

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE TARAPACÁ
RUC 11-9-0000039-3
RIT GR-02-00012-2011

**CLINICUM LABORATORIO
AUTOMATIZADO LIMITADA**

RUT 86.687.700-9

Iquique, dieciséis de agosto del dos mil once.

VISTOS:

Que a fs. 1 comparece don **MARCELO MORETIC CADEMARTORI**, RUT N° 7.297.148-5, chileno, en representación de **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LIMITADA**, conforme a mandato judicial que acompaña, ambos domiciliados en calle Esmeralda N° 731, Iquique, quien reclama de la liquidación N° 438, de fecha 28 de diciembre de 2010, que ha realizado el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** de Iquique, por los argumentos de hecho y de derecho que pasa a exponer:

I. LOS HECHOS.

Con fecha 28 de Octubre del año 2010, el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** de Iquique, ha notificado al contribuyente la Citación N° 48, que observó las remuneraciones accesorias pagadas por la empresa durante el año comercial 2007; específicamente, los meses de mayo y noviembre, rechazándolas como gasto conforme al artículo 31°, N° 6, de la Ley de la Renta, citando además como fundamento el artículo 42°, letra E, del Código del Trabajo y la Circular N° 88, del año 1979, del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**.

Oportunamente, el contribuyente contestó la citación, aportando los argumentos de hecho y de derecho que desestimaban totalmente la observación del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** Estas

argumentaciones no fueron consideradas por el **SERVICIO**, notificándose sin variaciones la liquidación el día 28 de diciembre de 2010.

Que en relación a los hechos que dan origen a las observaciones del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**, cabe destacar que 11 trabajadores de los 14 con que cuenta la empresa fiscalizada, recibieron en mayo y noviembre de 2007, una remuneración accesoria al salario mensual regular. Por tratarse precisamente de una remuneración, el contribuyente rebajó el monto pagado por este concepto de su base imponible del impuesto de 1º categoría.

El problema surge desde el momento en que el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** interpreta -erradamente-, que dicha remuneración es una "*gratificación voluntaria*" que, para ser rebajada como gasto debía ser pagada a la totalidad de los trabajadores. En este caso, y tal como se expondrá en esta presentación, el criterio de generalidad que debiera ser aplicado es cumplido a cabalidad por cuanto un 79% de los trabajadores han recibido esta remuneración variable y, por lo mismo, es dable concluir que se trata de un beneficio que es accesible al total de los trabajadores de la empresa, y no sólo a algunos.

Por otra parte, las remuneraciones accesorias que han sido rechazadas como gasto, constan en el Libro de Remuneraciones que es timbrado por el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**. Tal como lo dispone el artículo 62º del Código del Trabajo, todas las remuneraciones que figuren en dicho libro serán las únicas que podrán considerarse como gasto por remuneraciones en la contabilidad de la empresa. Por lo tanto, y no existiendo en dicha norma ninguna distinción, no es procedente concluir que algunas de las remuneraciones anotadas sí pueden rebajarse como gasto y otras no, tal como lo pretende el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**.

Adicionalmente, el contribuyente presentó la Declaración Jurada 1887, correspondiente al ejercicio del año 2007, la cual tampoco fue observada.

En virtud de las infundadas observaciones del **SERVICIO**, el contribuyente ha debido aportar documentación de todo tipo, entre las cuales se incluyen los contratos de trabajo, las declaraciones de imposiciones y pago a los trabajadores involucrados en la observación, además del libro de remuneraciones que ya se mencionaba.

Por lo mismo, no ha existido controversia, tal como se ha demostrado, en el pago de las remuneraciones y su contabilización; más aún, aquello ha sido debidamente informado al **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**.

En virtud de ello, las observaciones y reliquidaciones realizadas por el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** son totalmente infundadas y son producto de una errónea -y hasta abusiva -aplicación de las normas tanto laborales como tributarias. Por ello, esta parte solicita que se deje sin efecto la liquidación N° 438, de 28 de diciembre de 2010, cuyo monto nominal es la suma de \$6.585.553 pesos.

Con la finalidad de que puedan ser mejor entendidos los argumentos que se presentan, se adjunta la siguiente tabla de remuneraciones, donde se aprecia que la mayoría de los trabajadores han recibido esta remuneración:

	MM\$ Remuneración mensual	MM\$ Bonificación	Número de remuneraciones mensuales que corresponden a bonificación	Antigüedad en la Empresa
ARAYA	413	4.650	11,3	26/9/91
BORQUEZ	1.111	2.750	2,5	1/4/02
CHACANA	161	4.750	29,5	2/11/88
DONOSO	151	1.500	9,9	1/2/07
FUENTES	260	4.750	18,3	2/5/94
LAMAS	505	4.750	9,4	1/4/80
LANDAETA	151	2.750	18,2	1/4/06
MARQUEZ	151	1.500	9,9	1/12/06
REYES	505	4.750	9,4	2/3/87

SARRIA	353	2.500	7,1	2/3/07
TAPIA	140	2.250	16,1	1/12/95

Como se puede apreciar, la bonificación pagada por la empresa, privilegia lo siguiente:

A menor remuneración mayor bonificación. A mayor antigüedad mayor porcentaje de bonificación.

Es decir, se han utilizado dos criterios generales y al que todos pueden optar; criterios además recurrentemente aceptados tanto en la normativa tributaria como laboral. Se ha privilegiado un fenómeno que la misma ley tributaria quiere cautelar, cual es evitar que las personas de mayor rango en una empresa tengan beneficios muy superiores a los trabajadores de la línea, salvo que se justifique razonablemente, conforme lo dispone el artículo 31º, N° 6, de la Ley de la Renta.

Se han excluido de las bonificaciones a:

- **ARRIETA**, la trabajadora de mayor renta y de mayor rango.
- **CAROCA**, cuyas funciones no son del giro operacional.
- **DÍAZ**, cuyas funciones no son del giro operacional.

Por lo mismo y en consecuencia, aún bajo la hipótesis de exigir al contribuyente reglas de carácter uniforme, éstas se cumplen en los parámetros que se han expresado.

II. EL DERECHO:

El artículo 31º, N° 6, de la Ley de la renta establece que se aceptarán como gasto *“6º 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 gasto 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.”

Lo que el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** ha interpretado, es que las remuneraciones que esta empresa ha pagado a sus trabajadores serían "*gratificaciones voluntarias*", calificándolas como tal de acuerdo a la normativa establecida en el Código del Trabajo, reprochándonos que dicho pago no se haya realizado a todos los trabajadores de la empresa.

Por su parte, la Circular N° 88, de 1979, fundamento de la citación, dispone que se está en presencia de gratificaciones voluntarias cuando la remuneración no nace de la ley o de la convención. Pero la Liquidación, sin apoyo en la Circular, nos ha señalado que la ley acepta como gasto las "*gratificaciones voluntarias*" cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- Que se paguen efectiva y nominativamente.
- Que sean repartidas conforme a normas generales y uniformes aplicables a la totalidad de la empresa.

En virtud de ello, parece bastante claro que la exigencia se refiere a utilizar normas "*generales y aplicables a la totalidad de la empresa*" y no a exigir que la "*gratificación voluntaria*" sea pagada a la totalidad de los trabajadores, tal como lo considera la citación en cuestión. Y en el caso en particular, la empresa sí ha considerado criterios generales y aplicables a la totalidad; por lo mismo, un 79% de los trabajadores ha optado a dicha remuneración accesoria (11 trabajadores de un total de 14); de lo contrario, si no se hubiesen aplicado criterios generales, el porcentaje de trabajadores que pudiesen haber accedido a dicha remuneración sería muy inferior al 79%.

Por otra parte, la Circular N° 40, del año 2001, referida a beneficios laborales, se señala que las pautas o normas de carácter general

aplicables en forma uniforme son aquellas *"que beneficien a todos los trabajadores de la empresa, como ser por ejemplo, considerando la antigüedad o los años de servicio prestados a la empresa, el número de cargas de familia que tenga el trabajador, remuneración o cargo o función que desempeñe el trabajador en la compañía o cualquier otros parámetros de medición que permitan otorgar el beneficio en forma general a todos los trabajadores de la empresa"*. Por lo tanto, ha sido el mismo **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** el que ha establecido que no es necesario que las remuneraciones voluntarias se paguen a todos los trabajadores, sino que deben construirse sobre pautas aplicables a cualquier trabajador de la empresa, tal como ha ocurrido en este caso.

Generalidad no es igual a totalidad.

Ahora bien, cabe analizar si las remuneraciones que han sido pagadas a los trabajadores se tratan o no de gratificaciones, tal como lo entiende la ley laboral. El Código del Trabajo, en su artículo 41º, define remuneración como toda contraprestación en dinero y las adicionales en especies valuables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo. A su vez, en el artículo 42º, letra e), ha establecido que las gratificaciones son una parte de las utilidades con que el empleador beneficia el sueldo de un trabajador. Adicionalmente, cabe destacar que la letra d) del mencionado artículo, define la participación como la proporción en las utilidades de un negocio determinado o de una empresa o sólo de la de una o más secciones o sucursales.

En base a esto, podemos concluir que tanto la gratificación como la participación, se encuentran asociadas a utilidades que genere la empresa. Y esta definición es perfectamente armónica con la normativa tributaria, ya que si la empresa va a repartir utilidades, no convenidas expresamente, parece razonable que exista un acceso a ellas conforme a normas generales; no para

todos ni en la misma cantidad, sino que lo que debe existir es un acceso universal, bajo requisitos de antigüedad, función, cargo u otro parámetro definido libremente por la empresa. Por lo mismo, dicho parámetro debe ser definido única y exclusivamente por la empresa, no siendo una materia que compete a la ley laboral o tributaria.

Por lo mismo, si las gratificaciones y participaciones tienen directa relación con la repartición de utilidades de las empresas, si no hay un beneficio asociado a las utilidades, entonces estamos ante una remuneración ordinaria que debe ser analizada conforme a la ley laboral, según mandato del artículo 2º, del Código Tributario.

Conforme a la ley laboral, las remuneraciones pueden ser fijas o variables. Según el ORD. 3262/066, de fecha 05 de agosto de 2008, emitido por la Dirección del Trabajo, la remuneración fija comprende: *"tanto aquella cuyo monto se encuentra preestablecido en el contrato de trabajo, como aquella en que éste puede ser determinado de acuerdo a las bases numéricas consignadas en el mismo instrumento"*. Por otra parte, el artículo 71º, inciso segundo, define lo que es la remuneración variable, con lo cual se puede establecer claramente que la remuneración variable se encuentra por esencia afecta a una serie de circunstancias, que pueden o no acaecer, Y que, por lo mismo, no necesariamente son constantes mes a mes. Ambas remuneraciones, tanto la fija como la variable, son ordinarias, ante lo cual la Dirección del Trabajo, en el mismo dictamen citado, ha dicho que: *"cabe manifestar que la doctrina de este Servicio ha precisado, en forma reiterada y uniforme lo que debe entenderse por remuneraciones principales y ordinarias, señalando que pueden ser calificadas como tales aquellas que subsisten por sí mismas, independientemente de otra remuneración."* Por lo mismo, que sea fija o variable una remuneración, no tiene relación con su carácter de ordinaria, sino más bien respecto a su constancia. Además, las remuneraciones variables son

esencialmente ordinarias, por cuanto están afectas a cotizaciones previsionales y en caso que se generen periódicamente, forman parte de la base de las horas extraordinarias, de la semana corrida, del feriado y de la indemnización por años de servicio.

En este caso, y tal como se dijo anteriormente, 11 trabajadores de la empresa de un total de 14, recibieron una remuneración accesorio al salario mensual regular. Dicha remuneración accesorio es señalada en las liquidaciones de las remuneraciones de los trabajadores involucrados como una "*BONIFICACIÓN*" y no como gratificación o participación. Por lo tanto, no es dable que el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** interprete sin base alguna, que dichas remuneraciones corresponden específicamente a gratificaciones propiamente tales. Ni las circunstancias de hecho ni la denominación que ha sido dada, hacen concluir que aquellas remuneraciones sean gratificaciones o participaciones; por lo tanto mal, podrían haber sido rechazadas como gasto según los propios argumentos que el **SERVICIO** ha dado en la citación.

La ley laboral permite usar cualquier denominación a un beneficio, respecto del cual no se ha entregado ninguna definición. Respecto del concepto "*bonificación*", estatutos laborales especiales como el Estatuto Docente y de la Salud, han utilizado esta denominación para los efectos de pagos asociados a eventos especiales, tales como excelencia, desempeño, retiro etc. (www.dt.gob.cl).

Por lo mismo, puede apreciarse que el concepto de bonificación, en la práctica laboral, no tiene ningún vínculo con las utilidades de la empresa, como sí lo tienen las gratificaciones y participaciones.

En nuestra empresa, desde sus inicios se ha pactado con los trabajadores el pago esporádico de una remuneración variable, en función del desempeño de los trabajadores, su remuneración y su antigüedad. Por lo tanto,

el gasto que ha sido rechazado en este caso, lo ha sido de manera errónea por cuanto este concepto no se refiere a una gratificación voluntaria tal como lo entiende el artículo 42º, del Código del Trabajo, sino que se refiere a una parte de la remuneración que considera una bonificación variable. A mayor abundamiento, dicha remuneración es una remuneración corriente. Si bien dicha renta no ha sido pactada de manera textual en los contratos de trabajo, se debe recordar que en materia laboral opera la institución denominada "*cláusula tácita*"; es decir, se entenderá que aquellas remuneraciones que sean pagadas por el empleador aún cuando no estén incorporadas expresamente en el contrato, se deben entender que sí lo están. Además, la teoría de la primacía de la realidad, establece que la relación laboral se determina tal y como es en la realidad, independientemente que se haya omitido incorporarlo al contrato. La misma Dirección del Trabajo en diversas Órdenes de **SERVICIO** ha establecido que para poder fijar el sentido y alcance de cláusulas contractuales se debe recurrir a las normas de interpretación de contratos del Código Civil; en especial, el artículo 1564º, inciso 3º denominado la "*regla de la conducta*", y en virtud de la cual se ha declarado que "*Conforme al precepto legal citado, que doctrinariamente responde a la teoría antes nombrada, un contrato puede ser interpretado por la forma como las partes lo han entendido y ejecutado, en términos tales que tal aplicación puede legalmente llegar a suprimir, modificar o complementar cláusulas expresas de un contrato; es decir, la manera como las partes han cumplido reiteradamente en el tiempo una determinada estipulación puede modificar o complementar el acuerdo que en ella se contenía.*". Esta doctrina consta además, entre otros, de dictámenes Ords. N°s 4.224-172, de 24, de julio de 1996; 480-38, de 29, de enero de 1993 y 226-8, de 10, de enero de 1992; a mayor abundamiento aún, la jurisprudencia ha sido enfática en determinar que en caso que un contrato de trabajo diga una cosa y la realidad sea otra, primará la realidad, "*Que así las cosas, y en virtud del principio de*

primacía de la realidad que impera en el Derecho del Trabajo, que implica que en caso de desacuerdo entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de documentos o acuerdos, debe estarse preferentemente a lo primero, conforme a lo dispuesto en el Art. 8º del Código del Trabajo." (Corte de Apelaciones, Temuco, rol 554-2006, 1 agosto de 2006).

Dicho de otro modo, no existen en materia laboral las remuneraciones voluntarias. Todas las remuneraciones o son legales o son contractuales (expresas o tácitas). La circunstancia de que la ley tributaria se haya referido a "*participaciones y gratificaciones voluntarias*" debe interpretarse restrictivamente; es decir, sólo en relación a los pagos asociados a utilidades de la empresa. De hecho, en la especie, las remuneraciones pagadas como bonificación no tienen ningún parámetro relacionado con las utilidades de la empresa.

En lo que nos ocupa, lo relevante de una remuneración, no expresamente regulada en la ley laboral o tributaria, es que sea necesaria para producir la renta y que se encuentre debidamente documentada y contabilizada. Nadie ha puesto en duda que, en la especie, se ha tratado de un pago necesario para producir la renta. Y este pago ha estado debidamente registrado y respaldado en la contabilidad de la empresa, como se demuestra en los documentos que se acompañan en el primer otro sí de esta presentación.

III. LA SANA CRÍTICA:

Conforme al artículo 128º, del Código Tributario el Juez deberá apreciar la prueba de acuerdo a la sana crítica; es decir, deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima.

La Corte Suprema ha expresado, en referencia a la sana crítica, "*este sistema conduce al descubrimiento de la verdad por los medios que aconsejan la razón y el criterio racional puesto en juicio. Las reglas que la*

constituyen no están estudiadas en la ley, por ende, se trata de un proceso intelectual, interno y subjetivo del que analiza." (Corte Suprema, 4º Sala, 19 de mayo 2009, rol 1789-2009). Agrega en una causa de reforma laboral "que el razonamiento que debe seguir el Tribunal para establecer los hechos y a partir de ellos, llegar a determinadas conclusiones, constituye la valoración de la prueba, la que debe ceñirse a los principios de la lógica, a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos y técnicamente afianzados y no procede establecer hechos contrarios a dichos principios." (Corte Suprema, 4º Sala, 16, de junio de 2006, rol 146-2010 ref. laboral).

Que en virtud de ello, la Corte Suprema declara que la valoración de la prueba de acuerdo a la sana crítica por ningún motivo es antojadiza o falta de argumento, sino más bien –necesariamente-, debe estar fundamentada en base a la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicos y técnicos. Resulta evidente que en el presente caso, ceñidos de manera estricta a las máximas de la experiencia y a los principios de la lógica, no puede declararse que las bonificaciones que se han pagado sean aquellas gratificaciones que menciona el artículo 31º, N° 6, de la Ley de Impuesto a la Renta. Claramente aquí no ha existido un ánimo ni una intención de desviar fondos de la empresa a objeto de rebajar la base imponible, como sí ocurre cuando se otorgan participaciones y gratificaciones voluntarias a cargos gerenciales de una empresa, como un método además de retirar dinero sin tributar por ellos. En este caso se da exactamente lo contrario: Los gerentes no han recibido la bonificación, ya que ésta se ha entregado sólo a trabajadores de la empresa que se desempeñan en la operación.

Además, cabe destacar que resulta muy ilógico pensar que se esté ocupando este pago como una forma de bajar la base imponible, si un 79% de los trabajadores de la empresa reciben esta bonificación. Utilizando la lógica y las máximas de la experiencia, necesariamente se debe concluir que no

estamos ante una operación "*montada*" con el objeto desviar fondos o burlar el impuesto de categoría, sino que se trata efectivamente de una remuneración variable, que la empresa es soberana de establecer en el trato con sus trabajadores. Dicha remuneración, -establecida en base a parámetros generales de común aplicación en el mundo empresarial-, ha sido necesaria para generar la renta y, por consiguiente, es plenamente procedente su rebaja como gasto por parte del contribuyente.

En resumen, estamos en la especie ante el pago de una remuneración variable; pago que tiene como antecedente directo el servicio prestado por los respectivos trabajadores y constituye una contraprestación directa a los mismos. No existe antecedente alguno que permita asumir o presumir que en la especie se ha tratado de una "*distribución de utilidades*" o pago de gratificación. Tal calificación resulta arbitraria y producto de una exégesis sin sentido de las normas jurídicas que se pretenden aplicar a la especie. Lo que es más: aún en el evento de tratarse de gratificaciones, se han cumplido en este caso los criterios de generalidad y uniformidad que la Ley y el mismo **SII** exige. En tanto remuneración, es perfectamente ajustado a derecho que el contribuyente haya rebajado su importe como gasto para efectos de determinar su impuesto a la renta.

