

**UNIVERSIDAD DEL BÍO - BÍO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES**  
**DEPARTAMENTO DE GESTIÓN EMPRESARIAL**



***“Análisis de Los Efectos Impositivo de la Ley de Subcontratación en el área de la construcción y su Aplicación Mediante la Creación De Casos”***

MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR,  
MENCION GESTIÓN TRIBUTARIA

PROF. GUÍA: WILSON HENRIQUEZ ESPINOZA

MARTA INOSTROZA OLIVARES  
LUIS ARRIAGADA CERDA

**2008**

*En instancias como estas cuando culmina una importante etapa de mi vida  
Veo hacia tras y me parecen increíble todos los logros de hoy.*

*Es por esta razón que doy las gracias, primero a Dios, por todo  
Porque aprendí a confiar cada día más en él y a darme cuenta que ha sido siempre  
incondicional conmigo.*

*Pero todo lo que soy y espero ser ha sido por la hermosa familia que tengo,  
Por mis papas que cada día me dieron su amor y comprensión  
A mis hermanas que me dieron todo siempre incluso mas de lo que podían.  
Y Ahora les agradezco todo, su apoyo, la motivación que me brindaron y sobre todo que  
hayan confiado en mí  
Desde el primer día que me embarque en este desafío.*

*También aprovecho de agradecer a mis amigos, primero que todos al Luchito que me acepto  
tal cual soy siempre, a la Caty, la Pauly, al Hugo y a todos y cada uno de mis amigos que  
me ayudaron en este camino.*

*Muchas gracias.*

*No está aún la simiente en el granero? Ni la vid, ni la higuera, ni el granado, ni el árbol de  
olivo ha florecido todavía; mas desde este día os bendeciré.*

*Marta Ester Inostroza Olivares.*

*En primer lugar gracias a Dios porque la fe puesta en él me ayudó a estar tranquilo en todos los momentos de dificultad que a veces se sienten insuperables. Pero siempre sucedía lo necesario para que todo funcionara de la mejor forma posible. Sin ese apoyo fundamental muchas veces hubiese caído en la angustia o desesperación por lo que fue de vital importancia para llegar a esta instancia.*

*Otro apoyo fundamental dentro de todo el proceso académico y de la vida en general es la familia que me entregó la estabilidad necesaria y las condiciones que me permitieron el tranquilo vivir hasta hoy en día. Por lo tanto muchas gracias a todos papá, mamá y hermanas que me llevaron a ser lo que soy, por los valores que me entregaron para poder desempeñarme en la vida y toda la dedicación y amor entregado.*

*Una vez dentro de la vida Universitaria obtuve cosas muy preciadas y entre ellas está el haber conocido un grupo de amigos muy importante y con los cuales compartí muchas experiencias y que me brindaron un sinnúmero de cosas difícilmente cuantificables. Gracias a ellos todo fue mucho más fácil y más grato en el transcurso de estos 5 años.*

*En fin, muchas gracias a todos y cada uno que permitieron todo lo que ha sucedido hasta ahora ya que son la base en la construcción de mi futuro.*

*Luis Rodrigo Arriagada Cerda.*

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	10
-------------------	----

## CAPÍTULO I

<b>ASPECTOS GENERALES DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN, SUBCONTRACIÓN E IMPUESTOS.....</b>	<b>13</b>
---	-----------

CONSTRUCCIÓN.....	14
SUBCONTRATACIÓN.....	17
Empresa Principal (EP).....	17
Empresa Contratista y sus trabajadores.....	18
Empresa Subcontratista y sus trabajadores.....	18
<i>EL COMPORTAMIENTO DE LA EXTERNALIZACIÓN DURANTE LOS ÚLTIMOS 30 AÑOS</i> .....	19
<i>UN BREVE DIAGNÓSTICO ACERCA DE LA SUBCONTRATACIÓN EN LA ACTUALIDAD</i> .....	19
SUMINISTRO.....	21
<i>PARTES INVOLUCRADAS EN EL SUMINISTRO.</i> .....	21
Empresa Usuaria.....	21
Empresa de Servicios Transitorios (EST).....	22
Trabajador suministrado.....	22
TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN SEGÚN BOLETIN TÉCNICO N° 39 DEL COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE.....	24
<i>CONTRATO GENERALES DE CONSTRUCCIÓN</i> .....	25
Contrato de Construcción por Suma Alzada.....	25
Contrato de Construcción por Administración.....	25
TIPOS DE CONTRATOS QUE SE DAN POR LA SUBCONTRATACIÓN.....	27
<i>CONTRATO COMERCIAL</i> .....	27
<i>CONTRATO DE TRABAJO</i> .....	28
<i>CONTRATO PUESTA A DISPOSICIÓN</i> .....	29
<i>CONTRATO DE TRABAJO DE SERVICIOS TRANSITORIOS</i> .....	31
IMPUESTOS A LOS QUE SE ENCUENTRA AFECTADAS LAS CONSTRUCTORAS.....	32
<i>IMPUESTOS</i> .....	32
Elementos de los Impuestos.....	33
Tipos de Impuestos.....	33
<i>CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL I.V.A.</i> .....	36
<i>CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL IMPUESTO A LA RENTA</i> .....	36
Impuesto a la Renta de Primera Categoría. Artículo N° 20 LIR.....	36

