

IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA

María Elena Oviedo Duarte

Contador Auditor, Universidad de Chile.
Ingeniera en Información y Control de Gestión, Universidad de Chile.
Magíster en Tributación, FEN U. Chile.
Tax Supervisor, KPMG.



RESUMEN

El presente artículo tiene por objetivo dar a conocer de manera general el impuesto único de segunda categoría, regulado en el N°1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En primer lugar, se revisa el hecho gravado, analizando su relación con los trabajadores dependientes, los choferes de taxi y los obreros agrícolas.

Luego, se analiza las cantidades exentas con dicho impuesto, dando a conocer al lector, las principales características y requisitos que se deben cumplir, para clasificar las rentas obtenidas como ingresos no renta.

En la tercera sección, se indica la tasa del impuesto aplicable a las rentas obtenidas, por los trabajadores dependientes, pensionados y montepiados, analizando los cambios introducidos por la reforma tributaria, y distinguiendo la tasa aplicable a los choferes de taxi y obreros agrícolas.

En la cuarta sección, se analiza la periodicidad del impuesto y las normas de devengamiento aplicables, revisando la normativa aplicable, a aquellas rentas recibidas con retraso.

Finalmente, se analiza quién es el responsable del impuesto y las normas de retención aplicables, dando a conocer al lector, algunas situaciones especiales, tal como la situación cuando el contribuyente que percibe la renta, debe efectuar el pago del impuesto asociado.

1.- INTRODUCCIÓN

El impuesto único de segunda categoría⁵⁴, es el impuesto que impacta a la mayor cantidad de personas en el país, afectando, según información del Servicio de Impuestos Internos⁵⁵, a más de 6.000.000 de personas, durante el año 2013.⁵⁶ Por esta razón, el objetivo de este artículo es dar a conocer de manera general este impuesto, analizando a quienes afecta y sobre qué rentas se aplica.

El impuesto único de segunda categoría, se encuentra regulado en la Ley sobre Impuesto a la Renta⁵⁷, en los siguientes artículos:

- i. Artículo 42 N°1: Establece el hecho gravado con el IUS.
- ii. Artículo 43 N°1: Establece la tasa del impuesto y tributación mensual.
- iii. Artículo 17 N°13 al 18: Establece algunas exenciones del hecho gravado.
- iv. Artículo 42 bis: Establece rebajas a la base imponible.
- v. Artículo 45: Establece la tributación de rentas de periodos distintos a un mes.
- vi. Artículo 46: Tributación de rentas pagadas con retraso.
- vii. Artículo 47: Tributación de las personas que reciben rentas de más de un empleador.
- viii. Artículo 74 N°1: Obligación de retener el impuesto.
- ix. Artículos 78; 80 y 82: Momento en que se debe pagar el impuesto.
- x. Artículo 83: Responsable de efectuar el pago.

En términos generales, el IUS se aplica a las rentas obtenidas por los trabajadores dependientes, pensionados y montepiados, el cual se determina de forma mensual, y se considera como un impuesto de retención.

En este artículo, analizaremos la situación general del impuesto, revisando algunas de las situaciones especiales, tales como la situación de los obreros agrícolas y de los choferes de taxi, como también la tributación de rentas con un periodo distinto a un

⁵⁴ En adelante, IUS.

⁵⁵ En adelante, SII.

⁵⁶ http://www.sii.cl/estadisticas/contribuyentes/segunda_categoria.htm

⁵⁷ En adelante, LIR.

mes, o recibidas con retraso y aquellas en la cual el propio contribuyente que percibe las rentas, debe efectuar el entero del impuesto en arcas fiscales.

2.- HECHO GRAVADO⁵⁸

El artículo 42 N°1, establece el hecho gravado con el impuesto único de segunda categoría, distinguiendo cuatro situaciones:

- i. Inciso primero: Tributación de los trabajadores dependientes, pensiones y montepíos.
- ii. Inciso segundo: Exención de los depósitos efectuados en la cuenta de ahorro voluntario.
- iii. Inciso tercero: Tributación de los obreros agrícolas.
- iv. Inciso cuarto: Tributación de los choferes de taxi.

Las cuales analizamos a continuación.

2.1.- Tributación de los trabajadores dependientes, pensiones y montepíos.

En inciso primero del artículo 42 N°1 de la LIR, se asocia con la tributación de los trabajadores dependientes, pensionados y montepiados.

Respecto de las pensiones y montepíos, el inciso primero del artículo 42 N° 1 de la LIR, establece directamente que dichas partidas se encontrarán afectas al IUS, sin embargo, la alusión a los trabajadores dependientes⁵⁹, se origina dado que diversas partidas incluidas en el citado inciso, se encuentran definidas en el Código de Trabajo, el cual regula la situación de todos aquellos trabajadores que cuentan (*o deben contar*) con un contrato de trabajo.

De este modo, podemos encontrar que las partidas correspondientes a sueldo, sobresueldo, gratificaciones y participaciones, se encuentran definidas en el artículo 41 del Código de Trabajo, así como también el concepto de remuneraciones, el cual forma

⁵⁸El impuesto único de segunda categoría, se encuentra regulado en el Título II de la LIR, y en su artículo 19, se establece que “las normas de este título se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas”, por lo cual se puede concluir que el impuesto único de segunda categoría se aplica sobre aquellas rentas percibidas o devengadas por los contribuyentes, que se clasifiquen en esta categoría.

⁵⁹ El artículo 3° del Código del Trabajo, en su letra b), establece:

" Para todos los efectos legales se entiende por:

" b) Trabajador: toda persona natural que preste servicios "personales intelectuales o materiales, bajo dependencia o subordinación, y en virtud de un contrato de trabajo".

parte del hecho gravado, mediante la expresión “*cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales*”.

En consecuencia, y principalmente mediante la inclusión del concepto de “remuneraciones”, se efectúa la asociación del IUS con la tributación aplicable a las rentas obtenidas por los trabajadores dependientes.