En definitiva, solicita al tribunal que acoja los argumentos expuestos y declare que las remuneraciones observadas son gastos necesarios para producir la renta del contribuyente y correspondía que fueran deducidos de la renta líquida imponible del AT 2008.

Por tanto, en mérito de lo expuesto y a lo dispuesto en los artículos 123º y siguientes del Código Tributario y a las disposiciones citadas, pide tener por interpuesta reclamación contra la liquidación N° 438, de 28 de diciembre de 2010, emitida por el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** de

Iquique, y resolver que se deje sin efecto la liquidación mencionada. (no hace referencia alguna a condenación en costas).

A fs. 130 comparece don **LEYGO CHANG CHONG**, Ingeniero Comercial, **DIRECTORA REGIONAL** de la **PRIMERA DIRECCIÓN REGIONAL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** de Iquique, domiciliados para estos efectos en calle Tarapacá N° 470, comuna de Iquique, quien señala que viene en contestar el reclamo de autos, en contra de la Liquidación N° 438, de fecha 28 de diciembre de 2010, por un monto total de **\$6.585.553.-**, emitido por el Fiscalizador don **RODRIGO MORALES ALCAYAGA**, por la Jefe de Grupo de Medianas y Grandes Empresas doña **ENID BRAVO ROJAS** y por el Jefe de Departamento de Fiscalización don **JUAN FIGUEROA OYARZO**, todos de la Dirección Regional de Iquique, por considerar improcedente la rebaja del gasto correspondiente al pago de gratificaciones voluntarias, al no aceptar como gasto tributario en el ejercicio en que se pagaron o fueron puestas a disposición del trabajador, al no cumplirse los requisitos del artículo 31º, de la Ley de la Renta.

Solicita se niegue lugar al reclamo presentado, confirmando las actuaciones de este **SERVICIO** en todas sus partes, en atención a los siguientes antecedentes de hecho y de derecho:

I.- Antecedentes de la auditoría y de la liquidación:

A raíz del Programa de Fiscalización Selectivo del Grupo de Medianas y Grandes Empresas de la Dirección Regional de Iquique denominado "*Fiscalización Renta Liquidada Imponible 2010*", correspondió al Fiscalizador don **RODRIGO MORALES ALCAYAGA**, fiscalizar la existencia de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, que estarían subdeclarando la base imponible del referido tributo, al subdeclarar rentas percibidas y/o devengadas y/o cargando costos o gastos improcedentes de conformidad a la

Ley sobre Impuesto a la Renta, o bien realizando ajustes que conlleven la determinación de una menor base imponible.

Dentro de este programa selectivo de fiscalización se notificó al contribuyente **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LIMITADA**, RUT N° 86.687.700-9, mediante notificación N° 037, Folio N° 0148985, de fecha 19 de mayo de 2010 y anexo de notificación N° 37, del 19, de mayo de 2010, a fin que aportara la siguiente documentación correspondiente a los Años Tributarios (en adelante solo AT) 2008 y 2009:

a.- Libros: Caja, Diario Mayor; Inventario y Balance; Remuneraciones; Retenciones; FUT; Control de Existencias y todos los registros que utilice en su sistema contable y el respectivo Plan de Cuentas.

b.- Libro de Compras y de Ventas.

c.- Declaraciones mensuales de IVA (formulario 29)

d.- Declaraciones anuales de Impuesto a la Renta.

e.- Escritura de constitución de la sociedad y representación legal.

f.- Otros, de acuerdo al anexo de notificación adjunto:

1.- De acuerdo a las bases de datos del **SERVICIO**, usted ha sido autorizado para llevar contabilidad en computación en hojas sueltas, de conformidad a la Resolución N° 4228, de 24 de junio de 1999. En tal calidad deberá aportar los Libros Diario, Mayor, FUT, Inventario y Balances, Remuneraciones, a través de medios electrónicos (en planilla Excel o similar).

2.- En papel el Balance general a 8 columnas a nivel de subcuentas, timbrado por el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** con firmas de representante legal y del contador.

3.- En papel, el detalle y composición de la Renta Líquida Imponible y Fondo de Utilidades Tributables (Libro FUT) desde el inicio timbrado por el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**.

4.- En papel los Libros auxiliares de Compra y Venta, Libro de Retención y Libro Remuneraciones del AT 2008 y 2009.

5.- Deberá aportar en hojas sueltas la determinación del Capital Propio Tributario de los AT 2007, 2008 y 2009.

6.- Deberá aportar el respaldo de los ajustes de la Renta Liquidada Imponible.

7.- También deberá aportar el detalle de otros gastos Código (635) y su forma de determinación del F"" (sic) del AT 2008 y 2009.

A raíz de la referida notificación, el contribuyente aportó con fecha 28 de mayo de 2010, parcialmente la documentación y con fecha 15 de junio de 2010, consistentes en:

- a) Balance ocho columnas AT 2007 y 2008,
- b) Composición CPT (Capital Propio Tributario) AT 2007 a 2008,
- c) CD Libro Compras Diario Mayor 2007, 2008. Detalle de gastos y resumen IVA 2007 y 2008,
- d) Libro Remuneraciones autorizado el 6 de agosto de 2002. Anotaciones 08.2002 a 12.2008.

Posteriormente, en virtud de Notificación Folio 0497855 (F 3285) de fecha 5 de octubre de 2010, se requiere expresamente acompañe:

- Copia Contratos de Trabajo de los trabajadores según Libro Remuneraciones de enero a diciembre de 2007.
- Copia Planilla pago de imposiciones previsionales de enero a diciembre de 2007.

Según consta en acta de recepción de documentos de fecha 8 de octubre de 2010, estos fueron acompañados por el contribuyente.

En virtud de lo anterior, y de la revisión a la documentación aportada y de la información que obra en poder del **SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS**, se procede a efectuar Citación N° 48, de fecha 28

octubre 2010, a la reclamante, notificándose a la representante legal don **HRVOS BOGDAN OSTOIC PERIC**, por cédula en el domicilio correspondiente a calle Esmeralda N° 731, de la comuna de Iquique.

Mediante tal Citación, se le informó al contribuyente que de la revisión y análisis a sus declaración de impuesto a la renta del AT 2008, y de los antecedentes en poder del **SERVICIO**, han surgido antecedentes que ameritan solicitar que acredite la determinación de la Renta Líquida imponible (en adelante solo RLI), principalmente en lo relacionado a la rebaja por concepto del gasto en remuneraciones, de acuerdo con el detalle adjunto a la Citación. A su vez, en el Concepto "A" de las Hojas de Trabajo de la referida Citación, se le indicó: *"De acuerdo a los antecedentes contables Libro Diario, Libro Mayor aportados en registros computacionales, Inventario y Balance a ocho columnas folio 4741 y Libro Remuneraciones autorizado el 6 de agosto de 2007, presentados al requerimiento de fiscalización de este **SERVICIO**, no se podrá rebajar como gasto aquellas gratificaciones voluntarias pagadas a los trabajadores que no cumplen con la condición de ser pagadas a los empleados de la empresa tal como está prescrito en el artículo 31º, N° 6, del D.L. N° 824, toda vez que el contribuyente durante los meses de mayo y noviembre del año 2007, pagó sumas de dinero excediendo las gratificaciones legales, las que no pagó a la totalidad de sus trabajadores según es posible apreciar en los siguientes recuadros:*

MAYO 2007			
Nº	RUT	NOMBRE	MAYO
1	9.349.461-K	ARAYA MARQUEZ MILAGOS	2.250.000
2	6.435.336-5	ARRIETA ASTORGA MARIA	SIN MONTO
3	14.445.548-7	BORQUEZ PINO CLAUDIA	1.250.000
4	7.564.906-1	CAROCA AVALOS RAUL	SIN MONTO
5	9.801.684-8	CHACANA PALACIOS MARIA	2.250.000
6	9.789.945-2	DIAZ PEÑA ANTONIETA	SIN MONTO
7	11.654.523-3	DONOSO SOTO ADRIANA	SIN MONTO
8	12.611.893.7	FUENTES SOTO CARMEN	2.250.000
9	6.650.440-9	LAMAS ANTOGNINI ZINNIA	2.250.000
10	13.865.078-2	LANDAETA LANDATEA SANDRA	1.250.000
11	15.039.468-6	MARQUEZ GARAY MIGUEL	SIN MONTO
12	9.138.490-6	REYES NUÑEZ PATRICIA	2.250.000

13	11.326.089-0	SARRIA LERA BEATRIZ	SIN MONTO
14	10.151.483-8	TAPIA PINO MARITZA	1.250.000
TOTAL			15.000.000

NOVIEMBRE 2007			
Nº	RUT	NOMBRE	NOVIEMBRE
1	9.349.461-K	ARAYA MARQUEZ MILAGOS	2.250.000
2	6.435.336-5	ARRIETA ASTORGA MARIA	SIN MONTO
3	14.445.548-7	BORQUEZ PINO CLAUDIA	1.500.000
4	7.564.906-1	CAROCA AVALOS RAUL	SIN MONTO
5	9.801.684-8	CHACANA PALACIOS MARIA	2.500.000
6	9.789.945-2	DIAZ PEÑA ANTONIETA	SIN MONTO
7	11.654.523-3	DONOSO SOTO ADRIANA	1.500.000
8	12.611.893.7	FUENTES SOTO CARMEN	2.500.000
9	6.650.440-9	LAMAS ANTOGNINI ZINNIA	2.500.000
10	13.865.078-2	LANDAETA LANDATEA SANDRA	1.500.000
11	15.039.468-6	MARQUEZ GARAY MIGUEL	1.500.000
12	9.138.490-6	REYES NUÑEZ PATRICIA	2.500.000
13	11.326.089-0	SARRIA LERA BEATRIZ	2.500.000
14	10.151.483-8	TAPIA PINO MARITZA	1.000.000
TOTAL			22.000.000

“Por lo que el contribuyente deberá acreditar o aclarar, con documentación legal y fehaciente, que los desembolsos de dinero efectuados a la parcialidad de los trabajadores señalados en los cuadros anteriores, no corresponden a gratificaciones contractuales o voluntarias que omiten los requisitos descritos en el artículo 31º, Nº 6, del DL 824. En caso contrario deberá rectificar y efectuar la correcta determinación de la Renta Líquida Imponible en la imputación como gasto del pago de gratificaciones voluntarias, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31º, Nº 6º, de la ley de impuesto a la renta.”

Con fecha 22 de noviembre de 2010, el contribuyente solicitó prórroga para responder la Citación notificada, otorgándosele plazo, mediante Resolución Nº1835, de fecha 22 de noviembre de 2010, hasta el 13 de diciembre de 2010.

Posteriormente, con fecha 10 de diciembre de 2010, dentro del plazo legal de Citación del artículo 63º del Código Tributario, el contribuyente presentó contestación a la Citación N° 36, esgrimiendo en lo fundamental:

- *“Que no existe controversia en relación al pago de las remuneraciones ni a la contabilización de estas, ya que se han entregado a este Servicio las copias de los contratos de trabajo, las declaraciones de imposiciones y los documentos que acreditan el pago de los trabajadores involucrados en la observación”.*

- *“Que la citación erróneamente considera que las gratificaciones voluntarias no se puedan rebajar como gasto por no cumplir con el requisito de la universalidad, el cual no se refiera a la totalidad de los trabajadores sino que únicamente exige un pago general o uniforme, aplicable a todos los trabajadores; por tanto, no es necesario que se pague a la totalidad de los trabajadores, sino que se apliquen a normas generales para la determinación y posterior pago de estas, por lo que los pagos deben construirse sobre pautas aplicables a cualquier trabajador de la empresa sobre criterios de generalidad”.*

- *“El pago efectuado a los trabajadores no constituye una gratificación, ya que no está asociada a las utilidades de la empresa; señala que si una empresa reparte utilidades no convenidas expresamente resulta razonable que se efectúen en forma universal, bajo supuestos de antigüedad, función, cargo u otro parámetro definido por la empresa. Por tanto, al no tratarse de un beneficio asociado a utilidades, se está en presencia de una remuneración ordinaria, la que debe analizarse conforme a la ley laboral y, por tanto, el pago en cuestión por este Servicio no sería gratificación, sino que una remuneración variable y esporádica, afecta a cotizaciones previsionales, que forman parte de la base de horas extraordinarias, de la semana corrida, del feriado y la indemnización por años de servicio.*

- *El hecho que al 79% de los trabajadores hayan sido beneficiarios de la "remuneración adicional" evidencia que se trata de un beneficio accesible a la totalidad de los trabajadores.*

- El contribuyente desde sus inicios ha pactado con los trabajadores el pago de una remuneración variable esporádica, atendiendo a factores de desempeño, remuneración y antigüedad, los que nunca se han escriturado de forma "textual" en los contratos de trabajo, toda vez que, en materia laboral opera la institución denominada "Cláusula Tácita", entendiéndose por incorporadas las remuneraciones pagadas por el empleador al contrato de trabajo aún cuando no se encuentre escriturada por aplicación del "Principio de la Supremacía de la Realidad".

- Conforme al Principio de la Supremacía de la Realidad, no existen en materia laboral las remuneraciones voluntarias ya que todas las remuneraciones o son legales o son contractuales.

- La referencia que efectúa la ley tributaria respecto de las participaciones y gratificaciones voluntarias deben interpretarse restrictivamente; es decir, solo en relación a las remuneraciones asociadas a las utilidades de la empresa.

- Lo importante en materia de remuneración, es que éstas sean necesarias para producir renta y que se encuentren debidamente documentadas y contabilizadas, lo cual no se ha discutido en ese proceso.

- Las remuneraciones pagadas como bonificación no tienen ningún parámetro relacionado con las utilidades de la empresa.

- La bonificación pagada por la empresa privilegia la antigüedad y la menor remuneración; es decir, a mayor antigüedad mayor bonificación; a menor remuneración mayor bonificación. Se excluyen de la bonificación a la trabajadora **ARRIETA** por ser la de mayor renta así como también a **CAROCA** y **DÍAZ** quienes no efectúan funciones de giro operacional."

En virtud de que de los antecedentes anteriormente expuestos el contribuyente no logró desvirtuar las partidas citadas, se procedió a efectuar Liquidación N° 438, de fecha 28 de diciembre 2010, notificada por cédula el 29

de diciembre del mismo año, mediante la cuales se determinó lo siguiente:
"Concepto "A": No acreditó fehacientemente la correcta determinación de la Renta Líquida Imponible, en la imputación como gasto aceptado del pago de gratificaciones voluntarias de acuerdo a lo dispuesto en artículo 31º y 31º, N° 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y con base en los siguientes fundamentos legales, principalmente:

- De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1º, del artículo 31º, indica que para determinar la Renta Líquida se deducirán todos los gastos necesarios para producirla, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente y siempre que se acrediten o justifiquen con documentación fehaciente ante el SII.

Al tenor de lo dispuesto en el número 6 del artículo 31º, toda remuneración por servicios personales de los trabajadores de la empresa, que signifique para la empresa incurrir en un gasto, se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio, constituye gasto aceptado.

- La Circular N° 88, de 25 de septiembre de 1979, señala que para el caso de las gratificaciones y participaciones voluntarias que una empresa acuerde pagar a sus trabajadores, es importante señalar que obviamente deben entenderse aquellas que no nacen de una ley, convenio, acta de avenimiento o contrato individual o colectivo, de tal modo que su origen se encuentra en una actitud unilateral de la empresa, sin que medie por ello obligación legal o contractual que la obligue al pago.

- Respecto de esta materia, el número 6 del artículo 31º, expresa claramente que las participaciones y gratificaciones voluntarias gravitan como gasto en el ejercicio en que se paguen efectivamente o en el que se contabilicen a favor de los trabajadores en forma nominada; esto es, individualizando a los beneficiarios. Por otra parte, para la aceptación como gasto es necesario que éstas cumplan con los demás requisitos que en el

mismo número 6 se señalan, como ser 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.

- Señala el contribuyente que se encuentran excluidos del pago de la "bonificación" los trabajadores **CAROCA** y **DÍAZ** quienes no son del giro operacional. **DÍAZ** desempeña labores de aseo general, lavado de materiales y otros; por su parte **CAROCA** efectúa labores de mantención de mobiliario, confección de piezas y otros.

- Dicha distinción no hace más que reafirmar los postulados de este Servicio, toda vez que si analizamos detalladamente los contratos de trabajo aportados por el contribuyente, nos encontramos con que la trabajadora **DONOSO** realiza labores en secretaría, atención público, trámites y otros. **FUENTES** efectúa funciones administrativas, **MÁRQUEZ** efectúa labores de auxiliar de laboratorio, aseo-mantención general y trámites generales. Actividades que igualmente pueden clasificarse como "no operacionales" no obstante aquello, dichos trabajadores sí percibieron la "bonificación".

- Los pagos de "bonificaciones" corresponden únicamente a los efectuados en mes de noviembre del 2007, no obstante aquello, el contribuyente no se refiere a los desembolsos de dinero efectuados en el mes de mayo del 2007.

- En la respuesta a la citación el contribuyente señala que el desembolso de dinero efectuado a alguno de sus trabajadores no corresponde a una gratificación sino que ésta es una remuneración variable, la cual no se encuentra pactada y se encuentra incorporada a los contratos de trabajos, toda vez que se trata de una cláusula tácita, por tanto incorporada al contrato de trabajo.

- Al respecto cabe tener presente que en los contratos de trabajo celebrados, el contribuyente todos los años escritura con sus trabajadores el aumento de las remuneraciones, no obstante aquello, en ninguna parte de éstos se señalan los desembolsos de dinero objeto de la presente liquidación.

- Existiendo la habitualidad de escriturar con los trabajadores las modificaciones al contrato de trabajo en materia de remuneración, estableciendo aumentos de remuneración que exceden los reajustes, no es posible presumir la existencia de una cláusula tácita que modifique o se incorpore al contrato de trabajo toda vez que éste se escritura año tras año.

- Con todo, en materia laboral la "cláusula tácita" es un beneficio a favor del trabajador que tiene por objeto entender por escriturado los beneficios que el empleador reitera en el tiempo durante la vigencia de la relación laboral, respecto de la cual el empleador no se puede beneficiar, toda vez que es del espíritu del legislador la escrituración del contrato de trabajo en protección del trabajador conforme al artículo 9° inc. 4° del Código del Trabajo.

- En resumen la existencia de una cláusula tácita en un contrato de trabajo solo puede ser exigida por el trabajador respecto de su empleador en el marco de los derechos y deberes nacidos de la existencia de una relación laboral, siendo por tanto inoponible la existencia de dicha cláusula a terceros no partícipes de la relación laboral.

- Por tanto, no es posible al contribuyente justificar los desembolsos de dinero efectuados asignando unilateralmente la calificación de remuneración no pactada, toda vez que la aplicación de una cláusula tácita le es inoponible a este Servicio.

- En razón de lo anterior, se determina que no se podrá rebajar como gasto aquellas gratificaciones voluntarias pagadas a los trabajadores que no cumplen con la condición de ser pagadas a todos los empleados de la empresa tal como esta prescrito en el artículo 31°, N° 6.

- Éstas fueron consideradas gratificaciones voluntarias dado que ésta fue la Glosa o anotación que registra en el primer folio del Libro Remuneraciones aportado. De hecho, éste indica dentro de los componentes o haberes de las remuneraciones de los empleados en el mes de septiembre del 2002 la denominación "Gratificación voluntaria", en el mes de diciembre del 2002 en el folio N° 3, en el mes diciembre se observa el concepto "Bonificación", en el folio N° 4 mes de marzo del 2003 el concepto "Asignación voluntaria".

- Estas denominaciones han sido utilizadas indistintamente. No ha sido controvertido el hecho que se hayan pagado o que estén contabilizadas, sino el que no previenen de la relación contractual pactada en cada uno de los contratos de trabajo aportados.