## CAPÍTULO II

<b>SOBRE EL TRABAJO EN SUBCONTRATACIÓN Y EL FUNCIONAMIENTO DE LAS EMPRESAS SERVICIOS TRANSITORIOS.....</b>	<b>40</b>
--	-----------

SUBCONTRATACIÓN.....	41
<i>TRABAJO EN RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN</i> .....	43
Artículo 183-A del Código del Trabajo.....	43

Artículo 183-B del Código del Trabajo.....	46
Artículo 183-C del Código del trabajo.....	47
Artículo 183-D del Código del trabajo.....	49
Artículo 183-E del Código del trabajo.....	50
<i>SITUACIONES ESPECIALES LEY N° 20.123 EN LO RELACIONADO CON LA SUBCONTRATACIÓN</i> .....	53
SUMINISTRO DE TRABAJADORES.....	55
<i>IDENTIFICACION DE LAS PARTES</i> .....	55
Empresa se Servicios Transitorios (EST).....	55
Empresa Usuaria (EU).....	55
Trabajador de Servicios Transitorios.....	56
<i>EMPRESA DE SERVICIOS TRANSITORIOS O “EST”</i> .....	56
Constitución de la EST.....	57
Inscribirse en el registro de EST.....	57
Constituir una garantía.....	59
Objeto con que nace la EST.....	61
Razón Social.....	62
Prohibición de relación con la Empresa Usuaria.....	63
Sanciones y multas.....	63
Capacitación.....	65
Formalización de la relación entre las partes.....	65
<i>CONTRATO DE PUESTA A DISPOSICIÓN DE TRABAJADORES</i> .....	65
Situaciones en que no se puede utilizar el suministro de trabajadores.....	66
Situaciones en que se puede recurrir al suministro de trabajadores.....	67
<i>CONTRATO DE TRABAJO DE SERVICIOS TRANSITORIOS</i> .....	68
Deberes y Responsabilidades.....	69
<i>SITUACIONES ESPECIALES SEGÚN LEY N° 20.123 SOBRE EL SUMINISTRO</i> .....	71

### **CAPÍTULO III**

## **IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EN LA SUBCONTRATACIÓN Y SUMINISTRO..... 73**

DECRETO LEY N° 825, DE 1974, LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS.....	74
<i>CARACTERÍSTICAS PROPIAS DEL I.V.A.</i> .....	74
<i>HECHO GRAVADO DE SERVICIO</i> .....	76
Artículo 2° N° 2, DL 825 de 1974.....	76
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS.....	78
<i>HECHOS GRAVADOS ESPECIALES</i> .....	79
Contrato General de Construcción.....	79
Contratos por Suma Alzada.....	80
Contratos por Administración.....	80
Contrato de Especialidades.....	80
<i>DEVENGO DEL IMPUESTO</i> .....	82
Obligación de emitir facturas.....	83
Exhibición y constancia del pago del impuesto.....	83
<i>SUJETO DEL IMPUESTO</i> .....	84
<i>CAMBIO SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO</i> .....	84
Empresa Constructora.....	86
Contratista o Subcontratista.....	88
<i>BASE IMPONIBLE DEL I.V.A.</i> .....	93