Lo anterior, es producto que la LIR no define el concepto de “remuneración”, por lo cual, se recurre⁶⁰ a la definición del artículo 41 del Código de Trabajo, en el cual se establece 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**.*”

Adicionalmente, dicho inciso, excluye de la tributación con el IUS, a aquellas cantidades que se destinen a cubrir las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro⁶¹, las cuales, consisten en cotizaciones para:

- A. Fondo de retiro (AFP)
 - i. Cotización individual obligatoria (*artículo 17 DL N° 3500*)
 - ii. Cotización adicional por trabajos pesados (*artículo 17 bis, DL N°3500*)
 - iii. Cotizaciones voluntarias, o depósitos de ahorro previsional voluntario, depósitos convenidos o depósitos de ahorro previsional voluntario (*artículo 20, DL N°3500*)
- B. Salud (artículo 84 y 85, DL 3500)
- C. Seguro de cesantía (Ley N° 19.728 del 2001 y Circular 59 del 2001 del SII)

En términos generales, las cotizaciones previsionales, consisten en cantidades descontadas del sueldo del trabajador, las cuales, se determinan mediante la aplicación de un porcentaje sobre la remuneración imponible, la cual para efectos de cotización para el fondo de retiro y salud, tendrá como máximo, una remuneración imponible igual a 72,3 UF, y para el seguro de cesantía de 108,5 UF⁶².

⁶⁰ De acuerdo al art. 2 del Código Tributario, en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas del derecho contenidos en leyes generales o especiales, por esta razón se aplica el concepto de remuneración del Código del Trabajo.

⁶¹ Tampoco se consideran las extranjeras, Circular 42 de 1982 del SII.

⁶² Datos obtenidos de la Circular N°3 del 2014, del SII.

Adicionalmente, cabe destacar que de acuerdo a la Ley N° 18.156⁶³, aquellos trabajadores extranjeros que cumplan con las siguientes condiciones, estarán exentos de efectuar las imposiciones previsionales obligatorias:

- a) Que el trabajador se encuentre afiliado a un régimen de previsión o de seguridad social fuera de Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica, que le otorgue prestaciones, a lo menos, en casos de enfermedad, invalidez, vejez y muerte, y
- b) Que en el contrato de trabajo respectivo el trabajador exprese su voluntad de mantener la afiliación referida.

A su vez, el artículo 7 de la citada ley, señala que “en el caso de que trabajadores extranjeros registraren cotizaciones en una Administradora de Fondos de Pensiones, podrán solicitar la devolución de los fondos previsionales que hubieren depositado...”.

En relación con dicha devolución, el SII ha señalado⁶⁴ que dichas rentas deben tributar con el impuesto único de segunda categoría y la retención debe ser efectuada por la respectiva AFP.

2.2.- Exención de los depósitos efectuados en la cuenta de ahorro voluntario

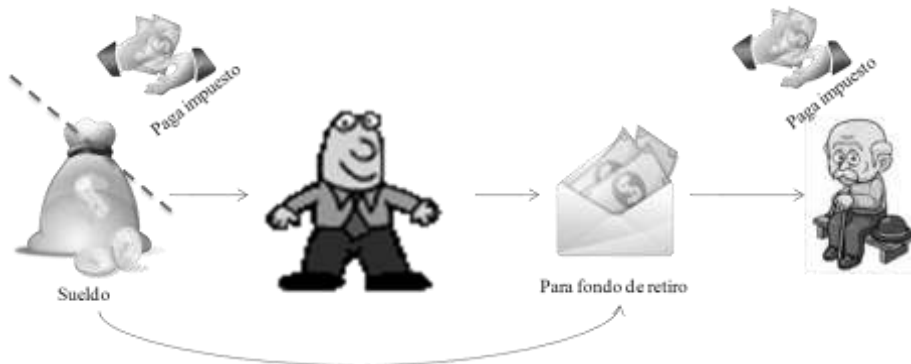
El inciso primero del artículo 42 N°1 de la LIR, excluye de la tributación con el IUS, a las cotizaciones previsionales, dentro de las que se incluyen, **las efectuadas al fondo de retiro.**

El artículo 21 del DL 3500, establece que el trabajador podrá efectuar depósitos en la cuenta de ahorro voluntario, con el objetivo de aumentar su fondo de retiro. Sin embargo, dichos depósitos no tendrán el carácter de cotización previsional, por lo cual, no se encuentran incorporados en la exención establecida en el inciso primero del artículo 42 N°1 de la LIR, debiendo tributar con el IUS.

Dado lo anterior, es posible que el contribuyente deba tributar dos veces sobre una misma renta, primero cuando obtiene la renta a través de su remuneración, y luego, cuando la recibe como parte de su pensión, lo cual de manera gráfica, corresponde a:

⁶³Ley N° 18.156, Establece exención de cotizaciones previsionales a los técnicos extranjeros y a las empresas que los contratan bajo las condiciones que se indica y deroga la Ley N°9.705, P.D.O 15 de agosto de 1982.

⁶⁴En oficios tales como el N° 384 del 2014 y N° 723 del 2011.



Ante este escenario, en el año 2011, mediante el artículo 4 de la Ley N° 20.552, se incorporó el actual inciso segundo del artículo 42 N°1 de la LIR, estableciendo que una vez que dichos depósitos, sean recibidos como parte de la pensión del contribuyente, estarán exentos del IUS, siempre y cuando, dichos depósitos no se hayan acogido a las disposiciones del artículo 57 bis letra A de la LIR, es decir, siempre y cuando dichos depósitos no hayan generado (*o podido generar*) un crédito contra el IUS (*o global complementario*).

Sin embargo, la Ley N° 20.780⁶⁵, en el N°28 del artículo 1, establece que, “en el inciso segundo del número 1° del artículo 42, eliminase la expresión: *“que no hayan estado acogidos a las normas que se establecen en la letra A.- del artículo 57 bis,*”.

Dado lo anterior, a contar del 1 de enero del 2017, todos los depósitos efectuados de acuerdo al artículo 21 del DL N° 3500, cuando sean recibidos como parte de la pensión, estarán exentos del impuesto único de segunda categoría, sin importar si dichos depósitos se acogieron o no a las disposiciones del artículo 57 bis letra A, de la LIR.