- Dentro de estos contratos se observan año a año reajustes o aumentos de sueldo anexos al contrato original, los que están por escrito y bajo firma del trabajador y empleador. Por tanto, existe una obligación contractual acreditada.

- En cambio en su respuesta indica que la obligación de pagar los montos observados corresponde a remuneración "tácita"; es decir, forma parte del sueldo pactado con cada una de las personas que lo reciben, como indica, no ha sido acreditado fehacientemente ante este Servicio. Uno de los requisitos copulativos para que sean aceptados como gasto.

- Por las consideraciones anteriormente expuestas, se proceden a practicar las Liquidaciones que se detallan:"

II. Improcedencia del reclamo en lo que respecta a cada una de las alegaciones de fondo del reclamante:

A. Primera alegación: Señala el reclamante en su libelo, lo que para él constituye la principal controversia con la Liquidación, de manera textual: "El problema surge desde el momento en que el Servicio de impuestos

Internos interpreta -erradamente-, que dicha remuneración es una gratificación voluntaria que, para ser rebajada como gasto, debía ser pagada a la totalidad de los trabajadores. En este caso, tal y como se expondrá en esta presentación, el criterio de generalidad que debiera ser aplicado es cumplido a cabalidad, por cuanto un 79% de los trabajadores han recibido esta remuneración variable y, por lo mismo, es dable concluir que se trata de un beneficio que es accesible al total de los trabajadores de la empresa, y no solo a algunos"

Frente a estas afirmaciones podemos señalar, desde el punto de vista de los hechos y del derecho, que:

1. Es correcta y ajustada a derecho la calificación jurídica de "*gratificación voluntaria*" de los pagos extraordinarios efectuados por la reclamante a determinados trabajadores suyos, y exclusivamente en los periodos de mayo y noviembre de 2007, que efectúa el **SERVICIO** en la Citación y en la Liquidación N° 438 de 28 de diciembre de 2010.

En efecto, de la revisión efectuada a la documentación aportada por el contribuyente, como Libro Remuneraciones, contratos de trabajos y sus modificaciones, declaraciones anuales de impuestos, se detectaron ciertas rebajas a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, consistentes, según las anotaciones y registros contables, en remuneraciones del N°6, del artículo 31º, a los cuales se le asignó la calidad de gasto tributario por el reclamante. Estas rebajas se referían -en opinión del contribuyente-, a una "*remuneración accesorio al salario mensual regular*", que les otorgó solo a 11 de sus 14 trabajadores, las que además fueron registradas en el Libro Remuneraciones, tal como lo dispone el artículo 62º del Código del Trabajo.

Ahora bien, efectivamente, como lo señala el reclamante, este **SERVICIO** ha calificado dichas "*remuneraciones accesorias*" de los periodos mayo y noviembre de 2007, como "*gratificaciones voluntarias*", de acuerdo a lo

preceptuado por la segunda parte del N° 6, del artículo 31º, de la Ley de la Renta y, por lo tanto, se ha estimado que aquéllas solo podían haber sido rebajadas de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría como gasto aceptado, en la medida que hubiesen sido repartidas a cada empleado 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 de la empresa.

Se tratan aquellas supuestas "*remuneraciones accesorias*" también llamadas en el reclamo "*remuneraciones ordinarias variables*", de "*gratificaciones voluntarias*", por así disponerlo la ley, estimarlo la Doctrina y las Circulares del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**.

Respecto, a la Ley cabe que señalar que en relación al gasto tributario llamado "*Sueldos, salarios y otras remuneraciones*" éste se encuentra regulado tanto en la ley tributaria respectiva: Ley de la Renta, como en el Código del Trabajo. Así resulta que el artículo 31º, número 6, de la Ley de la Renta, consagra en materia tributaria la posibilidad de poder rebajar como gasto aceptado: en su primera parte las Remuneraciones Obligatorias; y en su segunda parte las Participaciones y Gratificaciones Voluntarias, exigiendo en cada caso ciertos requisitos de deducibilidad, además de los requisitos que debe cumplir cualquier gasto y que se señalan en el inciso primero del artículo 31º, citado.

De esta manera, tratándose de remuneraciones obligatorias, se exige:

1. Debe tratarse de un gasto necesario para producir la renta; esto es, debe ser un gasto obligatorio e inevitable. Que sea obligatorio significa estar pactada su obligatoriedad mediante algún documento o norma legal.
2. No deben haberse rebajado en virtud del artículo 30º.

3. Deben encontrarse pagadas o adeudadas en el ejercicio comercial correspondiente

4. Deber ser acreditados o justificados en forma fehaciente ante el

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

5. Debe tratarse de servicios destinados al giro de la empresa.

6. Deben encontrarse registradas en el Libro Remuneraciones que exige llevar el Código del Trabajo, el que debe estar timbrado por el SII.

De la lectura de los requisitos anteriores, entonces, resulta claro que las supuestas "*remuneraciones ordinarias y accesorias*" pagadas a ciertos trabajadores en mayo y noviembre de 2007, por el reclamante, no constituyen remuneraciones obligatorias ni gasto tributario aceptado, pues no se encontraban pactadas en ningún documento como contratos individuales o colectivos de trabajo, o convenios colectivos, ni establecidas en alguna norma legal; solo obedecieron a la mera y arbitraria liberalidad del empleador; no fueron en caso alguno necesarias para producir la renta, además de no ser acreditadas fehacientemente ante este **SERVICIO**, por lo que no podían haber sido rebajadas como gasto de la base imponible del contribuyente, de conformidad a la primera parte del N° 6, del artículo N° 31. A contrario sensu, estos pagos efectuados en virtud de la mera liberalidad del empleador, sin fundamento en una obligación legal o contractual sino que se funda en un acto voluntario, solo podían estimarse pagos voluntarios, de acuerdo a la segunda parte del N° 6, del artículo 31º, que expresa "*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 ".

Entonces, tratándose de gratificaciones voluntarias, la ley tributaria exige, para poder deducirlas de la base imponible como gasto:

- Solo se admite la deducibilidad del gasto cuando se paguen o abonen en cuenta. Esto es, cuando efectivamente hayan sido pagadas al trabajador o se haya efectuado la anotación contable que hace el contribuyente pagador de la renta en una cuenta de activo (caja o banco) contra una cuenta de resultados (remuneraciones).

- Las gratificaciones voluntarias deben pagarse ajustadas a criterios de universalidad. Es decir, exige la ley se respete la igualdad y la generalidad, de modo de evitar la mera arbitrariedad; esto es deben establecerse en base a criterios generales y razonables como es el caso de la productividad o las cargas de familia.

Resulta entonces que efectivamente en los hechos, el reclamante pago a ciertos y determinados trabajadores suyos gratificaciones voluntarias, pero ellas no se ajustaron al Principio de Universalidad en su otorgamiento, que consagra y exige la segunda parte del N° 6, del artículo 31º, de la Ley de la Renta. En efecto, como consta de las propias declaraciones del reclamante, dichos pagos solo se efectuaron a 11 de sus 14 trabajadores; es decir, no a todos sus empleados (lo que constituiría un 79% de sus empleados).

Por otra parte, sobre las remuneraciones, el Código del Trabajo en su artículo 41-1, señala que *"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"*. De la definición legal de remuneración se infiere, según la Doctrina (Lizama, Luis. Portal Legal Publishing 2003), que para que un estipendio pueda

ser calificado de remuneración es necesario que concurren los siguientes requisitos copulativos:

- Debe tratarse de una contraprestación en dinero o de una adicional en especie avaluable en dinero.

- La contraprestación debe ser pagada por el empleador al trabajador.

- El derecho del trabajador para percibir esta contraprestación debe tener por causa el contrato de trabajo.

Cabe señalar, que en el artículo 42º, del Código del Trabajo, al establecer la estructura de la remuneración, establece cinco categorías de remuneración que el empleador puede pagar a los trabajadores por los servicios prestados: el sueldo, el sobresueldo, la comisión, la participación y la gratificación. En relación a la litis, interesa determinar lo que constituye entonces el sueldo y la gratificación en materia laboral.

El sueldo: de acuerdo al Código del Trabajo (art. 42.a) el sueldo es *"el estipendio fijo, en dinero, pagado por períodos iguales, determinados en el contrato, que recibe el trabajador por la prestación de sus servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10"*. Del precepto transcrito se infiere, según la doctrina laboral, que para que un estipendio pueda ser calificado de sueldo debe reunir las siguientes condiciones copulativas:

- Debe ser fijo, o sea, debe existir la posibilidad cierta de que el estipendio sea percibido mensualmente y que su monto y forma de pago se encuentren preestablecidos en el contrato de trabajo (dictamen DT N° 1.464/83, de 2 de abril de 1999). De esta manera, lo que caracteriza a la fijeza no es que las partes establezcan un monto fijo de dinero, sino que haya certidumbre respecto de su percepción, bastando para ello que en el contrato se establezcan los eventos que lo hacen procedente, además de su monto y forma de pago.

- Debe pagarse en dinero (en el equivalente en moneda nacional) aunque las partes podrían pactarlo en dólares, UF u otras unidades reajustables.

- Debe pagarse por períodos iguales determinados en el contrato; es decir, su pago debe efectuarse en forma periódica y regular. El pago del sueldo se debe efectuar en una unidad de tiempo que no puede exceder del mes: día, semana o quincena.

- Debe responder a la prestación de los servicios; o sea, debe reconocer como causa inmediata de su pago la ejecución del trabajo convenido, en términos tales que se entiende que cumplen esta condición todos aquellos beneficios que dicen relación con las particularidades de la respectiva prestación; por ejemplo, las establecidas en razón de la preparación técnica que exige el desempeño del cargo, el lugar en que se encuentra ubicada la faena, las condiciones físicas, climáticas o ambientales en que deba realizarse la labor, etc.

De esta manera, atendida la falta de certeza, periodicidad y regularidad en su pago y otorgamiento, además de su falta de escrituración en los contratos de trabajo de estos montos pagados por el reclamante a solo una parte de sus empleados en mayo y noviembre de 2007, resulta evidente que no ellos (sic) no corresponden al estipendio sueldo consagrado en la ley laboral y cuya deducción como gasto tributario de la renta bruta autoriza la primera parte del N°6, del artículo 31º, de la Ley de la Renta.

Así también lo ha señalado la Dirección del Trabajo, (Dictamen N° 7350/379, de 01 de diciembre de 1997, de la Dirección del Trabajo) expresando: *“Al respecto, y en lo que concierne a la Gratificación Voluntaria y Extraordinaria, de acuerdo a los antecedentes tenidos a la vista, en especial del informe de fiscalización emitido por el funcionario de la Inspección Provincial de Petorca, Sr. RAÚL A. LAVÍN MUÑOZ, se ha podido establecer que el aludido*

beneficio consiste en una suma que se le paga al trabajador los meses de septiembre y diciembre de cada año, cuyo monto asciende a un 30% del sueldo base de cada trabajador, con un mínimo garantizado de \$40.000, monto éste que se paga cuando el porcentaje del sueldo es inferior a la señalada cantidad.

Analizado el estipendio en comento a la luz de las disposiciones antes transcritas y comentadas, posible es convenir que el mismo no puede ser calificado de sueldo por cuanto no reúne los requisitos signados con los números 3 y 4, señalados con ocasión del análisis del concepto de sueldo, puesto que el mismo, no se paga en forma periódica y regular, sino sólo en los meses de septiembre y diciembre y no reconoce como causa directa la prestación de los servicios... ".

La Gratificación Legal, a su vez, conforme al Código del Trabajo (artículo 42.e) "*corresponde a la parte de las utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador*".

La gratificación legal es una remuneración anual que debe pagarse al trabajador en el evento de que se cumplan los requisitos establecidos en el Código del ramo (artículo 47º). De esta manera, constituye un beneficio mínimo e irrenunciable para el trabajador, puesto que las partes podrían convenir un sistema de gratificación en cuanto éste no sea inferior a la gratificación legal (artículo 46º del Código Tributario).

La gratificación no constituye una contraprestación directa por la prestación de los servicios del trabajador, sino que es una forma de participación en las utilidades de la empresa de carácter incierta. La ley supone que el trabajador ha contribuido con su trabajo a la producción de tales utilidades y, por ello, obliga al empleador a pagar una gratificación mínima a sus dependientes.

Los artículos 46º y siguientes del Código del Trabajo, regulan el "*sistema legal*" de gratificaciones. Respecto a los establecimientos mineros,

industriales, comerciales o agrícolas, empresas y cualesquiera otros que persigan fines de lucro, y las cooperativas que estén obligadas a llevar libros de contabilidad y que obtengan utilidades o excedentes líquidos en sus giros.

Importante es señalar que en doctrina se distingue entre gratificaciones legales, convencionales y voluntarias dependiendo del origen de éstas:

- Gratificación legal, se encuentra regulada en el artículo 47º del Código del Trabajo y es aquella originada en la ley con carácter obligatoria para ciertas y determinadas empresas siempre que concurra la existencia de utilidades o excedentes en la empresa.

- Gratificación Convencional o Contractual, es aquella pactada por las partes (trabajador y empleador) las que en ningún caso su monto podrá ser inferior a la gratificación legal, cualquiera que fuere su modalidad de cálculo. Esta gratificación se puede pactar bajo la modalidad de gratificación convencional garantizada y gratificación convencional anticipada.

Cabe tener presente que el legislador tributario expresamente efectuó la distinción entre gratificación legal, gratificación convencional y gratificación voluntaria en el artículo 31º, N° 6, del D.L. N° 824.

- Gratificación Voluntaria, es la otorgada en forma extraordinaria por el empleador como un acto de mera libertad. Se entiende la existencia de gratificación voluntaria en los siguientes casos: A) Cuando se paga cualquier suma de dinero sin existir obligación legal o contractual para hacerlo, ya sea porque no ha habido utilidades en la empresa o cuando, habiéndolas, se trata de empresas no obligadas a pagar gratificación. B) Cuando existiendo obligación legal de pagar gratificación se entrega una cantidad superior con el fin de mejorar el beneficio, sin existir obligación contractual de hacerlo.

En cualquier caso, no existe limitación alguna en cuanto al monto que puede pagarse por concepto de gratificación voluntaria, sin perjuicio que

deba darse cabal cumplimiento a las obligaciones previsionales y tributarias que afecten a dichos pagos. Así entonces, en virtud del N° 6, del artículo 31º, de la LIR (Ley de Impuesto a la Renta), solo se aceptará como gasto para la empresa que paga estas gratificaciones cuando éstas sean pagadas o abonadas en la respectiva cuenta de la contabilidad de la empresa y sean repartidas a cada trabajador, proporcionalmente a las remuneraciones, antigüedad, cargas de familiares u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

Este **SERVICIO** también ha impartido instrucciones relativas al tema de las gratificaciones; es así como en la Circular N° 88, del 25 de septiembre de 1979, sobre *"Gratificaciones y Participaciones, situación tributaria de las que otorgan las empresas"*, a señalado lo siguiente: *"1.- Para el caso de las participaciones y gratificaciones voluntarias que una empresa acuerde pagar a sus trabajadores, es importante señalar que obviamente deben entenderse aquellas que no nacen de la ley, convenio, acta de avenimiento o contrato individual o colectivo, de tal modo que su origen se encuentra en una actitud unilateral de la empresa, sin que medie para obligación legal o contractual que la obligue al pago. 2.- Respecto de esta materia, el N° 6, del artículo 31º, expresa claramente que las participaciones y gratificaciones voluntarias gravitan como gasto en el ejercicio en que se paguen efectivamente o en el que se contabilicen a favor de los trabajadores en forma nominada; esto es, individualizando a los beneficiarios. Por otra parte, para la aceptación como gasto es necesario que éstas cumplan con los demás requisitos que en el mismo N° 6, se señalan"*.

De los antecedentes anteriormente descritos es posible entender que el reclamante confunde la institución de la *"Gratificación Legal"* establecida en el artículo 46º del Código del Trabajo con la de *"Gratificación Voluntaria"*

establecida en el artículo 31º, N° 6, de la Ley de Impuesto a la Renta (numeral que hace la distinción entre gratificación legal, convencional y voluntaria).

A su vez, el reclamante señala en reiteradas ocasiones que el reclamado interpreta errónea y arbitrariamente el pago efectuado a los trabajadores calificándolo como una gratificación no obstante la ausencia de utilidades (hecho esencial según él para la existencia de gratificaciones). Este argumento del reclamante debe ser desestimado por completo ya que tal como se explica anteriormente, en estricto rigor la gratificación legal es la única que debe ser asociada a la existencia de utilidades, y además la propia ley señala que la gratificación se puede otorgar aun ante la ausencia de utilidades, o aun con prescindencia de la obtención de utilidades, como en el caso de la gratificación garantizada a todo evento. Por lo que no es efectivo, de conformidad con la ley tributaria y la ley laboral, que las gratificaciones estén únicamente relacionadas con la existencia de utilidades, ya que es perfectamente posible que ellas se otorguen sin que exista obligación legal de pagarlas, sin que existan utilidades incluso, es decir por la mera liberalidad del empleador, constituyendo en tal situación consecuentemente una remuneración-gratificación voluntaria.

Continuando con la argumentación del reclamante, éste intenta calificar el pago efectuado a los trabajadores como una remuneración y no como una gratificación, toda vez que el pago no tuvo su origen en un reparto de utilidades por parte de la empresa, sino que es una remuneración no escriturada pactada con los trabajadores.

Bajo este argumento nuevamente el reclamante incurre en error -esta vez en la calificación jurídica del desembolso efectuado- ya que por una parte niega la validez de la gratificación por no haberse calculado en base a utilidades (desconociendo la distinción entre gratificación legal y voluntaria), y por otra califica el desembolso efectuado como una remuneración en

contraposición a la gratificación (por no haberse otorgado en base a utilidades) aún cuando el ya referido artículo 42º, Letra E, del Código del Trabajo es claro en incluir las gratificaciones legales como una remuneración, siendo por tanto irrelevante la distinción entre gratificación y remuneración alegada por el contribuyente que sirven de base a su reclamo tributario.

Es claro entonces que lo pagado por el reclamante a sus trabajadores no constituye una "*remuneración accesorio*"; o sea un sueldo, ni tampoco un especie de "*bonificación*", sino que una Gratificación Voluntaria por todas la razones señaladas precedentemente, y además, y a mayor abundamiento, por carecer dicho pago de los requisitos de fijeza y periodicidad que caracterizan a la remuneración denominada sueldo; acá, en efecto, este pago solo se reiteró en dos periodos mensuales en un año comercial: mayo y noviembre del año 2007, sin tener como causa el contrato de trabajo, sin escriturarse en los contratos individuales o en contrato o convenio colectivo, sin reiteración en el tiempo y además pagado de manera parcial a ciertos trabajadores y por el mero arbitrio del empleador. De lo que resulta que el empleador solo pagó remuneraciones voluntarias consistentes en gratificaciones sin sujeción a la normativa tributaria, por lo corresponde en derecho que dicho gasto sea rechazado y se agregue a la base imponible.

2. Por otra parte en esta alegación, el propio contribuyente reconoce la calidad de gratificaciones voluntarias de los pagos que ha efectuado y que la normativa aplicable a su situación sería efectivamente la segunda parte del N° 6, del artículo 31º. En efecto, señala el contribuyente en esta alegación, que la controversia versa sobre la calificación jurídico tributaria de los pagos, sobre si trata de gratificaciones voluntarias o mas bien de remuneraciones accesorias; sin embargo, y a continuación, reconoce que la norma aplicable a la situación de esos pagos es el N° 6, del artículo 31º, pues expresa el criterio de generalidad consagrado en la norma citada él lo cumple a

cabalidad, por cuanto un 79% de sus trabajadores han recibidos dichos pagos, por lo que concluye que se trata de un beneficio que es accesible al total de los trabajadores de la empresa.

