Artículo: Comentarios de Jurisprudencia. Gratificaciones legales. Facultades del Servicio de Impuestos Internos en la determinación de la utilidad líquida
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 196
AÑO LXII
JULIO - DICIEMBRE 1994
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Comentarios de Jurisprudencia. Gratificaciones legales. Facultades del Servicio de Impuestos Internos en la determinación de la utilidad líquida
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Profesora de Derecho Económico
Universidad de Concepción

GRATIFICACIONES LEGALES. FACULTADES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN LA DETERMINACION DE LA UTILIDAD LIQUIDA

Requerida la Dirección Nacional para que modificara el criterio sustentado en sus instrucciones, respecto del alcance de sus facultades en la determinación de la utilidad líquida para los efectos del cumplimiento de la obligación de gratificar, sostuvo en Ord. N° 2.035 de 10 de julio de 1995 la siguiente doctrina:

"Las instrucciones citadas en su escrito fueron dictadas por este Servicio basado en las facultades expresas que le otorgan las normas de su Ley Orgánica y el Código Tributario, las cuales se encuentran vigentes y se han venido aplicando por espacio de varios años y sin alteraciones".

"Lo anterior es sin perjuicio del ejercicio del derecho de petición que los contribuyentes tienen de conformidad a la Constitución Política del Estado, y en cuya virtud pueden solicitar reconsideración de algún criterio en particular, sin que ello implique la impugnación de las facultades de interpretación de este Servicio, las que sólo pueden ser impugnadas por la vía judicial".

Sostiene asimismo la Dirección Nacional que "corresponde a los Directores Regionales resolver las consultas que les formulen los contribuyentes en general sobre materias de su competencia, siempre y cuando éstos invoquen un interés actual comprometido respecto de una situación específica y real que se desea dilucidar sin que sea procedente que dichas peticiones digan relación con hechos hipotéticos o no configurados que no atañan ni afecten al contribuyente consultante".

COMENTARIO

1. De acuerdo a lo dispuesto en el art. 47 del Código del Trabajo (C. del T.), la obligación legal de otorgar gratificaciones está supeditada a la existencia de utilidades o excedentes *líquidos* en el giro de las empresas sobre las cuales recae dicha obligación.

Para estos efectos, la ley define la "utilidad", como aquella que resulta de la *li-*

Artículo: Comentarios de Jurisprudencia. Gratificaciones legales. Facultades del Servicio de Impuestos Internos en la determinación de la utilidad líquida
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

quidación que practique el Servicio de Impuestos Internos para la determinación del impuesto a la renta, sin deducir las pérdidas de ejercicios anteriores; y la "utilidad líquida", como aquella que arroje dicha liquidación, deducido el 10% por interés del capital propio del empleador. (art. 48 C. del T.).

Corresponde al Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo al art. 49 del C. del T., determinar en la liquidación el capital propio del empleador invertido en la empresa y calcular el monto de la utilidad líquida que deberá servir de base para el pago de las gratificaciones.

Las instrucciones administrativas contenidas en el párrafo 6 (12)-92.02 del Manual y Suplemento 6 (18)-1, de 04.12.64 han instruido acerca de la forma de determinar dicha utilidad líquida, señalando que debe tomarse "*como base o punto de partida* la renta imponible que sirva para fijar el impuesto a la renta de Primera categoría", ordenando, a continuación, efectuar ciertos agregados y deducciones.

No es nuestra intención, en esta oportunidad, comentar la procedencia de cada una de las partidas que según el Servicio de Impuestos Internos corresponde agregar o deducir; sino, la legalidad de las facultades que dicho organismo pretende tener, para determinar una utilidad para el pago de gratificaciones, distinta de aquélla sobre la cual se calcula el Impuesto a la Renta.

El problema se plantea, en nuestra opinión, por una incorrecta interpretación de las normas pertinentes del C. del T. originada en el hecho de haberse mantenido la redacción del texto laboral, vigente ya el año 1942[1], no obstante las modificaciones experimentadas por la legislación tributaria. En efecto, conforme a las normas expuestas, se considera 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"[2].