2.3.- Tributación de los obreros agrícolas

El inciso tercero del artículo 42 N°1 de la LIR, establece que “respecto de los obreros agrícolas⁶⁶ el impuesto se calculará sobre la misma cantidad afecta a imposiciones del Servicio de Seguro Social, sin ninguna deducción.”

⁶⁵ Ley N° 20.780, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, PDO 29/09/2014

⁶⁶La definición de “obrero agrícola”, se encuentra regulada en el artículo 87 del Código de Trabajo.

A su vez, el artículo 43 de la LIR, establece que “los obreros agrícolas cuyas rentas sobrepasen las 10 unidades tributarias mensuales pagarán como impuesto de este número un 3,5% sobre la parte que exceda de dicha cantidad”.

Como se logra apreciar de las normas anteriores, se establece una tributación especial para los obreros agrícolas, la cual consistirá en aplicar un impuesto de tasa 3,5%, sobre “la renta imponible” del trabajador, que supere las 10 UTM.

Para estos efectos, se debe entender como “renta imponible”, aquella renta sobre la cual se determinan las imposiciones del Servicio de Seguro Social.

Al respecto, el SII mediante el oficio N°42 del 2001, ha señalado que *“la referencia que la citada norma legal hace a la institución del Servicio de Seguro Social, encuentra su explicación en cuanto a que a la fecha en que se estableció la tributación a dicho tipo de contribuyentes era la única entidad en la cual estos trabajadores depositaban o enteraban sus cotizaciones previsionales, sin que por el hecho que actualmente la mencionada institución haya sido reemplazada por otra para los mismos fines, el legislador haya pretendido con ello cambiar la tributación de los referidos contribuyentes.”*

Por lo tanto, la referencia al Servicio de Seguro Social, debe entenderse referida a las entidades en donde los citados contribuyentes actualmente depositan sus imposiciones previsionales, ya sea el Instituto de Normalización Previsional, o las Administradoras de Fondos de Pensiones.

2.4.- Tributación de los choferes de taxi

El inciso final del artículo 42 N°1 de la LIR, fue incorporado mediante el N° 5, del Art. 1°, del D.L. N° 1.362⁶⁷, en el cual, se establece la tributación que afectará a los choferes de taxi, que no sean propietarios de los vehículos que exploten.

El citado inciso, señala que aquellos choferes de taxi, que no sean propietarios del vehículo que exploten, tributarán con una tasa de 3,5% sobre 2 UTM, es decir, dichos contribuyentes, deberán pagar un impuesto mensual, ascendiente a 0,07 UTM, el cual deberá ser enterado en arcas fiscales, por el dueño del vehículo, dentro de los primeros 12 días del mes siguiente.

⁶⁷ DL N° 1.362, Modifica Ley sobre Impuesto a la Renta, P.D.O. el 06.03.1976

3.- EXENCIONES

De acuerdo a la norma general del artículo 42 N°1, se puede entender que todas las cantidades que reciban los trabajadores, pensionados o montepiados, deberán tributar con el IUS, pudiendo deducir sólo aquellas cantidades destinadas al pago de las cotizaciones previsionales.

Sin embargo, el artículo 17 de la LIR, establece una serie de ingresos no rentas, los cuales se relacionan con las cantidades que pueden recibir los trabajadores dependientes, pensionados o montepiados, las cuales se señalan a continuación:

- i. N° 13: La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses.
- ii. N° 14: La alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional.
- iii. N° 15: Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional.
- iv. N° 16: Las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén establecidos por ley.
- v. N° 17: Las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera.
- vi. N° 18: Las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio.

Cabe destacar, que tampoco serán consideradas como una mayor remuneración, las cantidades percibidas por el trabajador, correspondiente a reembolsos de gastos.

Respecto de lo anterior, el SII en oficio 4520 del 2000, ha señalado que *“se entiende por gastos reembolsables aquellos que un mandatario incurre por cuenta de su mandante, sujetos a rendición de cuenta y acreditados fehacientemente con la documentación pertinente a nombre de la empresa por la cual se incurre en el gasto, documentos en los cuales debe indicarse claramente los datos de la individualización de su emisor y del beneficiario del gasto, la naturaleza de éste, su monto y fecha de emisión. En otras palabras, dichos desembolsos no deben tratarse de sumas globales o estimativas, debiendo acreditarse fehacientemente que tales valores fueron incurridos en beneficio de la empresa por parte de la persona que percibe las mencionadas cantidades.”*

Adicionalmente, cabe mencionar que el DFL N° 44⁶⁸, en sus artículos 1 y 3, establece que los siguientes subsidios, tanto para los trabajadores dependientes del sector privado, como para los trabajadores dependientes del Estado y de instituciones o empresas del Estado, y para los trabajadores a que se refiere la ley N° 15.565, no serán considerados renta para efectos legales:

- Subsidio establecido en el artículo 7° de la ley 6.174;
- Subsidio establecido en el artículo 27° de la ley 10.383;
- Subsidio establecido en el artículo 16° de la ley 10.662;
- Subsidio establecido en el artículo 17° de la ley 16.781;
- Subsidio establecido en el artículo N° 98° del decreto ley N° 2.200, de 1978;
- Subsidio establecido en el inciso primero del artículo 32° de la ley 10.383 y;
- Demás subsidios por incapacidad laboral, excepto los regidos por la ley 16.744, sobre seguro social obligatorio contra accidentes del trabajo y enfermedades profesionales.

A su vez, el SII⁶⁹ ha señalado que “ el subsidio que reciban las y los funcionarios del sector público por concepto de permiso postnatal parental establecido en el artículo 197 bis del Código del Trabajo, no constituye renta para efectos tributarios, y por tanto, dichas cantidades deben excluirse de la aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría.”

3.1.- Artículo 17 N° 13

El artículo 17 N°13 de la LIR, establece como un ingreso no renta, aquellas cantidades que se perciban por concepto de asignación familiar, beneficios previsionales y por indemnización por desahucio y la de retiro.