Sobre el particular cabe señalar, en todo caso, que los pagos efectuados en caso alguno cumplen con los requisitos para ser rebajados en base a la primera parte (remuneración obligatorias) ni a la segunda (gratificaciones voluntarias) del artículo 31º, N° 6, pues dichos pagos no constituyen remuneraciones obligatorias y, además, no cumplen con los requisitos para ser rebajados como gratificaciones voluntarias.

Agrega el reclamante que dichos pagos se han efectuado privilegiando lo siguiente:

- A menor remuneración mayor bonificación,
- A mayor antigüedad mayor porcentaje de bonificación.

En su opinión se trata de "*dos criterios generales y al que todos pueden optar, criterios además recurrentemente aceptados tanto en la normativa tributaria como laboral. Se ha privilegiado un fenómeno que la misma ley tributaria quiere cautelar, cual es evitar que las personas de mayor rango en una empresa tengan beneficios muy superiores a los trabajadores de la línea, salvo que se justifique razonablemente, conforme lo dispone el artículo 31º, N° 6, de la Ley de la Renta. Se ha excluido de las bonificaciones a:*

ARRIETA, la trabajadora de mayor renta y de mayor rango.

CAROCA, cuyas funciones no son del giro operacional.

DÍAZ, cuyas funciones no son del giro operacional."

No obstante lo anterior, dichos pagos de gratificaciones voluntarias, como lo fundamentaremos a continuación, no cumplen en caso alguno con criterios de generalidad y uniformidad aplicables a todos los empleados como lo exige la ley tributaria en el artículo 31º, N°6, del D.L. N° 824, y menos aun son asequibles a todos sus empleados, pues no constan en

los contratos de trabajo ni en alguna modificación posterior, por lo que si no son de conocimiento del trabajador es imposible que sean asequibles a todos ellos, demostrándose así que efectivamente estos pagos dependieron de la sola voluntad de su otorgante, el reclamante, siendo en definitiva meras gratificaciones voluntarias.

En efecto, el reclamante no precisa a qué periodo observado corresponde la aplicación del criterio de "*generalidad*" para el pago de las "*remuneraciones-gratificaciones*" ya que los periodos observados y objeto de liquidación fueron los de mayo de 2007 y noviembre de 2007, según recuadro inserto en el punto I de esta contestación, toda vez que en la justificación del periodo observado únicamente fueron nombrados los trabajadores **ARRIETA, CAROCA** y **DÍAZ**, cabe entender se refiere al mes de noviembre del 2007, ya que es en dicho mes en el cual aquellos trabajadores no recibieron la "*remuneración-gratificación*".

Bajo esta argumentación, y para desvirtuar lo expuesto por el reclamante, es necesario precisar las siguientes funciones que efectúan los 14 trabajadores:

1. **MILAGRO ARAYA MÁRQUEZ**: Presta servicios desde el 26 de septiembre de 1991, percibe una remuneración de \$ 481.503.- y efectúa labores de Analista Químico.
2. **MARÍA ARRIETA ASTORGA**: Presta servicios desde el 01 de julio de 1991, percibe una remuneración de \$1.800.000.- y efectúa labores de Directora Técnica del laboratorio.
3. **CLAUDIA BÓRQUEZ PINO**: Presta servicios desde el 01 de abril 2002, percibe una remuneración de \$188.508.- y efectúa labores de Secretaria de exclusiva confianza del empleador.
4. **RAÚL CAROCA AVALOS**: presta servicios desde el 01 de agosto 2005, percibe una remuneración de \$255.000.- y efectúa labores de

mantención de mobiliario, confección de piezas y otros según necesidades del laboratorio.

5. **MARÍA CHACANA AVALOS:** Presta servicios desde el 02 de noviembre de 1988, percibe una remuneración de \$253.139.- y efectúa labores de Auxiliar de Laboratorio.

6. **ANTONIETA DÍAZ PEÑA:** Presta servicios desde el 01 de diciembre de 2006; percibe una remuneración de \$172.000.- y efectúa labores de Aseo general, lavado de materiales y otros según las necesidades del laboratorio.

7. **ADRIANA DONOSO SOTO:** Presta servicios desde el 01 de febrero de 2007, percibe una remuneración de \$176.659.- y efectúa labores de secretaría, atención de público y tramites según las necesidades de la empresa.

8. **CARMEN FUENTES SOTO:** Presta servicios desde el 02 de mayo de 1994, percibe una remuneración de \$303.767.- y efectúa labores de Administrativo y otros según las necesidades de la empresa.

9. **ZINNIA LAMAS ANTOGNINI:** Presta servicios desde el 31 de marzo de 1990, percibe una remuneración de \$589.222.- y efectúa labores de Tecnólogo Médico

10. **SANDRA LANDAETA LANDAETA:** Presta servicios desde el 01 de abril de 2006, percibe una remuneración de \$176.659.- y efectúa labores de secretaria, atención de público, trámites y otros, según las necesidades de la empresa.

11. **MIGUEL MÁRQUEZ GARAY:** Presta servicios desde el 01 de diciembre de 2006, percibe una remuneración de \$179.990.- y efectúa labores de Aseo-mantención general, trámites generales de exclusiva confianza del empleador y otros.

12. **PATRICIA REYES NÚÑEZ:** Presta servicios desde el 02 de marzo de 1987, percibe una remuneración de \$589.222.- y efectúa labores de Tecnólogo médico y otros según las necesidades de la empresa.

13. **BEATRIZ SARRIA LERA:** Presta servicios desde el 02 de enero de 2007, percibe una remuneración de \$1.100.000.-y efectúa labores de Tecnóloga y otros según las necesidades de la empresa.

14. **MARITZA TAPIA PINO:** Presta servicios desde el 01 de diciembre de 1995, percibe una remuneración de \$163.733.- y efectúa labores de Auxiliar paramédico y otros según necesidades de la empresa.

Como expone el contribuyente tanto en el reclamo tributario, como en el escrito de respuesta a la citación, éste discriminó en base a dos factores para cumplir con el requisito de la "*generalidad*" y aquellos factores son a) La labor que efectúan y b) el Mayor Sueldo. Bajo estos supuestos, los trabajadores **ARRIETA, CAROCA** y **DÍAZ** quedaron excluidos del pago de la "*bonificación*".

Pues bien, los trabajadores **CAROCA** y **DÍAZ** fueron discriminados por el reclamante toda vez que éstos efectúan funciones que no son del giro operacional; analizados los contratos de trabajos nos encontramos que el trabajador **CAROCA** fue contratado con fecha 01 de agosto de 2005, percibe una remuneración de \$255.000.- y efectúa labores de mantención de mobiliario, confección de piezas y otros según necesidades del laboratorio; a su vez la trabajadora **DÍAZ** trabaja desde 01 de diciembre de 2006, percibe una remuneración de \$172.000.- y efectúa labores de Aseo general, lavado de materiales y otros según las necesidades del laboratorio. Y si posteriormente analizamos al trabajador **MIGUEL MÁRQUEZ GARAY** nos encontramos que él trabaja desde el 01 de diciembre de 2006; percibe una remuneración de \$179.990.- y efectúa labores de Aseo-mantención general, trámites generales de exclusiva confianza del empleador y otros.

Tras un simple análisis es posible colegir que el reclamante no cumple con el requisito de generalidad y menos con el de universalidad, puesto que incluye en el pago de la "*remuneración-gratificación*" al trabajador **MIGUEL MÁRQUEZ GARAY** quien al igual que los trabajadores **CAROCA** y **DÍAZ** efectúan funciones que no son del giro operacional.

Tampoco resulta razonable excluir del pago de la denominada "*bonificación*" a la trabajadora **ARRIETA** porque es quien recibe la mayor remuneración (\$1.800.000.-) entre todos los trabajadores de la empresa, toda vez que al excluir expresamente al trabajador con mayor remuneración, no se cumple con el criterio de generalidad ya que se estaríamos utilizando un criterio de especialidad con el solo objeto de excluir a un trabajador determinado, que en este caso sería el trabajador de mayor renta.

El no cumplimiento de los requisitos de generalidad y uniformidad queda de manifiesto con aún más claridad en los pagos efectuados durante el mes de mayo de 2007, periodo en el cual los trabajadores **ARRIETA, DÍAZ, DONOSO, MÁRQUEZ** y **SARRIA** no percibieron "*remuneración-gratificación*". Y el contribuyente ni en el escrito de respuesta a la citación ni en el reclamo tributario dio explicación a qué criterios universales o generales utilizó para excluir del pago a los trabajadores mencionados en el párrafo anterior durante el mes de mayo del 2007. Por lo que, en ausencia de una explicación que justifique por parte del reclamante el no pago de la "*remuneración-gratificación*" a los trabajadores **ARRIETA, DÍAZ, DONOSO, MÁRQUEZ** y **SARRIA**, presumiremos hipotéticamente que los criterios para discriminar son los mismos analizados anteriormente: Giro operacional y el trabajador que perciba la mayor remuneración.

Bajo estos criterios, la trabajadora **BEATRIZ SARRIA** trabaja desde el 02 de enero de 2007, percibe una remuneración de \$1.100.000.- y efectúa labores de Tecnóloga y otros según las necesidades de la empresa; la

trabajadora **ADRIANA DONOSO** trabaja desde el 01 de febrero de 2007, percibe una remuneración de \$176.659.- y efectúa labores de secretaría, atención de público y tramites según las necesidades de la empresa. Los trabajadores **ARRIETA, CAROCA, DÍAZ y MÁRQUEZ** fueron analizados anteriormente.

Con los antecedentes aportados no es posible establecer reglas de universalidad (generalidad para el reclamante) que justifiquen la exclusión de los trabajadores en el pago de la "*remuneración-gratificación*" ya que nuevamente no se cumplen los supuestos establecidos por el propio reclamante.

La trabajadora **DONOSO** efectúa labores de secretaría; si el reclamante estima que ésta no es una labor operacional no tendría por qué haberle pagado la "*remuneración-gratificación*" en el mes de Noviembre de 2007. Con todo, las trabajadoras **BÓRQUEZ** y **LANDAETA** también son secretarias y en el periodo de Mayo del 2007 sí recibieron la "*remuneración-gratificación*" en contraposición a **DONOSO**. La trabajadora **SARRIA** se desempeña como Tecnóloga, labor eminentemente operacional, no obstante aquello en Noviembre de 2007, no recibió el pago objeto del presente reclamo. Respecto de los trabajadores **ARRIETA, CAROCA, DÍAZ y MÁRQUEZ** ya nos referimos anteriormente.

Aun más: el reclamante trata de justificar su indebida rebaja de su base imponible de gratificaciones voluntarias señalando que tanto la Citación como la Liquidación confunden los conceptos de generalidad con totalidad, y que la exigencia legal al respecto se refiere a utilizar normas generales aplicables a la totalidad de la empresa y no a la totalidad de los trabajadores. Pues bien, consideramos que dichas afirmaciones del reclamante son inequívocas y sin asidero en la ley ni en las Circulares relacionadas, ya que la ley es clara y se refiere " *...u otras normas de carácter y uniformes aplicables a*

todos los empleados o a todos los obreros de la empresa", y como se ve, no se refiere a la empresa. Por su parte tanto la Circular 88 de 1979 como la Circular 40 del año 2001, refieren a los trabajadores. De tal manera que es claro que lo se exige en materia tributaria para poder rebajar como gasto las gratificaciones voluntarias es que ellas se paguen en relación a normas de carácter general y uniformes aplicables a todos los empleados de la empresa.

En conclusión, la engorrosa distinción entre generalidad, universalidad y totalidad que efectuada (sic) por el reclamante resulta del todo inoficiosa ya que bajo ningún supuesto se cumple con los requisitos establecidos en el artículo 31º, N° 6, de la Ley de Renta.

B) Segunda alegación: Señala asimismo el reclamante que los pagos efectuados en los meses de mayo y noviembre de 2007 a parte de sus trabajadores, en realidad corresponden a una *"Remuneración ordinaria y variable"*, que debe ser analizada conforme a la ley laboral, y no a gratificaciones voluntarias por tener directa relación con la utilidades, y a que dichas remuneraciones las denominó en las liquidaciones de sueldo como una *"Bonificación"*,

Frente a estas afirmaciones podemos señalar, desde el punto de vista de los hechos y del derecho, que:

Pues bien, lo anteriormente expuesto por el reclamante, a la luz de la ley laboral y tributaria no es efectivo ya que como lo señalamos anteriormente, el Código del Trabajo, en su artículo 41º-1 define la remuneración señalando *"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"*, y a su vez, en el artículo 71º, se refiere a las remuneraciones variables, indicando: *"Se entenderá por remuneraciones variables los tratos, comisiones, primas y otras que con arreglo al contrato de trabajo impliquen la posibilidad de que el*

resultado mensual total no sea constante entre uno y otro mes", de lo que resulta que la denominada remuneración variable se caracteriza por estar establecida en el contrato de trabajo donde deben especificarse las circunstancias que harán que se devengue dicha remuneración para el trabajador, y el propio Ord. 3262/066, de 05 de agosto de 2008, de la Dirección del Trabajo, citado por el reclamante en este punto, expresa: "*Como es dable apreciar, los ejemplos propuestos por el legislador en la norma antes transcrita, autorizan para sostener que lo que caracteriza a una remuneración variable es que su pago queda subordinado al acaecimiento de determinados supuestos condicionantes que pueden ocurrir o no, o cuya magnitud es imprevisible, lo que en definitiva implica que el monto mensual total no sea constante entre un mes y otro*"; o sea, el mismo oficio de la Dirección del Trabajo que sirve de fundamento al reclamo, señala algo contrario a lo que indica el reclamante, pues señala que los supuestos condicionantes de la remuneración variable pueden ocurrir o no, o bien su magnitud ser imprevisible; pero acá estos pagos están sujetos según el reclamante a criterios generales respecto de los cuales hay certeza de su acaecimiento, como la antigüedad o las características del cargo, y su magnitud no es imprevisible, pues dependen de la mera voluntad del empleador, como ocurre con una comisión por ejemplo, por lo que dichos pagos en nada se acercan al concepto de remuneración variable definido en la ley laboral.

Sí estamos de acuerdo con el reclamante en que estos pagos son una forma de remuneración, aquella denominada gratificación y específicamente la voluntaria que establece el N° 6, del artículo 31º, de la Ley de Renta, pero que a contrario de lo que sostiene el reclamante, no se relaciona con la existencia o no de utilidades en la empresa, como sí lo hace la gratificación legal, sino que con la existencia de un pago efectuado por la mera liberalidad del empleador y sin que medie para ello obligación legal o

contractual de la obligación de pago, por no encontrarse establecida en los contratos de trabajo de manera expresa ni de manera tácita.

Tampoco corresponden estos pagos al concepto de "Bono" o "Bonificación", pues la propia Dirección del Trabajo, en su sitio web, ha señalado que: *"El concepto de bono responde a una secuencia específica y determinada de la prestación de servicios, como por ejemplo, el estímulo a la productividad, a la asistencia, a la eficiencia, a la puntualidad etc. De esta forma, si se quiere incentivar un aspecto de la relación laboral las partes son libres para convenir el pago de un determinado monto que se encuentren condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos que las mismas partes fijan, de manera que cumpliéndose los requisitos se devenga el bono"*, y acá estos pagos, como ya lo señaláramos, no están sujetos al cumplimiento de ciertos requisitos relacionados con un aspecto de la relación laboral, sino a condiciones que dependieron en un momento determinado al mero capricho o sola voluntad del empleador (antigüedad, características del cargo: empleados relacionados o no con el giro operacional, monto de la remuneración) sin base contractual o legal; no hay en ellos un acuerdo entre las partes, ni uniformidad en su otorgamiento y en consecuencia no son obligatorios.

En definitiva, los pagos realizados por el reclamante a una parte de sus trabajadores en mayo y noviembre de 2007, no constituyen remuneraciones variables, ni menos aun *"bonificación variable"*, por no cumplir con las características que la ley laboral señala, y sí participan de la naturaleza jurídica de gratificaciones voluntarias.

C) Tercera alegación: Señala el reclamante en su libelo que el *"pago esporádico"* de esta supuesta *"remuneración variable"*, se ha pactado desde los inicios de su empresa, en función del desempeño de los trabajadores, su remuneración y su antigüedad, y que si bien no ha sido pactada de manera textual en los contrato de trabajo, se debe recordar que en materia laboral

opera la institución denominada "Cláusula Tácita"; es decir, se entenderá que aquellas remuneraciones que sean pagadas por el empleador, aun cuando no estén incorporadas expresamente en el contrato, se deben entender que sí lo están.

Frente a estas afirmaciones podemos señalar, desde el punto de vista de los hechos y del derecho, que:

Sobre el particular, nuevamente debemos señalar que tal alegación del reclamante es absolutamente errada e improcedente en relación los pagos (sic) por el efectuados a parte de sus empleados, pues si bien, podemos concordar respecto de los alcances de la denominada "cláusula tácita", no obstante estimar que el reclamante la explica de una manera parcial como lo indicaremos más adelante, que consagra el derecho laboral en los contrato individuales de trabajo, desestimamos que ella pueda tener lugar en cuanto al pago de las gratificaciones voluntarias, objeto de esta litis.

En efecto, según el artículo 9º, del Código del Trabajo *"el contrato de trabajo es de carácter consensual"*. Y sobre esta característica del contrato de trabajo ha sostenido la Dirección del Trabajo: *"De la precitada norma legal se infiere que el contrato de trabajo es consensual, esto es que se perfecciona por el mero consentimiento o acuerdo de voluntades de las partes, con prescindencia de otras exigencias formales o materiales para su validez. Como consecuencia de que el contrato de trabajo es consensual, deben entenderse incorporadas a él no sólo las estipulaciones que se hayan consignado por escrito, sino también aquellas no escritas en el documento respectivo, pero que emanan del acuerdo de voluntades de las partes contratantes, manifestado en forma libre y espontánea, consentimiento éste que es de la esencia del contrato y, por ende, requisito de existencia y validez del mismo. Ahora bien, la jurisprudencia administrativa de este Servicio reiteradamente ha precisado que la formación del consentimiento puede emanar tanto de una manifestación*

expresa de voluntad, como de una tácita, salvo aquellos casos en que la ley, por razones de seguridad jurídica exija que opere la primera de dichas vías. Preciado lo anterior, es necesario señalar que la manifestación tácita a que se ha hecho alusión precedentemente está constituida por la aplicación reiterada en el tiempo de determinadas prácticas de trabajo o por el otorgamiento y goce de beneficios con el asentamiento de ambas partes, lo que determina la existencia de cláusulas tácitas que se agregan a las que en forma escrita configuran el contrato de trabajo. Acorde a todo lo expresado, es posible, concluir entonces, que una relación laboral expresada a través de un contrato escriturado, no solo queda enmarcada por las estipulaciones del mismo, sino que también deben entenderse como cláusulas incorporadas a éste, las que derivan de la reiteración del pago de determinados beneficios o de prácticas relativas a funciones, jornadas, etc. que si bien no fueron contempladas en las estipulaciones escritas, han sido constantemente aplicadas por las partes durante un lapso prolongado, con anuencia diaria o periódica de las mismas, configurando así un consentimiento tácito entre ellas, el cual determina, a su vez, la existencia de una cláusula tácita que debe entenderse integrante del respectivo contrato de trabajo". (Dictamen N° 3524/68 de 7 de agosto del 2006 de la Dirección del Trabajo.)

Del mismo modo, se ha entendido que las cláusulas estipuladas en el contrato de trabajo pueden ser complementadas o modificadas por la aplicación práctica que las partes hagan de ellas, en virtud de la "regla de la conducta".