<i>CRÉDITO FISCAL DE I.V.A.</i> .....	94
<i>CRÉDITO ESPECIAL DEL 65% DEL DÉBITO FISCAL QUE BENEFICIA A LOS CONTRATOS GENERALES DE CONSTRUCCIÓN DESTINADOS A LA HABITACIÓN</i> .....	95
Ejemplo del uso del crédito especial del 65% .....	98
En el formulario N° 29 las empresas constructoras deberán declarar teniendo en cuenta lo siguiente	99
Situaciones Específicas Del Crédito Del Artículo 21 DL. 910. ....	100
Aplicación del crédito cuando el contrato involucra más de una vivienda. ....	100
Contratos de construcción de pavimentación destinados a las viviendas .....	100
En la construcción de establecimientos educacionales no procede la rebaja del 65% del I.V.A. ....	101
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE SERVICIOS TRANSITORIOS .....	101
<i>HECHO GRAVADO</i> .....	102
<i>DEVENGO DEL IMPUESTO</i> .....	103
<i>SUJETO DEL IMPUESTO</i> .....	103
<i>BASE IMPONIBLE</i> .....	104
<i>CRÉDITO FISCAL</i> .....	104
<i>CRÉDITO ESPECIAL ARTÍCULO N° 21 DL 910</i> .....	104

## **CAPÍTULO IV**

### **IMPUESTO PRIMERA CATEGORÍA DECRETO LEY N° 824 DE 1974. .... 105**

DECRETO LEY N° 824 DE 1974, DEL IMPUESTO A LA RENTA. ....	106
<i>IMPUESTOS DE CATEGORÍA</i> .....	106
<i>IMPUESTOS GLOBALES</i> .....	107
<i>TASAS DE LOS IMPUESTOS A LA RENTA</i> .....	107
<i>PAGOS DE LOS IMPUESTOS A LA RENTA</i> .....	107
APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA SUBCONTRATACIÓN Y SUMINISTRO. ....	108
<i>ORGANIZACIÓN JURÍDICA</i> .....	110
Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada .....	110
Sociedad de Responsabilidad Limitada .....	111
Sociedades Anónimas .....	112
<i>SISTEMAS CONTABLES AL QUE PUEDEN ACCEDER</i> .....	113
<i>CONTABILIDAD COMPLETA</i> .....	113
Determinación De La Base Imponible Según Contabilidad Completa .....	115
Ingresos Brutos .....	116
Costo Directo .....	117
Gastos Necesarios Para Producir La Renta .....	118
Agregados y desagregados a la R.L.I. ....	124
Agregados .....	124
Desagregados .....	125
Crédito Por Gastos De Capacitación .....	126
Contribuyentes que tienen derecho al crédito por gastos de capacitación .....	127
Lugar donde se deben realizar las actividades de capacitación para que den derecho al crédito ..	127
Límite hasta el cual se aceptan como crédito los gastos incurridos en acciones de capacitación ..	128
Situación de los excedentes o remanentes producidos por concepto del crédito por gastos de capacitación .....	129
Crédito por la adquisición de activos fijos .....	130
Crédito Del 65% De Empresas Constructoras .....	131
Pagos Provisionales Mensuales .....	131
<i>RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA 14° BIS LEY IMPUESTO RENTA</i> .....	133
Requisitos Para Ingresar Al Sistema Del Artículo 14 Bis.....	133

Contribuyentes que hayan estado tributando Según los Art. 14 y 20 de la LIR .....	133
Si se trata de contribuyentes que estén iniciando actividades .....	135
Base afecta a Impuestos .....	136
Situación de los gastos rechazados .....	138
Crédito por adquisición de Activo Fijo, Donaciones y Otros .....	138
Crédito especial por retiro de Utilidades Acumuladas .....	139
Pagos Provisionales de la empresa .....	140
Retiro Del Régimen .....	140
Contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente .....	140
Término de giro 14 BIS .....	141
Renta que se originan por el término de giro sea este real o ficticio .....	142
Tributación en 1° categoría .....	142
Declaración de los capitales propios .....	142
<i>RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA ARTÍCULO 14° TER LEY IMPUESTO RENTA .....</i>	<i>144</i>
Base Imponible o Pérdida Tributaria .....	146

## CAPÍTULO V

### ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LOS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA LEY Nº 20.123