Respecto de la asignación familiar y a las indemnizaciones por desahucio y de retiro, nace la interrogante de si dichas cantidades deben tributar con el IUS, dado que no se encuentran incorporadas dentro de los conceptos señalados en el artículo 42 N°1, y tampoco podrían entenderse incorporadas dentro de la expresión “cualquiera otra remuneración”, dado que de acuerdo a lo establecido en el inciso segundo del artículo 41 del Código de Trabajo, “*No constituyen remuneración... las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, la indemnización por años de servicios*”

⁶⁸Decreto con Fuerza de Ley N° 44, Fija normas comunes para los subsidios por incapacidad laboral de los trabajadores dependientes del sector privado, P.D.O el 24/07/1978

⁶⁹En el oficio N°199 del 2014.

establecida en el artículo 163 y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual...”

Referente a las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, estas corresponden a las sumas pagadas por los siguientes conceptos:

- i. Asignación familiar⁷⁰
- ii. Asignación Maternal
- iii. Subsidio Maternal
- iv. Subsidio Único Familiar (SUF)⁷¹

Respecto de la asignación familiar, asignación y subsidio maternal, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 15 del Decreto 150 de 1982, dichas rentas estarán exentas de toda clase de impuestos, gravámenes y cotizaciones, por lo cual, no se encuentran afectas con el IUS.

En relación con el subsidio único familiar y la norma del artículo 17 N°13, dicho concepto debe ser calificado como un beneficio previsional, para ser considerado como un ingreso no renta, y por ende, no tributar con el IUS.

Respecto de los beneficios previsionales, el SII mediante el oficio N° 2.073 de 1996, ha establecido que debe entenderse por **beneficio previsional**, a “todos aquellos beneficios que emanan de los sistemas orgánicos de las Instituciones de Previsión Social propiamente tales, como también aquellos otorgados por otras entidades u organismos autorizados por ley que estén bajo la tuición y supervigilancia de la Superintendencia de Seguridad Social, como los referidos en las Leyes N° 11.764 y 16.395”

Ahora bien, el artículo 5 de la Ley N° 18.020⁷², establece que el subsidio único familiar, debe ser pagado por el Servicio de Seguro Social, y de acuerdo a la definición proporcionada por el SII, los beneficios previsionales deben emanar de una Institución

⁷⁰Decreto N°150, Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de las normas sobre Sistema Único de Prestaciones Familiares y Sistema de Subsidios de Cesantía para los trabajadores de los sectores privado y público, contenidas en los Decretos Leyes N° 307 y 603, ambos de 1974, P.D.O el 25/03/1982

⁷¹ Ley N° 18.020, Establece subsidio familiar para personas de escasos recursos y modifica normas que indica, PDO 17/08/1981

⁷² Ley N° 18.020, Establece subsidio familiar para personas de escasos recursos y modifica normas que indica, PDO 17/08/1981

de Previsión Social, por lo cual, se puede concluir que dicho subsidio, será considerado como un beneficio previsional, y por ende, calificado como un ingreso no renta.

Dado lo anterior, podemos concluir que ninguna prestación familiar otorgada en conformidad a la ley, estará afectada a la tributación del IUS (*y de ningún otro impuesto a la renta*).

En relación con las rentas por indemnización de desahucio y la de retiro, el artículo 17 N°13 de la LIR, establece como ingreso no renta, hasta un máximo de un mes por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Cabe destacar, que la norma no sólo abarca a las indemnizaciones que se pagan cuando la relación laboral termina por causales imputables a la empresa, sino que involucra a todas aquellas que impliquen el término de la relación laboral.

Asimismo es importante destacar que la expresión desahucio, no debe confundirse con la indemnización de aviso previo, la cual siempre estará limitada tanto laboral como tributariamente a las 90 Unidades de Fomento.

Ahora bien, el artículo 41 del Código de Trabajo, establece que las indemnizaciones por años de servicio y las demás que proceda pagar por el término de la relación laboral, no serán consideradas como remuneraciones, refiriéndose al total de la renta pagada por dicho concepto, sin embargo, el artículo 17 N°13, establece el monto que se debe considerarse como ingreso no renta⁷³.

Para efectos de determinar el monto a considerar como ingreso no renta, a los trabajadores dependientes del sector privado, se considerará remuneración el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses. La conformación de dicho promedio debe considerar una remuneración depurada, en la cual deben excluirse las siguientes partidas:

- i. Gratificaciones.
- ii. Participaciones
- iii. Bonos
- iv. Otras remuneraciones extraordinarias.

La remuneración “depurada” de cada mes, deberá reajustarse de acuerdo a la variación que haya experimentado el IPC entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

⁷³ Circular 29 de 1991 del SII.

Por lo tanto, se puede desprender que el monto de las indemnizaciones pagadas por el término de la relación laboral, que sobrepasen el límite establecido en el artículo 17, deben ser consideradas como renta, y por ende estarán afectas a impuesto. En particular, y de acuerdo a lo establecido por el SII⁷⁴, dichas rentas tributarán con el IUS.

3.2.- Artículo 17 N° 14 LIR

El N°14 del artículo 17, establece que no se considerará renta, “la alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional”

Como se logra apreciar, uno de los requisitos fundamentales para catalogar dichas cantidades como ingresos no renta, es que estas “deben ser razonables a juicio del Director Regional”.

Al respecto, el SII, mediante la Circular 36 de 1988, ha establecido los requisitos que se deben cumplir, para entender que la asignación de movilización, es razonable, estableciendo que:

- i. Que dicha asignación se otorgue en base a la tarifa más económica que deba pagar cada trabajador en un vehículo común de la locomoción colectiva, para trasladarse desde su domicilio particular al lugar donde desempeña sus funciones o labores habituales, y viceversa
- ii. Que la cuantía de tal beneficio se determine de acuerdo al número de pasajeros o viajes que debe pagar cada trabajador en el medio de transporte indicado para su traslado desde su domicilio al lugar de su trabajo habitual y viceversa
- iii. Que la mencionada asignación diga relación con periodos efectivamente trabajados y
- iv. Que el monto de la referida asignación se acredite por parte de la empresa mediante la confección de una planilla, con indicaciones del nombre de cada trabajador, domicilio de éstos y cantidad asignada diariamente por concepto de movilización, bajo las condiciones detalladas precedentemente.