Entonces se ha estimado por la Doctrina y la Jurisprudencia que la manifestación tácita está constituida por la aplicación reiterada en el tiempo de determinadas prácticas de trabajo o por el otorgamiento y goce de beneficios con aquiescencia de ambas partes, que lleva a la existencia de cláusulas tácitas

que se agregan a las que en forma escrita configuran el contrato de trabajo. El concepto de cláusulas tácitas se refiere, en efecto, a este tipo de situaciones que se presentan dentro de la cotidianidad de una relación laboral, donde a partir de la conducta reiterada en el tiempo de las partes se puede desprender la intencionalidad de modificar o incorporar nuevos beneficios tácitamente al contrato. Los requisitos que ha establecido la jurisprudencia administrativa para que se configure una cláusula tácita son: en primer lugar que la conducta se reitere en el tiempo. Además, se debe inferir del comportamiento de las partes que ambas conocían la modificación del contrato y que estaban de acuerdo con ellas; por último, se establece una limitación que dicha cláusula no puede referirse a una materia que sea de orden público ni a aquellos casos en los que el legislador ha establecido que las modificaciones sean expresas.

Y ciertamente, por el "*Principio de la Realidad*", que rige en materia laboral, debemos entender que siempre primarán dentro del contrato de trabajo aquellas cláusulas que se den en la realidad por sobre lo que indique el contrato escrito.

De lo que resulta evidente entonces que estos pagos de gratificaciones voluntarias efectuados el reclamante a solo una parte de sus trabajadores, en base a criterios especiales, parciales y antojadizos, en los únicos periodos de mayo y noviembre del año 2007, no satisfacen las exigencias de la Cláusula Tácita, pues no hay una reiteración prolongada de la conducta, ya sea en los meses siguientes o en otros meses, o bien en otros años y en los mismos periodos y por los mismo montos; más aun en el periodo de noviembre los trabajadores beneficiados fueron distintos de los beneficiados en mayo. Solo se efectuó la conducta respecto de ciertos trabajadores en una oportunidad. Si bien hay una aceptación de la conducta por parte del empleado, ello resulta lógico, por cuanto se le mejoraron las remuneraciones voluntariamente por su empleador, pero dicha aceptación no alcanza para

entender que se han modificado por ello los contratos individuales de trabajo de forma tacita, pues dicho aumento en las remuneraciones no volvió a tener lugar posteriormente. Lo anterior se ve ratificado aun más, al considerar que la totalidad de los contratos de trabajos aportados por el reclamante en el proceso de auditoría presentan modificaciones o actualizaciones en materia de remuneración, posteriores a la fecha de los pagos contenidos en la supuesta "*cláusula tacita*", por lo que existiendo la habitualidad en escriturar las modificaciones en materia de remuneración, nada hace presumir la existencia de dicha cláusula.

Además, cabe tener presente que la referida cláusula tácita como manifestación del Principio de la Supremacía de la Realidad es un beneficio a favor del trabajador respecto del empleador, en el marco de los derechos y deberes nacidos de la relación laboral, toda vez que el legislador laboral quiere privilegiar la escrituración del contrato de trabajo en armonía con lo dispuesto en el artículo 9°, inciso 4, del Código del Trabajo, siendo inoponible la existencia de dicha cláusula a terceros no partícipes de la relación laboral. El único sujeto facultado para alegar su existencia es el trabajador; más aún, el reconocimiento o declaración de la cláusula tacita corresponde al Juez competente, que para el caso concreto sería el Juez del Trabajo, por lo que el Juez Tributario difícilmente podría regular relaciones existentes entre trabajadores y empleadores ya que no es materia de su competencia.

Reconocer la existencia de la cláusula tacita por parte de terceros no partícipes en la relación laboral atentaría contra la teoría general de las obligaciones y el cumplimiento de éstas, toda vez que sería una cláusula de común recurrencia, a objeto de burlar los derechos de los acreedores, por lo que la existencia de una supuesta cláusula tácita no le es oponible a terceros no partícipes de una relación laboral, por lo que en ultimo término, de existir dicha cláusula, ella no podría alegarse en sede tributaria, considerando que en

esta sede los gastos deben ser acreditados con documentación fehaciente, dado que el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto del gasto con los medios probatorios que disponga, pudiendo el **SERVICIO** impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaran fehacientes, y que en el caso de del artículo 31º, N°6, de la Ley de la Renta, correspondería a los contratos individuales o colectivos de trabajo y Libro Remuneraciones.

De esta manera, resulta que el empleador puede voluntariamente pagar una gratificación a los trabajadores. Se trata de un acto de mera liberalidad, que no tiene su fundamento en una obligación contractual o legal, sino que se funda en un acto voluntario. y de acuerdo a la propia ley solo se admite la deducibilidad del gasto cuando se "*paguen*" o "*abonen en cuenta*". Estas remuneraciones sólo pueden ser deducidas de la renta líquida imponible una vez que han sido pagadas o abonadas en cuenta. Además, estas remuneraciones deben pagarse ajustadas a criterios de universalidad, criterios generales y razonables como es el caso de la productividad, cargas de familia, etc.

Por lo que no constó, ni consta a ese **SERVICIO**, que efectivamente dichas circunstancias sean políticas generales de la empresa reclamante, y menos aun que se trate de un gasto necesario, obligatorio e inevitable para producir la renta.

En consecuencia y por todos los motivos anteriormente expuestos, no cabe sino estimar como no ajustada a derecho la rebaja de la renta líquida imponible de los pagos voluntarios efectuados por la reclamante a determinados empleados en los periodos de mayo y noviembre del año 2007, constituyendo en conformidad a las liquidaciones reclamadas un gasto rechazado.

Por tanto, en mérito de lo expuesto, de las disposiciones legales citadas y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 132º del Código Tributario y

demás normas legales pertinentes, pide tener por evacuado traslado respecto del reclamo tributario interpuesto en contra de la Liquidación 438, de fecha 28 de diciembre de 2010, por don **MARCELO MORETIC CADEMARTORI** en representación de **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LIMITADA**, antes individualizados, solicitando desde ya se confirme la actuación reclamada, desechando en consecuencia en todas sus partes el reclamo de autos, disponiendo el giro de los impuestos adeudados más intereses y multas, con expresa condena en costas.

LOS ANTECEDENTES DEL PROCESO:

A fs. 93, se ordena subsanar las omisiones al reclamo, lo que se cumple a fs. 95, y se tiene por cumplido a fs. 128.

A fs. 128 se confiere traslado del reclamo.

A fs. 269 se tiene por contestado el reclamo.

A fs. 271 se recibe la causa a prueba.

A fs. 274 lista de testigos de la reclamada, la que se provee a fs. 275.

A fs. 277 lista de testigos de la reclamante, la que se provee a fs. 278.

A fs. 280 carta certificada devuelta, la que se tiene por acompañada a fs. 281.

A fs. 283, solicitud de absolución de posiciones de la reclamada, la que se acoge a fs. 285.

A fs. 289 y 290 escritos delega poder de la reclamante, los cuales se proveen a fs. 291 y 301.

A fs. 291 acta audiencia testimonial de la reclamante.

A fs. 299 reposición de la reclamante a resolución de fs. 299, la que se rechaza a fs. 303.

A fs. 305 acta testimonial de la reclamada.

A fs. 313 certificación de no presentación de reclamante a la primera citación de absolución de posiciones.

A fs. 314 reclamada se desiste de diligencia de absolución, la que se tiene por desistida a fs. 315.

A fs. 317 escrito "*téngase presente*" de la reclamante, el que se provee a fs. 325.

A fs. 327 escrito "*téngase presente*" de la reclamada, el que se provee a fs. 337.

A fs. 339, solicitud de la reclamante, proveída a fs. 340.

A fs. 342 se traen los autos para fallo y se ordena medida para mejor resolver, la que es cumplida por la reclamante a fs. 344 y se provee a fs. 346.

LOS DOCUMENTOS SIGUIENTES:

A fs. 12 a 39, liquidaciones de remuneraciones de trabajadores de la empresa **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LTDA.** de mayo y noviembre de 2007; a fs. 40-67 y 222-264, contratos de trabajo de empresa **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LTDA.** de fechas 2 de enero de 2007, 1 de febrero de 2007; 1 de diciembre de 1995; 2 de marzo de 1987; 26 de septiembre de 1991; 1 de julio de 1991; 1 de abril de 2002; 1 de agosto de 2005; 2 de noviembre de 1988; 1 de diciembre de 2006; 2 de mayo de 1994; 31 de marzo de 1990; 1 de abril de 2006, y 1 de diciembre de 2006; a fs. 68-89 y 200-221, copia de libro de remuneraciones enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007; a fs. 90, mandato judicial por escritura pública de 11 de noviembre de 2010; a fs. 97, acta de notificación N° 00594, de 29 de diciembre de 2010; a fs. 98 Liquidación N° 438, de 28 de diciembre de 2010; a fs. 99, Monto de diferencias detectadas al reclamante, F 3305; a fs. 109 y 162, acta de notificación N° 00455, de 28 de octubre de 2010; a fs. 110 y 161, citación N° 48, de 28 de octubre de 2010; a fs.

111 y 265, monto de diferencias detectadas; a fs. 115, Formulario 22 de **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LTDA.** AT 2008; a fs. 117 y 190, contestación de citación a la reclamante de 10 de diciembre de 2010; a fs. 123 y 196 Balance Tributario (a ocho columnas) de la reclamante, de diciembre de 2007; a fs. 127, certificación de custodia de la Sra. Secretaria Tributaria; a fs. 155, notificación N° 037, de 19 de mayo de 2010 y su anexo; a fs. 157 acta de recepción/entrega de documentación de 28 de mayo; a fs. 158, acta de recepción/entrega de documentación de 15 de junio; a fs. 159, acta de recepción/entrega de documentación, de 8 de octubre, todas del año 2010; a fs. 160, constancia de notificación por cédula de 5 de octubre de 2010; a fs. 163, Resolución N° 1835, de 22 de noviembre de 2010; a fs. 164, notificación N° 00464, de 22 de noviembre de 2010; a fs. 165 y 166, Formulario 22 de **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LTDA.** AT 2007; a fs. 167 y 168, Formulario 22 de la reclamante, AT 2008; a fs. 169, Formulario 22 de la reclamante, AT 2009; a fs. 170, circular N° 88 del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**, de 25 de septiembre 1979; a fs. 174, Dictamen N° 3524, de la Dirección del Trabajo, de 7 de agosto de 2006; a fs. 176, Ord. N° 7350/379, de la Dirección del Trabajo, de 1 de diciembre de 1997; a fs. 187, Resolución N° 1434, del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**, de 30 de diciembre de 2008; a fs. 188, solicitud de prórroga del reclamante del 22 de noviembre de 2010; a fs. 198, Balance Tributario (a ocho columnas) de la reclamante, de diciembre de 2008; a fs. 273, comprobante envío de carta certificada de 3 de mayo de 2011; a fs. 284, testimonio de custodia del pliego de posiciones; a fs. 288, acta de notificación de receptora doña **IRMA CAYO FERREIRA.**

CONSIDERANDO:

1.- Que a fs. 1, comparece don **MARCELO MORETIC CADEMARTORI**, en representación de su cliente **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO**, ambos ya antes individualizados, quien reclama de la

liquidación N° 438, de fecha 28 de octubre del 2010, cuya copia rola a fs. 98, de la Dirección de Fiscalización de la Primera Dirección Regional del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** de Iquique, por el que se determinan diferencias de impuestos a la reclamante, notificada mediante Acta de Notificación N° 00594, de fecha 29 de diciembre de 2010, que rola a fs. 97, todo ello conforme a las consideraciones de hecho y de derecho ya antes referidas y a las cuales nos damos por remitidos en aras de la brevedad.

2.- Que a fs. 130 comparece doña **LEYGO CHANG CHONG**, **DIRECTORA REGIONAL** de la **PRIMERA DIRECCIÓN REGIONAL** del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS** de Iquique, ambos ya antes individualizados, quien contesta el reclamo interpuesto, solicitando el rechazo del mismo en conformidad a las consideraciones de hecho y de derecho ya referidas y a las cuales nos damos por remitidos en aras de la brevedad.

3.- Que a fs. 291 y siguientes corren dichos de los testigos ofrecidos por la "reclamante"; en primer lugar dichos de doña **MARÍA ANGÉLICA ARRIETA ASTORGA**, quien previamente juramentada y al tenor de los puntos de prueba fijados en autos, expone a fs. 271:

AL PUNTO N° 1:

RESPUESTA: en las liquidaciones de sueldo, se lleva una gratificación que se paga cuatro veces al año y una bonificación variable que se paga dos veces en el año; eso lo sé por cuanto mi cargo es de Director Técnico en el Laboratorio Clinicum de Iquique, y mi función es que ese bono, que es variable, depende en mi caso calificar al personal según desempeño, la remuneración de cada uno de ellos y el tiempo que llevan en la empresa; lo más importante es el desempeño en la parte operacional de la empresa. Esta bonificación no tiene nada que ver con las utilidades de la empresa; en la empresa hay 14 trabajadores y esta bonificación se paga desde el comienzo de funcionamiento de la empresa.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿si esta bonificación se encuentra estipulada en los contratos de trabajo respectivo? En este acto se le exhiben los referidos contratos.

RESPUESTA: realmente no lo sé.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿cuál sería el criterio que utiliza la empresa para entregar esta bonificación?

RESPUESTA: el criterio es de acuerdo al desempeño del funcionario; la remuneración en cuanto a que el que gana menos obtiene una mayor bonificación; los años en la empresa y la parte operacional en la que está involucrado. En las liquidaciones de sueldo viene la parte de la bonificación que se les entrega a los trabajadores.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si usted era la trabajadora que en los períodos cuestionados, que son mayo y noviembre del año 2007, percibía la mayor remuneración y si obtuvo bonificación?

RESPUESTA: sí, yo soy la que percibí la mayor remuneración pero no obtuve bonificación.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿en relación a los criterios antes mencionados por usted, si tenía derecho a recibir la bonificación?

RESPUESTA: yo estoy casada con uno de los dueños, uno de los socios de la empresa; entonces no voy a recibir bonificación.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si los criterios anteriormente señalados por usted fueron o son conocidos de todos los trabajadores de la empresa por constar en los contratos individuales o colectivos de trabajo?

RESPUESTA: sí son conocidos por todos los trabajadores, al firmar su contrato de trabajo, pero no me consta que estén en el contrato, pero sí que todos los saben.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿cuándo se paga esta bonificación?

RESPUESTA: no hay fechas fijas, pero aproximadamente a mediados de año y a fin de año.

AL PUNTO N° 2:

RESPUESTA: estas sumas son bonificaciones que no tienen nada que ver, como había dicho antes, ni con las utilidades de la empresa ni con gratificaciones.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿a quiénes se les paga esta bonificación?

RESPUESTA: esta bonificación se les paga a la gente que está directamente relacionada con la parte operacional de la empresa.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿qué porcentaje de los trabajadores de la empresa son los que trabajan en la parte operacional de la empresa?

RESPUESTA: como el 90%.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si los requisitos que mencionó en el punto N° 1 anterior, son los mismos que se aplican a las bonificaciones que ha contestado a este punto de prueba?

RESPUESTA: sí, son los mismos requisitos.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si estos pagos que efectuó la empresa es obligatorio pagarlos?

RESPUESTA: no son obligatorios.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿en relación a la pregunta anterior, son voluntarios entonces?

RESPUESTA: no lo sé, porque yo no veo la parte de los pagos.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga, respecto a su respuesta a la última repregunta de este punto ¿cuáles son las

oportunidades en que se aplican los requisitos y los montos en que se aplican los requisitos?

RESPUESTA: las oportunidades son de acuerdo al desempeño del personal que yo evaluó; se pagan dos veces al año y los montos van de acuerdo a la remuneración que tienen; a mayor remuneración, menos bonificación y viceversa.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿a qué porcentaje de la parte no operacional se le otorgan estas sumas o montos cuestionados y si recuerda su nombre?

RESPUESTA: a esa parte no operacional, no se le otorgan estas sumas, y las personas a las cuales no se les otorgó esta bonificación fueron una personas que es la que repara cosas en el laboratorio de apellido **CAROCA** y la otra es la que hacía aseo de nombre **ANTONIETA DÍAZ**; ambos trabajaban en esos períodos medio día.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si puede definir qué son funciones “operacionales” y “no operacionales”?

RESPUESTA: para mí, en concepto de desempeño operacional de los funcionarios éste tiene que ver con los que están involucrados en la parte activa de la empresa, en los procesos de laboratorio de la empresa. Y los no operacionales, por ejemplo, una persona que repara los muebles y la que hace el aseo.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿qué funciones prestaba en la empresa el trabajador **MIGUEL MÁRQUEZ GARAY**?

RESPUESTA: él llevaba la parte de cobranza de todo lo que es bonos de **ISAPRES**, los copagos, la parte bancaria; esta función es operacional.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si en mayo y noviembre del año 2007, se pagó estas sumas liquidadas al trabajador **MIGUEL MÁRQUEZ GARAY**?

RESPUESTA: no lo recuerdo ahora.

En este acto se le exhiben las liquidaciones de esos meses a fs. 14 y 36.

RESPUESTA: la liquidación de noviembre de 2007, sí está una bonificación. No así en mayo del 2007.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si la labor de secretaría es operacional; en caso afirmativo, señalar si la trabajadora **DONOSO** percibió estas sumas en mayo y noviembre de 2007?

RESPUESTA: la labor de secretaría, sí es operacional, y no recuerdo lo segundo.

En este acto se le exhiben las liquidaciones de esos meses a fs. 18 y 33.

RESPUESTA: la liquidación de noviembre de 2007, sí está una bonificación. No así en mayo del 2007.

A fs. 294, dichos del testigo don **MARCO ANTONIO ROMERO MUÑOZ**, quien previamente juramentado y al tenor de los puntos de prueba fijados a fojas 271 expone:

AL PUNTO N° 1:

RESPUESTA: estas sumas son bonificaciones de las cuales yo participé en el proceso de pago, pero el origen de ellas no están en mí, sino que tienen su origen en los propietarios, socios de **CLINICUM**, quienes deciden pagarla. Los criterios para pagarla le corresponden a los dueños y no sé cuáles son esos criterios por cuanto no participo de ellos. En esa época yo pagaba y participaba del proceso del pago las remuneraciones; no soy empleado de la empresa **CLINICUM**; no tengo vínculos laboral con el **CLINICUM**; sólo estaba

pagando las remuneraciones por 15 a 20 minutos allí. Este poco tiempo se debe al buen ambiente laboral, no se da el caso de reclamos como para que demore más tiempo.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿si recuerda si el pago de la bonificación se efectúa a todos los trabajadores de la empresa o sólo a algunos?

RESPUESTA: la verdad no estoy muy seguro, pero me parece que a la mayoría.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿a qué tipo de trabajador se pagaba esta bonificación?

RESPUESTA: en general a la gente de operaciones la que estaba en más contacto con la parte técnica y de atención de público.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿a qué porcentaje de trabajadores se le pagó esta bonificación en mayo y noviembre de 2007?

RESPUESTA: como dije anteriormente la mayoría, pero no puedo precisar quién no recibió bonificación.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si la bonificación se encontraba consignada en las liquidaciones de sueldo en esos meses?

RESPUESTA: cuando se otorgaba ese dinero, se otorgaba bajo ese concepto y efectivamente ese concepto aparece en la liquidación; lo sé porque yo pagaba y daba la liquidación y los trabajadores la firmaban, previa lectura.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si en mayo y noviembre de 2007, cuando pagó, le preguntaron los trabajadores qué significaba el ítem bonificación?