La referencia a la "liquidación que practique el Servicio..." tiene una explicación histórica: a esa época los contribuyentes obligados a pagar impuestos conforme a la ley debían presentar a la Dirección una declaración de sus rentas imponibles. En base a esas declaraciones se formaban roles provisionales que determinaban el monto de las cuotas a pagar en los meses de junio y noviembre. Después de entregados los roles, la Dirección comprobaba las rentas declaradas, efectuaba las rectificaciones que fueren procedentes y formaba los roles que servirían de base para el cobro de las diferencias de impuesto.

En esta forma, podían producirse diferencias entre el impuesto realmente adeudado y el anotado en la declaración, en cuyo caso su pago debía efectuarse en la 2ª cuota o dentro de 60 días después del aviso correspondiente, si dicha cuota ya hubiere vencido.

Asimismo, si el impuesto determinado por la Dirección fuere inferior de lo que se hubiere pagado, la diferencia se abonaba o restituía al contribuyente[3].

El impuesto a la renta era, en consecuencia, determinado por el Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien, las normas laborales posteriores han reproducido, prácticamente sin diferencias, las expresiones originales del Código del Trabajo; sin embargo, en el in-

[1] Arts. 150 y 151. Véase Díaz Salas, Juan *Legislación Social, Código del Trabajo* T. I. Editorial Nascimento, Santiago, Chile, 1942, pág. 111.

[2] La obligación de deducir las pérdidas fue producto de la modificación introducida a dicha norma por la Ley 19.250 publicada en el *D.O.* 30.09.93.

[3] Art. 59; 72; 74; 76 y 77 Ley 6.457 publicada en el *D.O.* de 10.01.1940. Texto de la Ley de Impuesto a la Renta.

Artículo: Comentarios de Jurisprudencia. Gratificaciones legales. Facultades del Servicio de Impuestos Internos en la determinación de la utilidad líquida
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tertanto, el impuesto a la renta dejó de ser determinado por el Servicio de Impuestos Internos, pasando, al igual que casi todos los tributos del sistema chileno, a ser de declaración y pago simultáneo. No existe pues, desde hace mucho tiempo, una "liquidación" practicada por el Servicio, para el pago del impuesto a la Renta (a menos que ella se origine con motivo de una fiscalización).

Naturalmente esta desarmonía legislativa no trae consigo, ni tiene por qué hacerlo, una modificación conceptual de la noción de "utilidad" para los efectos laborales.

Si conforme a lo antes expuesto, la intención del legislador fue considerar, para el cálculo de la gratificación legal, la misma utilidad que se determinaba para la aplicación del impuesto a la renta[4], debe interpretarse la norma siguiendo el criterio histórico y en consecuencia, hoy, bajo el sistema de declaración y pago simultáneo, será la utilidad determinada por el contribuyente en su declaración anual la que, deducidas las pérdidas por expresa disposición legal, y el interés del capital propio, configure la "utilidad líquida".

No tiene pues el Servicio de Impuestos Internos facultades para efectuar agregados o deducciones a la renta líquida declarada por el contribuyente, a menos que, ejerciendo sus facultades fiscalizadoras y conforme al procedimiento legal, modifique la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta.

Tan cierto es que el Servicio carece de facultades para "ajustar" la utilidad tributaria, que la prohibición de rebajar las pérdidas de ejercicios anteriores, deducibles para la determinación de la renta líquida imponible y que el texto actual del art. 48 del C. del T. impide rebajar, fue producto de la modificación introducida a dicha norma por la Ley 19.250 (*D.O.* 30.09.93). Dicha deducción, sin embargo, se encontraba ya considerada en las instrucciones del Servicio del año 1964: si éste tuviera las facultades que pretende, no habría sido necesaria la modificación legal referida.

Esta posición ha sido sustentada también por la jurisprudencia judicial. Así, la Corte de Apelaciones de Santiago, en sentencia de 13.10.89, sostuvo "que el informe N° 1469 de 04.05 de este año emitido por la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos carece de relevancia en la decisión de esta litis, por cuanto no se compadece con lo dispuesto en los arts. 47 y 48 del Código del Trabajo, ya que establece una diferencia que la ley no contempla en el concepto básico de 'utilidad', sosteniendo que existe una utilidad para los efectos tributables y una 'utilidad' diversa para el cálculo de las gratificaciones, apartándose así del claro texto del art. 47 antes citado, según el cual la utilidad líquida se calcula sobre la base ya determinada para el impuesto a la renta; siendo aquella utilidad menor ya que debe deducirse para calcularla el 10% del interés del capital propio del empleador"[5].