A su vez, el SII, mediante oficios tales como el N° 3643 de 1976, ha establecido que las asignaciones, “deben ser imprescindibles e inevitables para la empresa, no deben representar, en caso alguno, un beneficio para los trabajadores receptores de ellos, sino

⁷⁴ Circular 29 de 1991.

que deben estar destinados exclusivamente a compensar la imposibilidad material que aqueja a éstos de autoproporcionarse alimentación y alojamiento por el hecho de estar prestando sus servicios en lugares apartados que no cuentan con establecimientos a los cuales recurrir en su demanda.”

Por lo cual, aquellas cantidades que cumplan los requisitos señalados, se considerarán como ingresos no renta, y por ende, no deberán tributar con ningún impuesto de la LIR.

Sin embargo, se plantea la interrogante de cuál es la situación tributaria, de aquellas cantidades que no cumplen con las normas antes señaladas.

Al respecto, el inciso segundo del artículo 41 del Código de Trabajo, señala que “*no constituyen remuneración las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos...*”

Por lo cual, ante una lectura rápida de las normas, aparentemente dichas cantidades no estarían sujetas a la tributación del artículo 42 N°1 de la LIR, por no encontrarse dentro de las rentas gravadas con dicho artículo.

No obstante lo anterior, el SII⁷⁵, ha interpretado que las cantidades que no cumplen los requisitos para ser consideradas como ingreso no renta, serán consideradas dentro de las rentas afectas con el IUS, otorgando a dichas cantidades, la calificación de “*otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales*”.

3.3.- Artículo 17 N° 15

El artículo 17 N°15, establece que las asignaciones de traslación y viáticos, serán consideradas como ingresos no renta, siempre que sean acordes a juicio del Director Regional del SII.

Al respecto, el SII mediante el oficio 5631 de 1975, ha establecido los requisitos que deben cumplirse para que una renta se encuentre dentro de la exención del artículo 17 N°15, señalando que:

“Dichas asignaciones podrán calificarse como ingresos no constitutivos de renta, cuando reúnan las siguientes condiciones copulativas:

⁷⁵ Circular 36 de 1988 del SII.

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

Dado lo anterior, cuando se paguen dichas rentas, los contribuyentes no deberán tributar por ellas, siempre que cumplan con los requisitos anteriormente señalados.

3.4.- Artículo 17 N° 16

El artículo 17 N°16, establece que las sumas percibidas por concepto de gastos de representación, no serán considerados como renta, siempre que dichos gastos estén establecidos por ley.

Al respecto, el SII mediante el oficio 1842 de 1999, ha señalado que “se entiende por gastos de representación aquellas sumas o asignaciones fijas y globales que se otorgan a los trabajadores de las empresas para que éstos las utilicen en representaciones o actividades relacionadas con el giro de la empresa, sin la necesidad de rendir cuenta por parte del trabajador. Si las referidas asignaciones están establecidas por ley no constituyen renta para el trabajador conforme a lo establecido en el N° 16 del artículo 17 de la Ley de la Renta. Por el contrario, si dichas sumas fijas no están establecidas por ley constituyen una renta afecta a impuesto, tal como lo establece el artículo 42°, N° 1, de la Ley de la Renta, al señalar expresamente la citada norma que los mencionados gastos se consideran rentas accesorias o complementarias a los sueldos de los trabajadores”.

Dado lo anterior, los contribuyentes que reciban sumas destinadas a representar a la Compañía, sin que ellas estén establecidas por ley, deberán tributar con el IUS, en caso contrario, dichos gastos de representación, se considerarán como no renta.

3.5.- Artículo 17 N° 17

El artículo 17 N°17 de la LIR, establece que las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera, serán considerados como ingresos no renta.

Al respecto, el SII mediante el oficio N° 1556 de 1997, ha establecido que para que las pensiones o jubilaciones, se encuentren dentro de la exención establecida en el artículo N° 17 N°17, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- i. Que la pensión o jubilación sea de fuente extranjera, sin que importe la nacionalidad del beneficiario, vale decir, este puede ser chileno o extranjero.
- ii. Su ámbito de aplicación sólo comprende cantidades que provengan de fuente extranjera, pero que tengan una naturaleza y características similares a las pensiones o jubilaciones otorgadas en el país.
- iii. Que sean recibidas en forma periódica y no por una sola vez, ya que el ingreso que se reciba por una sola vez a título de capital que reemplaza el derecho a percibir una renta periódica de fuente extranjera, no posee la naturaleza y características inherentes a una pensión o jubilación, sin que pueda quedar amparada en el artículo 17 N°17 de la Ley de la Renta y,
- iv. El beneficio contemplado en la norma legal en estudio, constituye una franquicia que de acuerdo a los principios de la hermenéutica legal, debe interpretarse en forma restrictiva, es decir, no debe extenderse por analogía a otros hechos o supuestos que no sean los expresamente prescritos en el texto legal, con el fin de no desvirtuar los objetivos que se persiguen con su establecimiento.

Dado lo anterior, aquellas pensiones o jubilaciones que cumplan con los requisitos señalados anteriormente, serán consideradas como ingreso no renta, por lo cual, no deberán tributar con impuesto alguno. Sin embargo, en caso que no cumplan con los requisitos, deberán tributar con el impuesto único de segunda categoría.

3.6.- Artículo 17 N° 18

El artículo 17 N°18 de la LIR, establece que las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio, son consideradas como ingreso no renta⁷⁶.

Al respecto, el SII, mediante la circular N° 41 de 1991, ha establecido las normas relativas a la materia, las cuales, se resumen a continuación:

⁷⁶ A su vez, el artículo 31 N°6 bis de la LIR, señala que las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, serán consideradas como un gasto aceptado, siempre que se cumplan con los requisitos que se establecen en dicho artículo.