RESPUESTA: la verdad que no hicieron consultas técnicas, sino que en la misma liquidación se indicaba la bonificación.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si sabe si esta bonificación dice relación con las utilidades de la empresa?

RESPUESTA: no, jamás se me habló que tuvieran relación con las utilidades de la empresa, sino que fui instruido para pagar una bonificación de "X" monto.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si puede decir si lo sabe, si estos pagos constaban en los contratos individuales o colectivos de trabajo?

RESPUESTA: no constaban.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si estos pagos eran obligatorios para la empresa?

RESPUESTA: en realidad no eran obligatorias, porque el empleador no se obligaba en un documento y el contrato no hablaba de ello y tampoco verbalmente.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si sabe los montos de estos pagos y las oportunidades en que se pagaban?

RESPUESTA: los montos a estas alturas no los puedo precisar, pero sé que se pagaron y las oportunidades, creo que no menos de una ni más de dos, podría ser dentro de un año.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿previa exhibición de documento de fs. 13, si consta en ella el ítem "*bonificación*" en dicha liquidación de sueldo de mayo de 2007?

RESPUESTA: al centro izquierdo aparece la palabra "*bonificación*" de mayo de 2007.

AL PUNTO N° 2:

RESPUESTA: no son gratificaciones, son bonificaciones y creo que alguna vez se otorgó una compensación, fijadas por el empleador. Lo sé porque la única gratificación legal que allí se pagaba era trimestralmente.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si estas bonificaciones que señala no ser gratificaciones, dicen relación con las utilidades de la empresa?

RESPUESTA: no, no tienen relación con las utilidades.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿en relación a su respuesta al punto N° 2, si lo sabe, el concepto de bonificación, en caso afirmativo, que señale los requisitos legales para concederlo?

RESPUESTA: hasta donde yo sé, no existiría obligación como para hablar de requisito legal; si el empleador quiere entregar la bonificación, la otorga. Por ende, no hay mayor obligación de su parte, a mi juicio. Yo solamente pagaba esas sumas.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si sabe si los trabajadores de la empresa tenían conocimiento de los requisitos para recibir esas sumas de dinero?

RESPUESTA: yo creo que no podría hablar de requisitos, puesto que insisto, son sumas que me informaba el empleador para pagarlas, y si alguno no la recibió, nunca supe que hubiese reclamado por ello.

A fs. 296, dichos del testigo don **RENÉ SALAS PALACIOS**, quien previamente juramentado y al tenor de los puntos de prueba fijados a fojas 271 expone:

AL PUNTO N° 1:

RESPUESTA: en este caso, se trata de remuneraciones variables, de todas maneras, y que eso como política general de la empresa se cancelan dos veces en el año, en períodos diferentes, pero son como digo, remuneraciones variables y que depende de acuerdo al criterio que establece la jefatura de por qué se pagan esos bonos. Es decir, hay ciertos criterios que se utilizan para la determinación de los mismos, en que se destacan: la antigüedad; la productividad, que en este caso está relacionado con la gestión

de las personas y también con la asistencia y puntualidad. Eso lo sé por información que recibí directamente de la jefatura; yo soy el contador externo de la empresa **CLINICUM** de Iquique, eso involucra este tema. Estas sumas no tienen nada que ver con respecto a las utilidades de la empresa, ya que son bonificaciones o bonos extraordinarios que no inciden de ninguna en los resultados de la empresa.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿cuál era el porcentaje de trabajadores en la empresa que recibían esta remuneración variable?

RESPUESTA: la gran mayoría; debe ser alrededor del 79% y el 80%.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿a qué tipo de trabajadores se les pagaba estas remuneraciones; si existe alguna diferenciación o categorización?

RESPUESTA: fundamentalmente a la gente que está directamente relacionada con la operación de la empresa; ellos son los que se les pagaba este bono extraordinario o remuneración variable, para la cual se le consideraba, tal como dije anteriormente, el sueldo, o sea, a menor sueldo, mayor bono; a mayor antigüedad, mayor bono. Eso significa que quedaban excluidos de esta bonificación, las personas que no participaban directamente en el proceso productivo de la empresa.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿dónde consta los requisitos para el pago de estas remuneraciones extraordinarias que ha señalado?

RESPUESTA: esto lo fija directamente la jefatura directa, la que participaba directamente en la gestión de la empresa; ella es la que determinaba los requisitos para el pago de esta bonificación.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si estas remuneraciones extraordinarias se consignaban en las liquidaciones de sueldo, o en los contratos individuales o colectivos?

RESPUESTA: en primer lugar, no estaban registrados en los contratos individuales, y para poder ser consideradas como gasto, deberían estar consignadas en el libro de remuneraciones y en la cual efectivamente así aparecía. Además, aparecían en las liquidaciones de sueldo de cada uno de los trabajadores involucrados o beneficiados, y se pagaban las imposiciones correspondientes a esas remuneraciones variables.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si los criterios o requisitos para el pago de estas remuneraciones variables eran conocidos por los trabajadores y si estos criterios han ido variando en el tiempo?

RESPUESTA: desconozco si los criterios o requisitos eran conocidos por los trabajadores, pero sí se les mencionaba que iban a recibir una remuneración variable al comienzo del contrato, al momento de firmarlos. Los criterios para pagar estas remuneraciones son los mismos de antes, no han variado y se pagan desde hace mucho tiempo, será unos 15 años a la fecha.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si el pago de estas supuestas "*remuneraciones variables*", era obligatorio para la empresa?

RESPUESTA: del momento que se le mencionaba al trabajador que lo iba a recibir, se supone que se lo iban a pagar.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si los requisitos para acceder a estas "*remuneraciones variables*" de la que ha hablado, constaban en las liquidaciones u otro documento escrito?

RESPUESTA: los requisitos nunca constaban en documento escrito; lo único que aparecía en la liquidación es una glosa que identificaba el nombre del ítem.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si la empresa **CLINICUM**, tiene la costumbre de escriturar las modificaciones a los contratos individuales de trabajo?

RESPUESTA: sí, tiene como norma actualizar las remuneraciones vigentes y dejarlas establecidas en el reverso del contrato en la cual firma el trabajador y el empleador, en el cual se deja la constancia de la modificación de la renta a contar de la fecha que sucede.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si el criterio de productividad que usted señaló se aplica a todos los trabajadores de la empresa y quién determina este criterio?

RESPUESTA: no se le aplica a todos los trabajadores, tal como lo dije anteriormente, ya que existen trabajadores que no están relacionados con la gestión misma de la empresa, y quien determina si se cumple este criterio es la gerenta técnica del **CLINICUM**, doña **MARÍA ANGÉLICA ARRIETA**, que además ella no recibe esta remuneración variable.

CONTRAINTERROGADO el testigo: para que diga ¿en relación a lo anteriormente señalado de la gestión misma de la empresa, para que diga si las labores de secretaria y tecnólogos médicos, están referidos a dicha gestión?

RESPUESTA: efectivamente, para el caso de la parte secretarial, ellas están involucradas directamente con el proceso, ya que son las personas que emiten los bonos de atención de los pacientes, y en el caso de los tecnólogos, ellos participan directamente en la elaboración de los resultados de los exámenes.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si las trabajadoras señoras **DONOSO** y **SARRÍA** (tecnólogo médico), percibieron estas “*remuneración variable*” en mayo y noviembre de 2007?

RESPUESTA: realmente no recuerdo si lo recibieron o no. Lo más probable que sí.

CONTRINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿cuál es la glosa que posee el libro de remuneraciones de la empresa **CLINICUM** para el pago estas sumas?

RESPUESTA: me parece en este caso, que aparece como “*retribución*”, pero no recuerdo si en los dos meses preguntados anteriormente tienen la misma glosa u otra que podría ser “*incentivo*”; quiero dejar en claro, que yo personalmente no ingreso la información al libro; esto es parte del área de remuneraciones. Nosotros, -la parte contable-, sólo tiene la misión de calcular y pagar las imposiciones y los impuestos correspondientes.

CONTRINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si estos pagos constan en algún documento o son periódicos?

RESPUESTA: no constan en ningún documento, y los períodos que abarcan por lo general son dos veces en el año.

AL PUNTO N° 2:

RESPUESTA: rotundamente no. No son gratificaciones voluntarias ni participaciones, porque estos pagos no están relacionados directamente con la utilidad de la empresa y la gratificación es la que se paga de acuerdo a la parte legal; es decir, 4,75 ingresos mínimos. Quisiera reiterar que el pago de estos bonos son remuneraciones variables.

A fs. 305, corren dichos de los testigos de la “*reclamada*”; en primer lugar dichos del testigo don **RODRIGO MORALES ALCAYAGA**, quien previamente juramentado y al tenor de los puntos de prueba fijados en autos, expone a fs. 271:

AL PUNTO N° 3:

RESPUESTA: La empresa fue seleccionada para auditoría dentro del programa de fiscalización sobre la determinación de la renta líquida; dentro

de los parámetros de selección de los contribuyentes auditados está la baja relación entre los ingresos declarados y los costos y/o gastos. Por este motivo la auditoría se centró en validar los ingresos contabilizados y los correspondientes costos o gastos y que éstos últimos cumplan con los requisitos contemplados para ser aceptados como gastos tributarios.

En la revisión de los gastos se analizó específicamente la cuenta remuneraciones, debido a que esta mostraba una anomalía en la periodicidad del monto mensual global del pago de las remuneraciones; específicamente en los meses indicados en la hoja de trabajo adjunta a la liquidación practicada. Estas sumas pagadas por la empresa se consideraron que no se amparaban dentro de la norma para ser considerada como gasto aceptado puesto que, dada a la definición del concepto remuneración, éstas no podrían ser consideradas como sueldo ni sobresueldo, sino que caían en el concepto del pago de gratificaciones o bonificaciones voluntarias pagadas por el empleador; ésta pagó basado simplemente en la voluntad del empleador; al no ser obligatorio, al no estar pactado en un contrato de trabajo, acta de avenimiento o contrato colectivo debió haber sido cancelada a todos los trabajadores de la empresa sin distinción para poder cumplir los requisitos que establece el artículo 31º, Nº 6, de la Ley de Impuesto de la Renta.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿cómo le consta que las gratificaciones no fueron pagadas a todos los trabajadores?

RESPUESTA: consta en el registro auxiliar de remuneraciones de la empresa los meses en los cuales se pagaron estas sumas o montos, en las liquidaciones de sueldo y en la contabilidad de la empresa.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿podría especificar qué requisito faltaba para ser considerado una remuneración?

RESPUESTA: el concepto remuneración se entiende que puede estar compuesto por el sueldo, el sobresueldo, la participación o las

gratificaciones; en el caso del sueldo, éste se ha definido como el estipendio mensual fijo que recibe el trabajador por sus servicios y que éste debe constar en su respectivo contrato de trabajo.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿qué tipo de participación tuvo y cómo se desarrolló en el proceso de auditoría a la reclamante **CLINICUM**?

RESPUESTA: la selección de la empresa auditada la efectúa la Subdirección de Fiscalización, la que traslada la nómina de empresas a las respectivas Direcciones Regionales quienes, de acuerdo al segmento al que pertenecen, son asignadas al respectivo Grupo de Fiscalización. En este caso, la empresa se encuentra en el segmento de medianas y grandes empresas regionales y cuyo jefe de grupo, la señora **ENID BRAVO**, encarga su ejecución a los distintos fiscalizadores y en este caso la asignación para la auditoría me correspondió a mí. Luego del análisis del alcance de la auditoría se procede a notificar a la empresa requiriéndole los antecedentes necesarios para la ejecución del trabajo, los que fueron aportados en su oportunidad y tiempo por la empresa. Una vez obtenidos se proceden a realizar las validaciones de auditoría necesarias como son la contestación, el seguimiento contable y otras que permiten obtener un panorama general de la situación tributaria de la empresa. La diferencia o las observaciones fueron puestas en conocimiento de la empresa con el fin de que se subsanar mediante la confección de la citación practicada, amparada en el artículo 63º, del Código Tributario. Al dar respuesta la empresa y al considerarse que no se subsanó la observación inicial, se procedió a practicar la liquidación actualmente en proceso de reclamo.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿qué tipo de documentos y para acreditar qué, se le solicitaron a la reclamante en la citación N° 48, de 28 de octubre del año 2010?

RESPUESTA: Se le solicitó específicamente los documentos de respaldo, el pago de la remuneraciones; esto es, las liquidaciones de sueldo, el registro auxiliar de remuneraciones, los contratos de trabajo, que acreditara la obligatoriedad del gasto efectuado, los registros contables respectivos y si las sumas canceladas, específicamente indicadas en la hoja de trabajo, cumplían los requisitos establecidos en el artículo 31º, Nº 6, para ser considerada gasto aceptado.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si recuerda lo que señaló la reclamante en su respuesta a la citación y si acompañó alguna documentación de aquellas solicitadas en la citación?

RESPUESTA: en términos generales, la empresa dio respuesta a la citación en los siguientes términos: que las sumas pagadas no corresponden al concepto de gratificación voluntaria, sino que son sueldos; asimismo también indica que éstas sumas son canceladas de acuerdo a parámetros tales como: el sueldo percibido y la antigüedad. Acompañó también documentación para acreditar el desembolso efectuado. Acompañó también un detalle del cálculo de los montos cancelados a los trabajadores, la función que cumplían en la empresa y una explicación con la cual daba a conocer el por qué no se le había pagado a todos los trabajadores.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿Por qué la explicación dada por la reclamante en la respuesta a la citación, no logró acreditar la partida citada?

RESPUESTA: el contribuyente, a pesar de haber acreditado el desembolso efectuado, éste no cumple con el requisito de ser un gasto aceptado, puesto que la doctrina indica que para ser éste gasto aceptado tributariamente debe cumplir copulativamente con los siguientes requisitos: el gasto tiene que tener relación con la actividad; tiene que estar adecuadamente acreditado; debe ser necesario y además debe ser obligatorio para la empresa.

Dicho de otra forma, es aquél que no puede dejar de realizar para la obtención de la renta. En esta idea, el gasto objetado no cumple con todos estos requisitos, ya que los montos pagados obedecen a la voluntad del empleador pudiendo ser cancelados o no a su mero arbitrio y además puede escoger a quién se le paga o no. Los parámetros que él indica en su respuesta a la citación no se encuentran establecidos en los respectivos contratos de trabajo, siendo que se observó que existía la habitualidad de escriturar las respectivas modificaciones como, por ejemplo, los reajustes de sueldo que se efectuaban periódicamente. Por tanto, al no ser este pago necesario y obligatorio para la generación de la renta pasa a ser un gasto no aceptado tributariamente y, por lo tanto, debe ser agregado a la renta líquida imponible y por expresa disposición del artículo 21º, de la ley de la renta, agregado a la base imponible del Global Complementario del dueño o los socios.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si alguno o algunos de los documentos que acompañó a la auditoría la reclamante señalaban los requisitos de procedencia, monto, oportunidad y universo de trabajadores para efectuar los pagos de las sumas cuestionadas?

RESPUESTA: en la respuesta a la citación la empresa acompaña escrito indicando cuáles eran los requisitos para la obtención de dichos montos, entre éstos indica que eran la antigüedad, el sueldo, y la función que cumplían en la empresa. Así, para que a mayor sueldo, menor era el monto que recibía; a mayor antigüedad, mayor era el monto y estaba condicionado a que la labor realizada estuviese directamente relacionada con el giro del negocio. En esto se observó que estos criterios no eran objetivamente aplicados a todos los trabajadores, puesto que en el mes de mayo y noviembre se pagó, supuestamente bajo los mismos criterios a unos sí y no a otros trabajadores y en ninguno se canceló a la totalidad; además, respecto a la función, se observó que efectivamente habían trabajadores que no podían ser considerados como

relacionados directamente con el giro del negocio y que habían recibido este monto como viceversa.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿cuáles fueron los documentos que él efectivamente analizó como fiscalizador del caso, para determinar la improcedencia del gasto tributario?

RESPUESTA: los registros contables, el balance tributario, los registros auxiliares, la determinación de la renta líquida imponible, el estado de resultados, los contratos de trabajo del universo de los trabajadores, las liquidaciones de sueldo y las planillas de pago de imposiciones.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿por qué se consideró que estos pagos no son obligatorios para la empresa?

RESPUESTA: porque no se encuentran establecidos en los contratos de trabajo individuales de los trabajadores, ni tampoco provienen del ejercicio de la negociación colectiva, ni se encuentran establecidos en alguna acta de avenimiento en el mismo sentido; por esto estos montos cancelados se pagan voluntariamente.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si él fue personalmente fiscalizador, investigador, entrevistador, recopilador de antecedentes, apreció y resolvió en la materia?

RESPUESTA: sí, dada la costumbre de trabajo en el Servicio de Impuestos Internos, los trabajos ordenados ejecutar se asignan a un solo funcionario, quien tiene la labor de solicitar los antecedentes efectuar la auditoría, las entrevistas necesarias, las reuniones con los representantes de la empresa y la comunicación de las incidencias detectadas y esa labor en este caso, me correspondió a mí.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si está obligado a mantener la resolución dictada en esta materia; es decir, a lo que

resolvió respecto a la improcedencia de la rebaja a que se refiere el punto 3º de prueba de autos?

RESPUESTA: los funcionarios fiscalizadores del Servicio no resuelven en materia tributaria sino que aplican la interpretación de la norma de acuerdo a las instrucciones impartidas por el Director en la respectivas circulares y oficios circulares, por lo que no está a su arbitrio el hecho, dadas las particulares circunstancias, resolver o no la situaciones presentadas, sino que se ajusten estrictamente a la legislación tributaria vigente y a la interpretación administrativa de la norma que emana del Director. De acuerdo a esta interpretación, no puedo cambiarla dado que los hechos y antecedentes desarrollados durante la auditoría y extensamente detallados en la respectiva citación y posterior liquidación, argumentan fehacientemente el resultado de la revisión de la empresa.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si estas remuneraciones constaban en las liquidaciones de los trabajadores?

RESPUESTA: sí este desembolso estaba acreditado con la respectiva liquidaciones de sueldo de los trabajadores, su registro en la contabilidad, el registro auxiliar de remuneraciones y el hecho controvertido no era si se había efectuado o no el pago, sino de la obligatoriedad de esta. En la revisión se desarrolló acotado al año tributario desarrollado por lo que no tengo constancia del tiempo durante el cual se ha cancelado.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si sabe a qué trabajadores no se le habría efectuado la cancelación de dicha remuneración accesoria o gratificación voluntaria?

RESPUESTA: a los trabajadores a los cuales no se les canceló esta gratificación se encuentran detallados en la hoja de trabajo adjunta a la liquidación, el detalle de ellos con nombres y apellidos no podrían indicárselo en

estos momentos, pero se observan del solo examen del libro de remuneraciones.

A fs. 310 dichos de la testigo doña **ENID BRAVO ROJAS**, quien previamente juramentada y al tenor de los puntos de prueba fijados a fojas 271 expone:

AL PUNTO N° 3:

RESPUESTA: Es efectivo que es improcedente la rebaja como gasto tributario de los ingresos determinados rentas, con motivo de la determinación de la renta líquida imponible de acuerdo a los artículos 29° al 33° de la Ley de la Renta. Hecho que me consta a mí por haber estado supervisando la auditoría realizada a la empresa **CLINICUM**, con motivo de programas selectivos "*Renta Líquida Imponible Año Tributario 2010*", realizada de acuerdo a toda la normativa vigente, en cuanto a su inicio desde la notificación que requiere de antecedentes del contribuyente por el programa mencionado hasta la liquidación de impuestos determinados, con motivo principalmente de sumas contabilizadas y declaradas como gasto tributario en cuenta contable remuneraciones, sin cumplir los requisitos establecidos en el artículo 31°, N° 6, de la Ley de la Renta, en cuanto a que deben ser acreditados fehacientemente, necesarios para producir la renta y pagados o adeudados en el año correspondiente. Y para este caso particular, al aplicar el artículo 31°, N° 6, se detecta que no cumple tales requisitos; lo que el contribuyente contabilizó pagos por remuneraciones denominándola en su glosa contable: "*gratificaciones*" sin corresponder éstas a las legales e identificándose como voluntarias pero que no son distribuidas de acuerdo a criterios generales que se aplican a todos los trabajadores, recibiendo cada uno el monto determinado por esos criterios, ni tampoco se encuentran establecidos en contrato de trabajo para acreditar dichos montos y procedimientos de pago.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿cómo le consta que las gratificaciones no fueron otorgadas a todos los trabajadores?

