienen por objeto eliminar los efectos de los resultados acumulados de ejercicios anteriores, en ese mismo sentido, el impuesto de primera categoría que es un gasto no aceptado, se acepta como descuento de la utilidad con el objeto de determinar una “utilidad después de impuestos” que sea lo más depurada posible.

De la misma forma, se debe determinar un Capital Propio Tributario para descontar un porcentaje de este en la determinación de la utilidad susceptible de ser repartida, lo anterior atendiendo que este monto corresponde al Capital Propio invertido en la empresa durante el ejercicio y que consecuentemente generó utilidad que sirve de base para calcular el monto a distribuir entre los trabajadores a título de gratificación.

De las normas legales analizadas se desprende que el Legislador en la Ley 21.210 que genera nuevos regímenes tributarios, no consideró el efecto en la norma laboral, creando el régimen de transparencia, el cual no esta obligado a gratificar a sus trabajadores, por otro lado, al crear el Régimen General ProPyme general (artículo 14 D N°3) cambiara la mirada para realizar el cálculo de la gratificación hacia los trabajadores.