- i. Concepto de beca de estudio: constituye beca de estudio el "estipendio o pensión temporal que se concede a uno para que continúe o complete sus estudios."

Dado lo anterior, deben considerarse comprendidos dentro del concepto de beca de estudio todos aquellos beneficios percibidos por el becario, tales como: pagos de matrículas, cuotas de enseñanza o escolaridad, viáticos, pasajes, etc., destinados exclusivamente a la obtención de una instrucción básica, media, técnico-profesional o universitaria por parte de los becarios, o la participación de éstos en cursos de perfeccionamiento o de capacitación motivo de la beca.

- ii. Requisitos que deben reunir las cantidades pagadas por concepto de becas de estudio para que no constituyan renta:
 - a) Deben estar destinadas exclusivamente al financiamiento de los estudios motivo de la beca.
 - b) Deben otorgarse en favor del becario mismo, sin la posibilidad que puedan ser aprovechadas por terceros o se les dé un destino distinto. Se destaca, que el beneficiario puede ser el trabajador o los hijos de este.
 - c) Las becas proporcionadas, deben tener por objeto financiar cursos de enseñanza básica, media, profesional, técnica o universitaria, y en ningún caso, podrían entenderse a las que tienen relación con gastos de jardines infantiles; toda vez que en este último caso dichos pagos no se conceden con fines de continuar o completar estudios.

- iii. Diferencia entre "beca de estudio" y "asignación de estudio o escolaridad"

Las "becas de estudio" son beneficios que se conceden en favor del becario mismo, sin la posibilidad que ellas puedan ser aprovechadas por terceros, en tanto que las "asignaciones de estudio o escolaridad", se otorgan a los trabajadores de la empresa como una mayor remuneración por la prestación de servicios personales, quedando al arbitrio de ellos el destino para el cual fueron otorgadas.

Dado lo anterior, aquellas sumas recibidas por concepto de beca de estudio, serán consideradas como ingresos no renta, mientras que aquellas sumas recibidas por concepto de asignación de estudio o escolaridad, serán consideradas como un aumento de remuneración, debiendo tributar con el impuesto único de segunda categoría.

4.- TASA

El impuesto único de segunda categoría, contiene 3 disposiciones de tasa para los contribuyentes afectos a dicho artículo, las cuales corresponden a:

- i. Obreros agrícolas: Tributan con una tasa fija de impuesto, ascendente a 3,5%, sobre el monto de la base que deban efectuar las cotizaciones previsionales, que exceda de 10 UTM.
- ii. Choferes de taxi: Tributan con una tasa fija de impuesto, ascendente a 3,5% sobre 2 UTM, es decir, deberán pagar mensualmente, un impuesto único de segunda categoría, de 0,07 UTM.
- iii. Trabajadores dependientes, pensionados o montepiados, deberán tributar de acuerdo a una tasa progresiva.

Respecto de la escala de tasas aplicada a los trabajadores dependientes, pensionados o montepiados, la Ley⁷⁷, establece modificaciones a dicha escala, por lo cual, a continuación se presenta la escala actualmente aplicable, y la nueva escala a aplicar a partir del 1 de enero del 2017⁷⁸:

Escala Actual	Escala a partir del 01/01/2017
Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias mensuales, estarán exentas de este impuesto;	
Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales, 4%	
Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias mensuales, 8%	
Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias mensuales, 13,5%	
Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias mensuales, 23%	
Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias mensuales, 30,4%	
Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 150 unidades tributarias mensuales, 35,5%	Sobre la parte que exceda de 120 unidades tributarias mensuales 35% ⁷⁹
Sobre la parte que exceda de 150 unidades tributarias mensuales, 40%	

Fuente: Ley N° 20.780

⁷⁷ Ley N°20.780, Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, P.D.O. el 29/09/2014, en su artículo 1 N°30

⁷⁸ Artículo primero transitorio, de la Ley N° 20.780.

⁷⁹ A partir del 01/01/2017

5.- PERIODO Y PAGO DEL IMPUESTO

5.1.- Periodo

En general, los trabajadores dependientes, pensionados y montepiados, mensualmente reciben el pago de las rentas afectas con el IUS, y por ende, el artículo 43 N°1 de la LIR, establece que dichas rentas, deben tributar con un impuesto mensual.

Sin embargo, existen excepciones a dicha regla, correspondiente a las siguientes situaciones:

- i. Artículo 43 N°1, inciso 4: Tributación de los trabajadores eventuales y discontinuos que no tienen patrón fijo y permanente.
- ii. Artículo 45: Tributación de rentas de periodos distintos a un mes.
- iii. Artículo 46: Tributación de rentas pagadas con retraso.

Las cuales, analizamos a continuación:

5.1.1.- Tributación de los trabajadores eventuales y discontinuos que no tienen patrón fijo y permanente.

El artículo 43 N°1, inciso 4°, de la LIR, establece que los trabajadores eventuales y discontinuos que no tienen patrón fijo y permanente, pagarán el impuesto de este número por cada turno o día-turno de trabajo, para lo cual la escala de tasas mensuales se aplicará dividiendo cada tramo de ella por el promedio mensual de turnos o días- turnos trabajados, estableciéndose además, en el inciso 5° de dicho artículo, que para los créditos se aplicará el mismo procedimiento anterior.

Respecto de lo anterior, el SII mediante la circular 61 del 2010, ha establecido que los contribuyentes que están sujetos a este régimen de tributación especial, son aquellos trabajadores que perciban u obtengan las rentas referidas en el N° 1, del artículo 42 de la LIR , y que, en forma copulativa, cumplan los siguientes requisitos:

- i. Que, sean trabajadores eventuales y discontinuos; esto es, que no presten servicios en forma continua y permanente.
- ii. Que no tengan empleador o patrón fijo y permanente.
- iii. Que perciban su remuneración al final de cada turno o día-turno de trabajo.

Adicionalmente, la forma práctica de determinar dicha escala, corresponderá a dividir la escala mensual por 30 y luego multiplicarla por la cantidad de días (o turnos-días), trabajados por el empleador.