RESPUESTA: por los registros en libros remuneraciones que presentó el contribuyente producto de la notificación que le requería antecedentes para la auditoría mencionada.

EL TRIBUNAL PREGUNTA AL TESTIGO, ¿qué porcentaje de trabajadores recibieron esta gratificación?

RESPUESTA: no se calculó porcentaje; lo que recuerdo es que en el año 2007, en el mes de mayo si mal no recuerdo, existían más o menos entre 3 y 5 trabajadores que no tenían detalle de pagos de estas gratificaciones. Y luego en noviembre también había 2 ó 3 que también se detallaba que no recibían tal gratificación.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿en qué consistió su participación en el proceso de auditoría a laboratorio **CLINICUM** que culminó con la liquidación reclamada?

RESPUESTA: en mi calidad de Jefe de Grupo de medianas y grandes empresas se me asignan los casos a auditar con los programas definidos; éstos son analizados entre los fiscalizadores, el abogado del grupo y yo, para luego ser asignados a cada funcionario con las directrices definidas según el programa y las definiciones del departamento. En este caso particular, siempre estuve supervisando y comentando conjuntamente con el abogado y el fiscalizador los distintos hechos detectados en la auditoría tributaria, aprobándose así las diferencias de impuestos citadas y liquidadas. Se debe dejar constancia que al contador se le expusieron todas aquellas determinaciones de la auditoría y también se solicitó exponérsela al representante legal para su completa información.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿cuáles son los requisitos que se consideran como suficientes para estimar como procedentes,

en términos generales, gastos, remuneraciones variables o fijas, obligatorias o voluntarias y gratificaciones voluntarias?

RESPUESTA: lo estipulado en el artículo 31º, Nº 6, de la Ley de la Renta y en términos más específicos, los funcionarios consideramos la Circular Nº 88, de 1979, en la cual hay mayor detalle de lo que son las remuneraciones variables o fijas, obligatorias o voluntarias y gratificaciones voluntarias.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga, en su calidad de Jefa de Grupo que firmó la liquidación reclamada, ¿por qué se estimó que las sumas reclamadas no han sido necesarias ni obligatorias para producir la renta de la reclamante **CLINICUM**?

RESPUESTA: se estimó que no han sido necesarias toda vez que no se distingue la relación directa con la productividad de la empresa, la obligatoriedad para pagarse a cada trabajador, ni se acreditan tales hechos. Esto es, porque no consta en el contrato de trabajo de cada trabajador ni se establece el procedimiento para su pago a cada uno de ellos, ni es un hecho realizado mensualmente para que pueda considerarse remuneración.

REPREGUNTADO EL TESTIGO: para que diga ¿si la reclamante acreditó en el proceso de auditoría la generalidad, universalidad y conocimiento oportuno a los trabajadores de los criterios que señala utilizar para pagar estas sumas?

RESPUESTA: no lo acreditó durante la auditoría ni en respuesta a la citación, toda vez que hace referencia a ciertos criterios, pero no aporta antecedentes para acreditar sus dichos. Acreditación que es imprescindible de acuerdo a lo establecido en el artículo 31º, para considerarlo gasto tributario a rebajar la renta líquida y el 31º, Nº 6, para considerarlo remuneración.

CONTRAINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿quién le solicitó que viniera a declarar?

RESPUESTA: la información formal que llega del Tribunal Tributario al Servicio de Impuestos Internos, llega al Departamento Jurídico, Departamento de Fiscalización y también a mí como Jefe de Grupo, habiendo estado supervisando la auditoría señalada. El Jefe del Departamento de Fiscalización me comunica en mi calidad de haber supervisado la auditoría que debo responder a los hechos que constaté.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si existe alguna preparación previa o simplemente viene directa y derechamente a declarar?

RESPUESTA: No hay preparación; yo vengo a declarar en mi calidad de haber supervisado la auditoría.

CONTRAIINTERROGADO EL TESTIGO: para que diga ¿si tuvo a la vista liquidaciones de los trabajadores y si en ellas constaban las “remuneraciones accesorias” o bien “*gratificaciones voluntarias*” y desde cuándo si existían?

RESPUESTA: en mi calidad de Jefe de Grupo supervisora, no las tuve a la vista, sí fui informada de la existencia de ellas, las contabilizaciones y declaraciones correspondientes, como así también los detalles de ellas, del año en revisión 2007, no recuerdo bien que me hayan dicho precisamente que constaban las remuneraciones accesorias. Lo que sí recuerdo es que se habían pagado las imposiciones por los montos que se contabilizaban adicionalmente a la remuneración en los meses de mayo y noviembre de 2007.

I.- HECHO NO CONTROVERTIDOS:

4.- Que aparecen como hechos no controvertidos en autos:

a) Consta de los contratos de trabajo rolantes de fs. 40 a 67 y de fs. 222 a 264 que la empresa reclamante contrató como trabajadores a las personas, en labores, con las rentas y periodicidad de renta que se indican en el siguiente cuadro.

NOMBRE	RUT	FECHA CONTRATO	FUNCION	RENTA	PERIODICIDAD
BEATRIZ SARRIA LERA	11.326.089-0	02-01-07	TECNOLOGA Y OTROS	350.000	MENSUAL
ADRIANA DONOSO SOTO	11.654.523-3	01-02-07	SECRETARIA ,ATENCION PUBLICO, TRAMITE	150.000	MENSUAL
MARITZA TAPIA PINO	10.151.483-8	01-12-95	AUXILIAR PARAMEDICO	114.443	MENSUAL
PATRICIA REYES NUÑEZ	9.138.490-6	02-03-87	TECNOLOGO MEDICO Y OTRO	31.368	MENSUAL
MILAGRO ARAYA MARQUEZ	9.349.461-k	26-09-91	ANALISTA QUIMICO	74.404	MENSUAL
MARIA ARRIETA ASTORGA	6.435.336-5	01-07-91	DIRECTORA TECNICA	240.000	MENSUAL
CLAUDIA BORQUEZ PINO	14.445.548-7	01-04-02	SECRETARIA Y OTRO	120.000	MENSUAL
RAUL CAROCA AVALOS	7.564.906-1	01-08-05	MANTENCION MOBILIARIO, CONFECCION PIEZAS, OTROS	230.000	MENSUAL
MARIA CHACANA PALACIOS	9.801.684-8	02-11-88	AUXILIAR LABORATORIO	19.000	MENSUAL
ANTONIETA DIAZ PEÑA	9.789.945-2	01-12-06	ASEO GENERAL, LAVADO MATERIALES, OTRO	135.000	MENSUAL
CARMEN FUENTES SOTO	12.611.893-7	02-05-94	ADMINISTRATIVO Y OTRO	95.000	MENSUAL
ZINNIA LAMAS ANTOGNINI	6.650.440-9	31-03-90	TECNOLOGO MEDICO	90.000	MENSUAL
SANDRA LANDAETA LANDAETA	13.865.078-2	01-04-06	SECRETARIA, ATENCION PUBLICO, OTROS	130.000	MENSUAL
MIGUEL MARQUEZ GARAY	15.039.468-6	01-12-06	AUXILIAR LABORATORIO, ASEO, MANTENCION, TRAMITES	150.000	MENSUAL

b) Que en los referidos contratos se pactó un “sueldo fijo”, conforme consta de la cláusula 4º de los mismos.

c) Aparece de las liquidaciones de sueldo rolantes de fs. 12 a 39, y libro de remuneraciones de la empresa reclamante, rolante de fs. 74 y 75 y 86 y 87, que la empresa reclamante pagó a los trabajadores antes señalados, los siguientes montos y por los siguientes conceptos en los meses de mayo y noviembre del 2007:

MES MAYO 2007						
NOMBRE	RUBROS					
	TOTAL HABERES	MOVILIZACION	TOTAL IMPONIBLE	IMPUESTO UNICO	LEYES SOCIALES	"BONIFICACION"
ARAYA MARQUEZ MILAGOS	2.671.000	8.000	2.663.000	181.652	216.394	2.250.000
ARRIETA ASTORGA MARIA	1.118.850	8.000	1.110.850	11.645	247.868	SIN MONTO
BORQUEZ PINO CLAUDIA	1.411.000	0	1.411.000	26.563	215.394	1.250.000
CAROCA AVALOS RAUL	232.614	0	230.000	0	44.804	SIN MONTO
CHACANA PALACIOS MARIA	2.475.000	8.000	2.467.000	152.668	213.617	2.250.000
DIAZ PEÑA ANTONIETA	136.000	0	136.000	0	26.153	SIN MONTO
DONOSO SOTO ADRIANA	151.000	0	151.000	0	29.037	SIN MONTO
FUENTES SOTO CARMEN	2.518.000	8.000	2.510.000	158.802	215.728	2.250.000
LAMAS ANTOGNINI ZINNIA	2.763.000	8.000	2.755.000	200.880	219.356	2.250.000
LANDAETA LANDATEA SANDRA	1.401.000	0	1.401.000	25.732	213.617	1.250.000
MARQUEZ GARAY MIGUEL	151.000	0	151.000	0	29.504	SIN MONTO
REYES NUÑEZ PATRICIA	2.763.000	8.000	2.755.000	200.185	216.394	2.250.000
SARRIA LERA BEATRIZ	353.000	0	353.000	0	68.553	SIN MONTO
TAPIA PINO MARITZA	1.394.000	4.000	1.390.000	25.496	215.727	1.250.000

MES NOVIEMBRE 2007						
NOMBRE	RUBROS					
	TOTAL HABERES	MOVILIZACION	TOTAL IMPONIBLE	IMPUESTO UNICO	LEYES SOCIALES	"COMPENSACION"
ARAYA MARQUEZ MILAGRO	2.921.000	8.000	2.913.000	215.981	227.852	2.500.000
ARRIETA ASTORGA MARIA	1.177.669	8.000	1.169.669	12.815	261.382	SIN MONTO
BORQUEZ PINO CLAUDIA	1.661.000	0	1.661.000	46.427	226.799	1.500.000
CAROCA AVALOS RAUL	232.750	0	230.000	0	44.804	SIN MONTO
CHACANA PALACIOS MARIA	2.725.000	8.000	2.717.000	180.127	224.928	2.500.000
DIAZ PEÑA ANTONIETA	144.000	0	144.000	0	27.691	SIN MONTO

DONOSO SOTO ADRIANA	1.651.000	0	1.651.000	45.614	224.928	1.500.000
FUENTES SOTO CARMEN	2.768.000	8.000	2.760.000	185.822	229.957	2.500.000
LAMAS ANTOGNINI ZINNIA	3.013.000	8.000	3.005.000	239.712	231.631	2.500.000
LANDAETA LANDATEA SANDRA	1.652.375	0	1.651.000	44.624	224.928	1.500.000
MARQUEZ GARAY MIGUEL	1.652.375	0	1.651.000	45.111	229.957	1.500.000
REYES NUÑEZ PATRICIA	3.013.000	8.000	3.005.000	238.981	227.852	2.500.000
SARRIA LERA BEATRIZ	2.853.000	0	2.853.000	200.454	229.597	2.500.000
TAPIA PINO MARITZA	1.144.000	4.000	1.140.000	11.372	224.124	1.000.000

d) Que el último rubro de los cuadros anteriores fue denominado tanto en las liquidaciones del mes de mayo del 2007 como en el libro de remuneraciones del mismo periodo con el nombre de “*bonificación*”, mientras que respecto del mes de noviembre del mismo año, se le denominó, tanto en las liquidaciones como en el libro de remuneraciones con el nombre de “*compensación*”.

e) La denominada “*bonificación*” o “*compensación*” “no” se pagó a “*todos*” los 14 trabajadores sino solo a parte de ellos, conforme consta de las mismas liquidaciones, libro de remuneraciones y cuadros antes referidos.

f) Asimismo, esta “*bonificación*” o “*compensación*” se pagó en los meses de mayo y noviembre del 2007, por montos disímiles y a diferentes personas, conforme aparece del cuadro siguiente:

NOMBRE	2007	
	MAYO	NOVIEMBRE
	BONIFICACION	COMPENSACION
ARAYA MARQUEZ MILAGOS	2.250.000	2.500.000
ARRIETA ASTORGA MARIA	SIN MONTO	SIN MONTO
BORQUEZ PINO CLAUDIA	1.250.000	1.500.000
CAROCA AVALOS RAUL	SIN MONTO	SIN MONTO
CHACANA PALACIOS MARIA	2.250.000	2.500.000
DIAZ PEÑA ANTONIETA	SIN MONTO	SIN MONTO
DONOSO SOTO ADRIANA	SIN MONTO	1.500.000
FUENTES SOTO CARMEN	2.250.000	2.500.000
LAMAS ANTOGNINI ZINNIA	2.250.000	2.500.000
LANDAETA LANDATEA SANDRA	1.250.000	1.500.000
MARQUEZ GARAY MIGUEL	SIN MONTO	1.500.000
REYES NUÑEZ PATRICIA	2.250.000	2.500.000
SARRIA LERA BEATRIZ	SIN MONTO	2.500.000
TAPIA PINO MARITZA	1.250.000	1.000.000

Así por ejemplo, todos los trabajadores que fueron beneficiados con una “*bonificación*” en el mes de mayo, su monto subió en \$250.000.- en el mes de noviembre, salvo el caso del trabajador **TAPIA PINO**, quien vio rebajada su “*bonificación*” o “*compensación*” de \$1.250.000.- a \$1.000.000.- Pero además, trabajadores que no fueron beneficiados con este rubro en el

mes de mayo, sí lo fueron en noviembre, como es el caso de los trabajadores **DONOSO, MARQUEZ y SARRIA**.

g) El pago de esta *“bonificación”* o *“compensación”* no está pactada por escrito en los contratos de trabajo rolantes a fs. 40 y siguientes y fs. 222 y siguientes, ni en sus ulteriores modificaciones que constan a continuación de los mismos, en las cuales solo se consignan modificaciones respecto del *“sueldo”* y renovaciones contractuales.

h) Que no existe controversia respecto del pago real de tales sumas hecha por la empresa reclamante a sus trabajadores, ni el entero en arcas fiscales del Impuesto Único al trabajo conforme al N° 1, del artículo 42º, de la Ley de la Renta, ni de las leyes sociales respectivas.

II.- HECHOS CONTROVERTIDOS:

5.- Consecuentemente son hechos controvertidos acorde a la resolución de fs. 271:

a) Efectividad de constituir las sumas pagadas por la reclamante a sus trabajadores y señaladas en el último cuadro precedente (*“bonificación”* o *“compensación”*) *“remuneraciones variables”*, *“remuneraciones accesorias”* y/o *“bonificación”*, en los términos del artículo 31º, N° 6, de la Ley de la Renta.

b) Efectividad de constituir las mismas sumas anteriores *“gratificaciones”* o *“participaciones voluntarias”* que cumplen la totalidad de los requisitos legales establecidos en la misma norma anterior para su procedencia como *“gasto aceptado”*.

c) Improcedencia de la rebaja del gasto constitutivo de las mismas sumas anteriores.

III.- CONTROVERSIA:

6.- En consecuencia, la controversia de autos estriba en determinar si las referidas sumas, que la reclamante denominó *“bonificaciones”* y/o *“compensaciones”*, y que canceló a algunos de sus trabajadores,

constituyen “sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas por la prestación de servicios personales” en los términos del artículo 31º, Nº 6, de la Ley de la Renta y –por lo mismo-, son un “gasto aceptado” o si, -por el contrario-, ellas constituyen “gratificaciones voluntarias” otorgadas solo a algunos de los empleados y obreros de la reclamante, las cuales no se aceptan como “gastos” por no ser pagadas a todos los trabajadores de la reclamante ni repartidas a cada uno de ellos en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio o 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.

IV.- NORMAS LEGALES APLICABLES:

7.- Para resolver la controversia anterior, son atingentes las siguientes normas legales:

a) El artículo 9º, del Código del Trabajo dispone que *“El contrato de trabajo es consensual; deberá constar por escrito en los plazos a que se refiere el inciso siguiente, y firmarse por ambas partes en dos ejemplares, quedando uno en poder de cada contratante.*

El empleador que no haga constar por escrito el contrato dentro del plazo de quince días de incorporado el trabajador, o de cinco días si se trata de contratos por obra, trabajo o servicio determinado o de duración inferior a treinta días, será sancionado con una multa a beneficio fiscal de una a cinco unidades tributarias mensuales.

Si el trabajador se negare a firmar, el empleador enviará el contrato a la respectiva Inspección del Trabajo para que ésta requiera la firma. Si el trabajador insistiere en su actitud ante dicha Inspección, podrá ser despedido, sin derecho a indemnización, a menos que pruebe haber sido contratado en condiciones distintas a las consignadas en el documento escrito.

Si el empleador no hiciere uso del derecho que se le confiere en el inciso anterior, dentro del respectivo plazo que se indica en el inciso segundo, la falta de contrato escrito hará presumir legalmente que son estipulaciones del contrato las que declare el trabajador”

El artículo 11º siguiente agrega que *“Las modificaciones del contrato de trabajo se consignarán por escrito y serán firmadas por las partes al dorso de los ejemplares del mismo o en documento anexo.*

No será necesario modificar los contratos para consignar por escrito en ellos los aumentos derivados de reajustes de remuneraciones, ya sean legales o establecidos en contratos o convenios colectivos del trabajo o en fallos arbitrales. Sin embargo, aun en este caso, la remuneración del trabajador deberá aparecer actualizada en los contratos por lo menos una vez al año, incluyendo los referidos reajustes”.

b) El artículo 41º, del Código del Trabajo, en cuanto dispone que *“Se entiende por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie valuables 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”

c) El artículo 42º siguiente agrega que *“Constituyen remuneración, entre otras, las siguientes:*

a) sueldo, o sueldo base, que es el estipendio obligatorio y fijo, en dinero, pagado por períodos iguales, determinados en el contrato, que recibe el

trabajador por la prestación de sus servicios en una jornada ordinaria de trabajo, sin perjuicio de lo señalado en el inciso segundo del artículo 10.

b) sobresueldo, que consiste en la remuneración de horas extraordinarias de trabajo;

c) Comisión, que es el porcentaje sobre el precio de las ventas o compras, o sobre el monto de otras operaciones, que el empleador efectúa con la colaboración del trabajador;

d) participación, que es la proporción en las utilidades de un negocio determinado o de una empresa o sólo de la de una o más secciones o sucursales de la misma, y

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

d) El artículo 44º siguiente agrega que *“La remuneración podrá fijarse por unidad de tiempo, día, semana, quincena o mes o bien por pieza, medida u obra, sin perjuicio de lo señalado en la letra a) del artículo 42.*

En ningún caso la unidad de tiempo podrá exceder de un mes”

e) El artículo 46º siguiente dispone que *“Si las partes convinieren un sistema de gratificaciones, éstas no podrán ser inferiores a las que resulten de la aplicación de las normas siguientes”*

Artículo 47º: *“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”.*

Artículo 48º: *“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.”