La Corte Suprema, por su parte, acogiendo el recurso de queja interpuesto por la empresa "Productora de Agar S.A." sostuvo en el considerando N° 7° de la sentencia de 05.11.90: "Que, en relación al beneficio laboral de que se trata, la única intervención que legalmente cabe al Servicio de Impuestos Internos es la de informar a las partes

[4] Confirma esta afirmación lo dispuesto en el art. 4° de la Ley 11.966 de 1956 que agregó un inciso final al art. 34 de la Ley 11.575 conforme al cual en los casos en que la Dirección General de Impuestos Internos resuelva prorrogar el plazo para presentar las declaraciones de la Ley de la Renta, deberá fijar en la misma resolución una renta presunta para los efectos del pago de las gratificaciones y participaciones, sin perjuicio de la que se fije en la liquidación definitiva.

[5] *Gaceta Jurídica* N° 112, octubre 1989, pág. 101. El problema se planteó en razón de que el informe emitido por el Servicio de Impuestos Internos determinó la existencia de utilidad líquida sumando a la pérdida del ejercicio las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores; todo ello antes de la modificación introducida por la Ley 19.250.

Artículo: Comentarios de Jurisprudencia. Gratificaciones legales. Facultades del Servicio de Impuestos Internos en la determinación de la utilidad líquida
Revista: Nº196, año LXII (Jul-Dic, 1994)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

o a los Tribunales si el resultado del balance arroja o no utilidades afectas al impuesto a la renta, y en caso afirmativo, el monto de la utilidad líquida, careciendo de toda atribución para hacer distingos entre 'utilidades no afectas al impuesto a la renta' en razón de las deducciones que la propia ley determina, y 'utilidades no afectas al impuesto a la renta' pero sí a la obligación de gratificar...".

Y agrega, en el considerando N° 8°, "Que, en consecuencia, no es posible aceptar la distinción que al respecto hacen el Servicio de Impuestos Internos como la Dirección del Trabajo, porque la ley es clara y precisa sobre el particular, sin que ninguna persona o magistratura pueda arrogarse otras atribuciones que las que expresamente la ley les otorga"[6].

2. La jurisprudencia administrativa en comentario, en cuanto mantiene sus instrucciones sobre la materia, desconoce el verdadero alcance de los textos laborales y la posición de la jurisprudencia, obligando a las empresas afectadas por los ajustes que efectúe el Servicio I.I. al informar a la Dirección del Trabajo sobre el monto de la utilidad líquida, a recurrir a alguna de las siguientes alternativas.

a) Consultar la situación específica a la Dirección Regional respectiva. Naturalmente, la respuesta que ella entregue se basará en las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional a que antes hiciéramos referencia. Si precisamente se ha consultado por estimar ilegal el ajuste de la renta imponible, no es mucho lo que se habrá avanzado pues dicho ajuste ha sido efectuado en virtud, precisamente, de esas instrucciones[7].

En nuestra opinión, si se confirmare el agregado, una de las alternativas a seguir sería interponer recurso de protección en contra de dicho dictamen puesto que, aun cuando no es susceptible de reclamación tributaria, constituye un acto arbitrario e ilegal que amenaza el derecho de propiedad del contribuyente desde que, en base a él, se genera la obligación de pago de la gratificación o se aumenta el monto de ésta.

Otra posibilidad es proceder frente a hechos consumados; esto es, esperar la resolución que aplique la multa por incumplimiento de la obligación de gratificar y reclamar en contra de ella conforme al procedimiento correspondiente.

Cualquiera de las alternativas tiene un costo para la empresa. Creemos que la negativa del Servicio de Impuestos Internos a modificar sus instrucciones hace indispensable una modificación de las normas laborales que pongan término a la confusión que fundamenta el erróneo criterio administrativo.

[6] *Fallos del Mes* N° 384, noviembre 1990, pág. 716. No se señala en el fallo el punto preciso que motivó la disconformidad entre la utilidad tributaria y la utilidad para efectos de las gratificaciones.

[7] Así, por ejemplo, se ha sostenido que procede agregar las sumas que el contribuyente ha pagado a sus trabajadores por concepto de "bonos de pesca", considerando que las instrucciones contemplan entre los "agregados" las bonificaciones o bonos sin hacer distingos si son contractuales o voluntarios. Ord. 2488 de 26.04.95.