A continuación se presenta el cálculo en UTM, de la escala de tasa aplicable, para un periodo de 10 días:

Escala Mensual				Escala diaria				Escala para 10 días trabajados			
Desde	Hasta	Tasa	Crédito	Desde	Hasta	Tasa	Crédito	Desde	Hasta	Tasa	Crédito
0	13,5	0,000	0	0,00	0,45	0,000	0,00	0,00	4,50	0,000	0,00
13,5	30	0,040	0,54	0,45	1,00	0,040	0,02	4,50	10,00	0,040	0,18
30	50	0,080	1,74	1,00	1,67	0,080	0,06	10,00	16,67	0,080	0,58
50	70	0,135	4,49	1,67	2,33	0,135	0,15	16,67	23,33	0,135	1,50
70	90	0,230	11,14	2,33	3,00	0,230	0,37	23,33	30,00	0,230	3,71
90	120	0,304	17,8	3,00	4,00	0,304	0,59	30,00	40,00	0,304	5,93
120	150	0,355	23,92	4,00	5,00	0,355	0,80	40,00	50,00	0,355	7,97
150	más	0,400	30,67	5,00	más	0,400	1,02	50,00	más	0,400	10,22

Fuente: LIR

5.1.2.- Tributación de rentas de periodos distintos a un mes.

El artículo 45 de la LIR, establece que “las rentas correspondientes a periodos distintos de un mes tributarán aplicando en forma proporcional la escala de tasas contenidas en el artículo 43”.

La norma anterior, es similar a la contenida en el inciso 4 del artículo 43 N°1, con la diferencia que la norma en análisis, se aplica en aquellos casos en el que el periodo habitual de pago de las rentas, sea distinta a un mes.⁸⁰

Dado lo anterior, si el periodo habitual de pago de las rentas, es semanal, la tasa de impuesto aplicable en UTM, corresponderá a:

Escala semanal			
Desde	Hasta	Tasa	Crédito
0,00	3,15	0,000	0,00
3,15	7,00	0,040	0,13
7,00	11,67	0,080	0,41
11,67	16,33	0,135	1,05
16,33	21,00	0,230	2,60
21,00	28,00	0,304	4,15
28,00	35,00	0,355	5,58
35,00	más	0,400	7,16

⁸⁰ Oficio 1252 de 1995, SII.

A su vez, el artículo en estudio, señala que “para los efectos de calcular el impuesto contemplado en el artículo 42, N° 1, las rentas accesorias o complementarias al sueldo, salario o pensión, tales como bonificaciones, horas extraordinarias, premios, dietas, etc., se considerará que ellas corresponden al mismo período en que se perciban, cuando se hayan devengado en un solo período habitual de pago. Si ellas se hubieren devengado en más de un período habitual de pago, se computarán en los respectivos períodos en que se devengaron.”

Lo anterior, tiene como propósito considerar el total de rentas afectas al IUS, y aplicar correctamente la escala progresiva del impuesto.

5.1.3.- Tributación de rentas pagadas con retraso.

El inciso primero del artículo 46 de la LIR, establece que “tratándose de remuneraciones del número 1° del artículo 42 pagadas íntegramente con retraso, ellas se ubicarán en el o los períodos en que se devengaron y el impuesto se liquidará de acuerdo con las normas vigentes en esos períodos”.

Para lo cual, se deberá efectuar el siguiente procedimiento⁸¹:

- i. La renta devengada y pagada con retraso, se convertirán en UTM y se llevarán al mes o meses que corresponda.
- ii. Luego, dicha cantidad se adicionará a la renta del mes en que se devengó, y se efectuará el cálculo del IUS, sobre el total de las rentas (incluyendo aquellas pagadas con retraso).
- iii. La diferencia de impuesto, se convertirá en UTM, y se llevará al mes del pago de las rentas con retraso.

Lo anterior, se puede apreciar de forma simplificada, en el siguiente ejemplo:

Suponga que en octubre del 2014, el señor Juan Pérez recibe el pago de las comisiones de los meses de marzo, mayo y junio del 2014, correspondientes a \$ 400.000,\$ 300.000 y \$200.000 respectivamente.

Adicionalmente, durante los meses de marzo, mayo y junio del 2014, la determinación del IUS del señor Pérez, corresponde a:

⁸¹ Procedimiento analizado en circulares del SII, tal como la N° 37 de 1990.

Mes	Renta afecta (\$)	IUS (\$)
Marzo	700.000	5.718
Mayo	800.000	9.427
Junio	500.000	0

Fuente: Confección propia

Adicionalmente, se sabe que el valor de las UTM, corresponde a:

- Marzo \$ 41.263
- Mayo \$ 41.801
- Junio \$ 42.052
- Octubre \$ 42.431

Dado lo anterior, las comisiones pagadas con retraso, deberán tributar de la siguiente forma:

Mes	Renta pagada con retraso (\$)	UTM mes de pago	UTM mes de devengamiento	Nueva base	IUS	IUS pagado	Diferencia a pagar (\$)	Diferencia en UTM	Monto a pagar (\$)
Marzo	400.000	9,43	388.989	1.088.989	21.278	5.718	15.560	0,377	16.000
Mayo	300.000	7,07	295.546	1.095.546	21.249	9.427	11.822	0,283	12.000
Junio	200.000	4,71	198.214	698.214	5.220	0	5.220	0,124	5.267
Total IUS a pagar por rentas pagadas con retraso									33.268

5.2.- Pago del impuesto

Como norma general, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 78 y artículo 82 de la LIR, el entero en arcas fiscales del IUS, deberá efectuarse dentro de los primeros doce días del mes siguiente al del pago, abono en cuenta, contabilización del gasto, o puesta a disposición del interesado, de la renta afecta al IUS, considerando lo que ocurra primero.

Sin embargo, en aquellos casos que la cantidad que deba retenerse por concepto de IUS, resulte inferior a la décima parte de una unidad tributaria, la persona que deba retener o pagar dicho impuesto podrá hacer la declaración de seis meses conjuntamente⁸².