Artículo 49º: *“Para los efectos del pago de gratificaciones, el Servicio de Impuestos Internos determinará, en la liquidación, el capital propio del empleador invertido en la empresa y calculará el monto de la utilidad líquida que deberá servir de base para el pago de gratificaciones. El referido Servicio comunicará este antecedente al Juzgado de Letras del Trabajo o a la Dirección del Trabajo, cuando éstos lo soliciten. Asimismo, deberá otorgar certificaciones en igual sentido a los empleadores, sindicatos de trabajadores o delegados del personal cuando ellos lo requieran, dentro del plazo de treinta días hábiles, contado desde el momento en que el empleador haya entregado todos los antecedentes necesarios y suficientes para la determinación de la utilidad conforme al artículo precedente.”*

Artículo 50º: *“El empleador que abone o pague a sus trabajadores el veinticinco por ciento de lo devengado en el respectivo ejercicio comercial por concepto de remuneraciones mensuales, quedará eximido de la obligación establecida en el artículo 47, sea cual fuere la utilidad líquida que obtuviere. En*

este caso, la gratificación de cada trabajador no excederá de cuatro y tres cuartos (4,75) ingresos mínimos mensuales. Para determinar el veinticinco por ciento anterior, se ajustarán las remuneraciones mensuales percibidas durante el ejercicio comercial conforme a los porcentajes de variación que hayan experimentado tales remuneraciones dentro del mismo”.

Artículo 51º: “En todo caso, se deducirán de las gratificaciones legales cualesquiera otras remuneraciones que se convengan con imputación expresa a las utilidades de la empresa”

f) *A su vez, el artículo 31º, N°6, de la Ley de la renta, dispone que “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.*

.

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

6º.- 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.”

V.- BONIFICACIONES O COMPENSACIONES PAGADAS EN MAYO Y NOVIEMBRE DEL 2007 CONSTITUTIVAS DE REMUNERACIONES ACCESORIAS Y ESPORADICAS:

8.- La expresión de *“sueldos, salarios y otras remuneraciones”* utilizada por el artículo 31º, Nº 6, de la Ley de la Renta no está definida por ésta, de modo tal que se debe recurrir a las normas pertinentes del Código del Trabajo, conforme a lo dispuesto en el artículo 2º, del Código Tributario en cuanto dispone que *“en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”*.

9.- La reclamante sostiene que las sumas de \$ 15.000.000.- y \$22.000.000.-, pagadas a algunos de sus trabajadores en los meses de mayo y noviembre del 2007, constituyen *“remuneraciones accesorias”, “pago esporádico de una remuneración variable” y/o “bonificación”* sumas que si bien admite no estar pactadas de manera textual en los respectivos contratos de trabajo, su omisión no sería obstáculo para conferir la calidad de tal, por operar en materia laboral la denominada *“cláusula tácita”*; esto es, se entiende que aquellas *“remuneraciones”* que sean pagadas por el empleador, aunque no estén incorporadas expresamente en el contrato, tienen la calidad de tal, a lo que suma la *“teoría de la primacía de la realidad”* que establecería que la

relación laboral se determina tal y como es en la realidad, independiente que se haya incorporado o no al contrato de trabajo escriturado. Suma a lo anterior la *“regla de la conducta”*, como principio de interpretación de los contratos, emanado del artículo 1564º, inciso III, del Código Civil, que dispone que las cláusulas de un contrato pueden ser interpretadas *“por la aplicación práctica que hayan hecho de ellas ambas partes, o una de las partes con aprobación de la otra”*, citando seguidamente dictámenes de la Inspección del Trabajo en esta materias, los cuales señalan que *“un contrato puede ser interpretado por la forma como las partes lo han entendido y ejecutado, en términos tales que tal aplicación puede legalmente llegar a suprimir, modificar o complementar cláusulas expresas de un contrato”* (Ord. 4224/172, de 24 de julio de 1996; Ord. 480/38, de 29 de enero de 1993 y Ord. 226/8, de 10 de enero de 1992).

10.- Sin embargo de lo anterior, la propia testigo de la reclamante doña **MARIA ANGELICA ARRIETA ASTORGA**, quien admite ser cónyuge de uno de los socios de la empresa reclamante, responde a fs. 292, al ser consultada sobre si era *“obligatorio”* para la reclamante pagar tales sumas, responde que *“no son obligatorios”* y agrega no saber si las mismas son voluntarias. Asimismo, don **MARCO ANTONIO ROMERO MUÑOZ**, quien admite haber participado en el proceso de pago de tales sumas, responde a fs. 294, a la misma pregunta anterior, que *“en realidad no eran obligatorios, porque el empleador no se obligaba en un documento y el contrato no hablaba de ellos y tampoco verbalmente”*, mientras que respecto de este mismo punto el testigo **RENE SALAS PALACIOS**, contesta elípticamente, a fs. 297 que *“del momento que se le mencionaba al trabajador que lo iba a recibir, se supone que se lo iban a pagar”*.

11.- En estas condiciones no es posible considerar a los rubros *“bonificaciones”* o *“compensaciones”* como *“remuneraciones obligatorias”*, en los términos del citado artículo 41º y 42º, del Código del Trabajo, ya transcritos

en el considerando 7º, letras b) y c) precedentes por cuanto su pago no era “obligatorio” para la empresa reclamante.

12.- En cuanto a la imposibilidad de constituir una “*gratificación voluntaria*”, se estará a lo que seguidamente se desarrolla.

13.- Respecto de la alegación de la reclamante en orden a que si bien el monto de las “*bonificaciones*” y/o “*compensaciones*” no estaban pactadas contractualmente ello no sería obstáculo para su existencia como “*remuneración obligatoria*” por entender que su real pago constituye una suerte de “*cláusula tácita*”, acorde al principio de la “*primacía de la realidad*”; a la regla de la conducta del artículo 1564º, inciso III, del Código Civil y a la norma sanción del artículo 9º, inciso IV, del Código del Trabajo, debe responderse que, -según lo antes establecido-, no puede ser “*remuneración obligatoria*” una suma cuyo pago quede entregado a la mera discrecionalidad del empleador según refieren los dos testigos de la reclamantes, cuando sostienen que el pago de las mismas era “*voluntario*” hacerlo por parte de la empresa y tanto es así que en el caso de los trabajadores **DONOSO, MARQUEZ** y **SARRIA** solo se les pagó tales sumas en noviembre, pero no en mayo del 2007; mientras que respecto del trabajador **TAPIA** su monto se rebajó de \$1.250.000.- a solo \$1.000.000.- entre ambos periodos, conforme aparece del cuadro construido en el considerando 4º f) anterior, todo lo cual demuestra el carácter discrecional y por ende, *no indispensable* para la obtención de la renta de las sumas en discusión.

VI.- BONIFICACIONES O COMPENSACIONES PAGADAS EN MAYO Y NOVIEMBRE DEL 2007 CONSTITUTIVAS DE GRATIFICACIONES VOLUNTARIAS QUE NO CUMPLEN A CABALIDAD CON LOS REQUISITOS LEGALES PARA SER ACEPTADAS POR GASTOS:

14.- Habiéndose demostrado precedentemente que las sumas pagadas por la reclamante a sus trabajadores en mayo y noviembre del 2007 por \$15.000.000.- y \$22.000.000.- respectivamente no pueden constituir

“sueldos, salarios y otras remuneraciones” obligatorios, queda por ver si ellas efectivamente constituyen “*gratificaciones voluntarias*” que “no” cumplen con los requisitos legales para ser admitidas como gastos.

15.- La reclamante señala tales sumas no pueden ser “*gratificaciones*” pues ellas no están asociadas a utilidad de la empresa.

No existe controversia respecto del hecho que la gratificación constituye una forma de “*remuneración*”, acorde al artículo 42º, letra e), del Código del Trabajo, ya transcrito en el considerando 7º, letra c) precedente.

Tampoco hay discusión sobre la circunstancia de que la “*fuerza*” u origen de estas “*gratificaciones*”, puede ser “*legal*”, “*contractual*” o “*voluntaria*”.

a) La “*gratificación legal*”, está regulada en el artículo 47º, del Código del Trabajo, ya transcrito en el considerando 7º, letra e) precedente, y conforme a su conceptualización efectivamente dicha “*gratificación legal*” se vincula a la obtención de utilidades por parte del empleador, constituyendo en este evento una obligación de pago para el mismo que no puede ser inferior al 30% anual de las utilidades.

b) La “*gratificación convencional o contractual*” se encuentra normada en los artículos 46º y 50º, del Código del Trabajo, también ya transcritos en el aludido considerando 7º, letra e), gratificación que una vez pactada entre el empleador y sus trabajadores, se paga a todo evento, -haya o no utilidad-, siendo su monto equivalente al 25% de lo devengado en el respectivo ejercicio comercial por concepto de remuneraciones mensuales. En este caso, obviamente la gratificación “no” se encuentra vinculada a obtención de utilidades por parte del empleador

c) La “*gratificación voluntaria*” no está regulada en el Código del Trabajo, sino que a ella se refiere el aludido artículo 31º, N° 6, de la Ley de la Renta, ya transcrito en el considerando 7º, letra f) precedente, la cual también

es admisible como “gasto necesario para producir la renta”, pero solo si se cumplen las condiciones siguientes:

i) Se “paguen o abonen en cuenta”, lo que efectivamente ha acontecido en la especie.

ii) Sean repartidas a “cada” trabajador, en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio; a la antigüedad; cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme.

iii) Que los criterios señalados en la letra b) anterior, cualesquiera que sea el escogido por el empleado, sean aplicables a “todos” los trabajadores de la empresa.

iv) Como necesario efecto de lo anterior, esta gratificación voluntaria, para que sea deducible como gasto necesario, debe ser pagada a “todos” los trabajadores, como consecuencia de la aplicación de criterios objetivos y universales, aplicable a todos ellos.

La reclamante niega que sea una exigencia legal la circunstancia que la “gratificación voluntaria” sea pagada a “todos” los trabajadores, pues bastaría -en su opinión-, que ella sea solucionada solo a la mayoría de éstos, cumpliendo así un requisito de mera generalidad, mas no de universalidad.

Al respecto, decir que los requisitos de esta “gratificación voluntaria” se deben extraer únicamente de la Ley de la Renta pues es allí donde se encuentra regulada y solo para efectos tributarios, toda vez que la ley laboral no la regula ni se refiere a ella.

Y lo cierto es que cuando la Ley emplea en el N° 6, del artículo 31º, la expresión “a **cada** empleado y obrero” utiliza el adverbio “**cada**” en el sentido de “*correspondencia distributiva entre los miembros numerables de una serie, cuyo nombre singular precede, y los miembros de otra*” (RAE); esto es, “*en las construcciones distributivas “**cada**” entra en relación con otra expresión que contiene algún pronombre o un cuantificador indefinido. Se crea entonces*

un efecto multiplicativo. Así, en “**cada** padre llevaba un regalo” se entiende que hay tantos regalos como padres”; “El cuantificador “**cada**” tiene una capacidad para referirse a **todos** los miembros de un conjunto, aunque aluda a ellos de manera particularizada. Se considera, por tanto, un cuantificador **universal**, al igual que ‘**todos**.’ ” (Nueva Gramática de la Lengua Española, 2010, pag. 378-377).

Por lo demás, cuando finaliza el inciso I de dicho número 6, señalando que tales criterios deben ser “aplicables a **todos** los empleados o a **todos** los obreros de la empresa”, la expresión “**todos**” refuerza la idea de universalidad del pago.

En consecuencia la expresión “**cada**” inexorablemente exige que la “*gratificación voluntaria*” deba ser pagada a “**todos**” los empleados y obreros, como condición necesaria para ser considerada un gasto necesario para producir la renta; de no ser así, constituye un “*gasto rechazado*”.

16.- Pero además, la reclamante tampoco aplicó un criterio “*general y uniforme*”, acorde al cual haya pagado tal “*gratificación*” que es la otra condición que exige la Ley de la Renta para ser considerado un “*gasto aceptado*”, como quiera que el cuadro señalado en el reclamo, a fs. 3 y 194, no explica tales criterios ni es posible deducirlo del mismo, toda vez que –en principio-, la “*bonificación*” o “*compensación*”, debiera ser el resultado de una función matemática, en la cual intervienen la remuneración mensual pactada en el contrato de trabajo o modificación respectiva para el año 2007; el número de remuneraciones que corresponde a bonificación y la antigüedad del trabajador.

NOMBRE TRABAJADOR	MMS REMUNERACIÓN MENSUAL	MMS BONIFICACIÓN	NÚMERO DE REMUNERACIONES MENSUALES QUE CORRESPONDEN A BONIFICACIÓN	ANTIGÜEDAD EN LA EMPRESA
ARAYA	413	4.650	11,3	26/9/91
BORQUEZ	1.111	2.750	2,5	1/4/02
CHACANA	161	4.750	29,5	2/11/88

DONOSO	151	1.500	9,9	1/2/07
FUENTES	260	4.750	18,3	2/5/94
LAMAS	505	4.750	9,4	1/4/80
LANDAETA	151	2.750	18,2	1/4/06
MARQUEZ	151	1.500	9,9	1/12/06
REYES	505	4.750	9,4	2/3/87
SARRIA	353	2.500	7,1	2/3/07
TAPIA	140	2.250	16,1	1/12/95

Sin embargo el cuadro anterior adolece de los siguientes reparos:

a) La “*gratificación*” no se paga a “*todos*” los trabajadores como quiera que son excluidos de la misma los Sres. **ARRIETA, CAROCA y DIAZ**.

b) El “*número de remuneraciones mensuales que corresponden a dicha bonificación*” tampoco resultan de la aplicación de un criterio objetivo o matemático específico. De hecho, decretada una medida para mejor resolver a fin de aclarar este punto, a fs. 342, respondió la reclamante a fs. 344 que efectivamente “*no obedecen a un factor matemático específico para su cálculo, pues gran parte del cálculo de dicha remuneración obedece a criterios variables que dependen, por ejemplo, del desempeño y puntualidad de los trabajadores, los cuales claramente son variables entre unos y otros y que son analizados por la gerente general*”; esto es, su pago depende de la mera “*discrecionalidad*” del empleador y no de criterios “*generales y uniformes*”, que hayan sido demostrados fehacientemente en autos.

c) Lo anterior es ratificado por los dichos de la testigo de la reclamante Sra. **ARRIETA ASTORGA**, quien refiere a fs. 291 que “*ese bono, que es variable, depende –en mi caso-, calificar al personal según desempeño, la remuneración de cada uno de ellos y el tiempo que llevan en la empresa*”; “*lo más importante es el desempeño en la parte operacional de la empresa*”. Por su parte el testigo Sr. **ROMERO MUÑOZ** refiere a fs. 294 que “*no sé cuáles son esos criterios (utilizados por el empleador para el pago de estas gratificaciones) por cuanto no participo de ellos*”; “*por cuanto solo estaba pagando las remuneraciones*”. En fin, el testigo Sr. **SALAS PALACIOS** indica a

fs. 296 que *“son remuneraciones variables y que dependen de acuerdo al criterio que establece la jefatura de por qué se pagan esos bonos. Es decir, hay ciertos criterios que se utilizan para la determinación de los mismos, en que se destacan: la antigüedad; la productividad, que en este caso está relacionada con la gestión de las personas y también con la asistencia y puntualidad”*.

d) Es más: que los criterios relativos a productividad, capacidad de trabajo o el aporte del trabajador a su objetivo productivo no se encuentran contemplados como tales en el aludido N° 6, del artículo 3º, se prueba con el comentario de don **ROBERTO SOTOMAYOR KLAPP** (Concepto General del Gasto Necesario ante la Jurisprudencia Tributaria; Edit Metropolitana, 2005, pág. 111), cuando señala que *“Otros comentarios que se pueden formular a este primer párrafo, se refieren a la forma de distribuir los beneficios laborales que, según se dejó indicó (sic), debe hacer (sic) siguiendo los criterios de proporcionalidad en relación con el sueldo, antigüedad, cargas familiares y a las normas de carácter general y uniformes aplicables a todos los obreros y empleados. Tales restricciones, a mi juicio, no promueven la diferenciación de las distintas capacidades de trabajo del estamento laboral al interior de la empresa y su respectivos aportes al cumplimiento del objetivo productivo, sino más bien son criterios indiferentes a las finalidades de mayores ingresos: este criterio apunta a afianzar la igualdad de derechos en el trabajo.*

Por otra parte, es sabido que diversos organismos estatales, incluido el propio SII, han introducido incentivos económicos relacionados con la productividad, lo que indica que los viejos cánones de antigüedad, carrera funcionaria o de uniformidad, no son efectivos ni aplicables para establecer una adecuada política remuneracional, por lo cual esta disposición debe ser revisada y actualizada por el legislador.”

e) Pero incluso respecto de uno de los trabajadores la gratificación fue reducida en su monto entre mayo y noviembre del 2007, como es el caso

del trabajador **TAPIA PINO**, quien vio reducido su monto de \$1.250.000.- a \$1.000.000.- conforme consta del cuadro referido en el considerando 4º f) precedente y liquidaciones de sueldos de fs. 12 y 26.

17.- En estas condiciones, habiéndose demostrado que las sumas pagadas en mayo y noviembre del 2007 no son “*remuneraciones obligatorias*”, sino “*gratificaciones voluntarias*”, las cuales “*no*” cumplen los requisitos de “*generalidad*” y “*uniformidad*” exigidos por el inciso I, del N° 6, del artículo 31º, de la Ley de la Renta, sumas que además, tampoco fueron pagadas a “*todos*” los trabajadores de la empresa sino solo a algunos de ellos, ellas constituyen efectivamente “*gastos rechazados*” siendo procedente su agregado a la Renta Líquida Imponible declarada por la empresa reclamante en el AT 2008, y consecuentemente la confirmación de la liquidación impugnada.

18.- La conclusión anterior, es además ratificada por los dichos de los testigos de la reclamada Sres. **MORALES ALCAYAGA** y **BRAVO ROJAS** de fs. 305 y 310, por cuya causa omitiremos mayor análisis a su respecto.

Y VISTO lo dispuesto en los artículos 123º y siguientes del Código Tributario;

SE RESUELVE: NO HA LUGAR AL RECLAMO, CONFÍRMASE la liquidación N° 438, de fecha 28 de diciembre del 2010, cuya copia rola a fs. 98 y siguientes, notificada el día 29 siguiente, por cédula, conforme consta del acta de notificación de fs. 97, emitida en contra de la empresa **CLINICUM LABORATORIO AUTOMATIZADO LTDA.**, RUT N° 86.687.700-9, legalmente representada por don **IGOR OSTOJIC PERIC** ambos ya antes individualizados, sin costas por estimarse que la reclamante tuvo motivos plausibles para litigar.

EJECUTORIADO que sea el presente fallo, **EMÍTASE** por el **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**, el giro respectivo, debiendo remitir copia del mismo, junto a su acta de notificación a este Tribunal.

NOTIFÍQUESE a la empresa **RECLAMANTE** conforme lo dispuesto en el inciso III del artículo 131° bis del Código Tributario y a la **RECLAMADA** de modo general. **REGÍSTRESE** y en su oportunidad **ARCHÍVESE**.

RUC: 11-9-0000039-3

RIT: GR-02-00012-2011

PRONUNCIADA POR EL JUEZ TITULAR DEL TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE TARAPACÁ DON **MARIO GUZMÁN CORTÉS**. AUTORIZA LA SECRETARIA ABOGADA TRIBUTARIA TITULAR DOÑA LUCY OLIVARES VICENTELO.

DISTRIBUCIÓN:

- Expediente.
- Reclamante (por carta certificada)
- Registro de Fallos.