⁸² Artículo 80, LIR.

6.- RESPONSABLE DEL PAGO

De acuerdo a lo establecido en el artículo 74 N°1, aquellos que paguen rentas del artículo 42 N°1, deberán retener el impuesto único de segunda categoría, las cuales deberán declarar y pagar dentro de los primeros 12 días del mes siguiente⁸³.

Sin embargo, la responsabilidad recaerá en el propio contribuyente, en las siguientes situaciones:

- i. Cuando el contribuyente trabaje para un organismo, institución, etc., que no tenga la obligación de efectuar la retención del impuesto único de segunda categoría.
- ii. Cuando el contribuyente reciba rentas de más de un empleador.

Respecto de la primera situación, el SII, mediante circulares⁸⁴, ha señalado que el artículo único del Decreto Supremo de Hacienda N° 268, de 17 de marzo de 1976, expresa en su inciso primero que: "Los empleados y/u obreros chilenos o extranjeros de nacionalidad distinta de la representación en que prestan sus servicios, que trabajen en las representaciones diplomáticas, consulares u oficiales de naciones extranjeras, declararán y pagarán directamente el impuesto a que se refiere el Art. 42° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el decreto ley N° 824, de 1974, en la Tesorería respectiva dentro de los 15 primeros días del mes siguiente al de la recepción de los emolumentos."

"La misma situación, en igualdad de condiciones o trato similar, afecta a las personas que se desempeñen en organismos, instituciones o entidades no obligadas a retener el impuesto único de segunda categoría, como es el caso, por ejemplo, de la Corporación Andina de Fomento."

Respecto de la segunda situación, si un contribuyente del impuesto único de segunda categoría, durante uno o más meses del año, recibió el pago de más de un empleador, patrón o pagador, deberá determinar el impuesto único de segunda categoría, sobre la totalidad de las rentas afectas, y efectuar el pago de las diferencias de impuesto que se generen.

Dicho pago, deberá efectuarse junto con la declaración de renta, es decir, durante el mes de abril del año siguiente.

⁸³ Artículo 78 LIR

⁸⁴Tales como las circulares N° 32 del 2000 y la N° 63 de 1976.

Cabe destacar, que en el caso que una institución efectúe el pago de dos o más rentas a una misma persona, dicha institución es quién deberá determinar el impuesto único de segunda categoría, sobre la totalidad de las rentas pagadas, tal como lo manifiesta el SII en oficios tales como el N°2825 de 1977, en el que señala que *“tratándose de una misma persona que pague dos o más rentas, también a una misma persona, la retención del impuesto único de segunda categoría, deberá efectuarse sobre la cantidad total de las sumas pagadas en cada periodo habitual de pago. Es decir, no puede aplicarse la escala de tasas del impuesto único separadamente a cada cantidad pagada, sino que ellas deben sumarse entre sí para estos efectos.”*

7.- CONTRIBUYENTE AFECTO

De acuerdo a lo establecido en el artículo 42 N°1 de la LIR, todos aquellos que perciban o devenguen rentas de trabajos dependientes, pensiones o montepíos, deberán tributar con el impuesto único de segunda categoría.

Sin embargo, lo anterior no es tan claro, cuando el contribuyente que percibe la renta, no es residente ni domiciliado en Chile.

Dado lo anterior, el SII, mediante la Circular 26 de 1973, estableció la tributación a aplicar en estos casos, indicando que aquellos contribuyentes que no estén domiciliados en Chile, y perciban rentas del artículo 42 N°1, deberán tributar de la siguiente forma:

- i. Aquellos contribuyentes que hayan venido a Chile a desarrollar actividades científicas, técnicas, culturales o deportivas, deberán tributar:
 - a) Por los primeros 6 meses, con el impuesto adicional de tasa 20%.
 - b) Del séptimo mes en adelante, con el impuesto único de segunda categoría.
- ii. Aquellos contribuyentes que hayan venido a desarrollar otras actividades, en calidad de empleados, deberán tributar con el IUS, independientemente del tiempo.

8.- BIBLIOGRAFÍA

Decreto Ley N°824, Ley sobre impuesto a la Renta, P.D.O el 31/12/1974.

Decreto Ley N°830, sobre Código Tributario, P.D.O. el 31/12/1974.

Decreto con Fuerza de Ley N°1, Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del Código del Trabajo, P.D.O el 16/01/2003.

Ley N° 18.156, Establece exención de cotizaciones previsionales a los técnicos extranjeros y a las empresas que los contratan bajo las condiciones que se indica y deroga la Ley N°9.705, P.D.O 15 de agosto de 1982.

Ley N° 20.780, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, PDO 29/09/2014.

Decreto Ley N° 1.362, Modifica Ley sobre Impuesto a la Renta, P.D.O. el 06.03.1976.

Decreto con Fuerza de Ley N° 44, Fija normas comunes para los subsidios por incapacidad laboral de los trabajadores dependientes del sector privado, P.D.O el 24/07/1978.

Decreto N°150, Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de las normas sobre Sistema Único de Prestaciones Familiares y Sistema de Subsidios de Cesantía para los trabajadores de los sectores privado y público, contenidas en los Decretos Leyes N° 307 y 603, ambos de 1974, P.D.O el 25/03/1982.

Ley N° 18.020, Establece subsidio familiar para personas de escasos recursos y modifica normas que indica, P.D.O. el 17/08/1981.

JURISPRUDENCIA E INSTRUCCIONES ADMINISTRATIVAS

Oficios SII N° 3643, de 1976; N° 1252, de 1995; N° 2073, de 1996; N° 1556, de 1997; N° 1842, de 1999; N° 723, de 2011; N° 199, de 2014; N° 384, de 2014.

Circulares SII N° 63, de 1976; N° 42, de 1982; N° 36, de 1988; N° 37, de 1990; N° 29, de 1991; N° 32, de 2000; N° 61, de 2010; N° 3, de 2014;

http://www.sii.cl/estadisticas/contribuyentes/segunda_categoria.htm