..... 151

ASPECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DL. Nº 825 DE 1974. ....	152
<i>EL CAMBIO DE SUJETO DEL IMPUESTO EN LOS CONTRATISTAS O SUBCONTRATISTAS .....</i>	<i>152</i>
<i>SITUACIÓN DEL CRÉDITO ESPECIAL DEL ARTÍCULO 21 DL 910 .....</i>	<i>153</i>
ASPECTOS DE LA LEY DE LA RENTA DL. 824 DE 1974. ....	156
CASO PRÁCTICO DE SUBCONTRATACIÓN .....	162
Detalle de las compras .....	163
<i>DECLARACIÓN I.V.A. ....</i>	<i>163</i>
Cálculo del impuesto mes de Noviembre .....	163
Débito .....	163
Créditos .....	164
Determinación de los PPM .....	165
Crédito especial Empresas constructoras .....	166
Declaración I.V.A. mes de diciembre .....	167
Débitos .....	167
Créditos .....	167
P.P.M. ....	168
Crédito especial y el respectivo resultado del impuesto .....	169
Determinación Impuesto Renta .....	170
Ingresos .....	170
Costos .....	170
Gastos desembolsados .....	170
P.P.M.: .....	171
Confección Formularios 22 Líneas pertinentes .....	171
<i>ANÁLISIS RESPECTO DEL I.V.A. ....</i>	<i>172</i>
<i>ANÁLISIS RESPECTO IMPUESTO RENTA .....</i>	<i>172</i>
CASO PRÁCTICO EMPRESA DE SERVICIOS TRANSITORIOS .....	173
<i>DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....</i>	<i>175</i>
Débito fiscal .....	175
Débitos declarados en el formulario 29. ....	176
Crédito fiscal .....	176

Crédito declarado en formulario 29 .....	177
Determinación de P.P.M. ....	177
Total a pagar en el mes de diciembre.....	178
<i>DETERMINACIÓN IMPUESTO RENTA</i> .....	<i>178</i>
Ingresos. ....	178
Egresos .....	179
Rebajas al impuesto .....	180
Crédito por capacitación .....	180
P.P.M. ....	181
Confección Formularios 22 Líneas pertinentes .....	181
<b>CONCLUSIÓN</b> .....	<b>182</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>185</b>

# ÍNDICE DE ESQUEMAS Y TABLAS

## ESQUEMAS

<i>Relación Bilateral, como resultado de la subcontratación</i> .....	15
<i>Relaciones Existentes En El Suministro</i> .....	22
<i>Partes Involucradas en el Contrato Comercial</i> .....	27
<i>Partes Involucradas En El Contrato De Trabajo</i> .....	28
<i>Partes Involucradas En El Contrato Puesta A Disposición</i> .....	29
<i>Partes Involucradas En El Contrato De Trabajo De Servicios Transitorios</i> .....	31
<i>Impuestos Según Su Porcentaje De Recaudación</i> .....	34
<i>De Los Impuestos En Chile</i> .....	35
<i>Base Imponible Ley De La Renta Según Contabilidad Completa</i> .....	115
<i>Formula De La Variación del PPM</i> .....	132
<i>Ingresos Que Se Deben Generar Para Permanecer En Este Sistema</i> .....	135
<i>Del Impuesto de Primera Categoría según el artículo 14 bis</i> .....	137
<i>Valorización del activo fijo y las existencias</i> .....	143
<i>De La Base Imponible Del Artículo 14 Ter</i> .....	147

## TABLAS

<i>Cantidades Que Constituyen La Garantía de las EST</i> .....	61
<i>Situaciones y Lapsos de Tiempo en que se Puede Generar el Suministro</i> .....	67
<i>Cuadro Comparativo De Los Sistemas De Tributación</i> .....	149

## INTRODUCCIÓN

Con el transcurso de los años en el mundo entero como también en nuestro país las empresas y distintas instituciones desde siempre han tratado de optimizar sus ingresos, como a su vez lograr mantenerse por sobre sus pares, ya sea por medio de materias primas apropiadas, empleo tecnológico sofisticado, como así también por medio de complejos sistemas computacionales. Pero en sí esto no es todo sino cuentan con la mano de obra especializada que se encuentre además capacitada para desenvolverse en la actividad que le ha sido asignada. Pero el maximizar ingresos también significa abaratar costos y contar con personal de planta especializado genera un mayor desembolso es así como surge la idea de externalizar ciertas labores en un principio, situación que ha ido cambiando por lo que en la actualidad, se hace común escuchar hablar sobre la externalización de servicios. Donde no sólo se limita a la externalización de información sino también de; Producción, distribución, recursos humanos, cobranza, son algunas de las distintas alternativas que encontramos en la realidad del mercado actual, en donde se proponen aspectos para alcanzar el éxito esperado por cualquier organización.

Dentro de la externalización encontramos un término conocido como subcontratación que se define como la gestión o ejecución diaria de una función empresarial por un proveedor externo de servicios. La empresa subcontratante debe transferir parte del control administrativo y operacional a la empresa subcontratada, de modo que ésta pueda realizar su trabajo apartada de la relación normal de la empresa subcontratante y sus clientes. La subcontratación también implica un considerable grado de intercambio bidireccional de información, coordinación y confianza.

A nivel de empresas esta modalidad de trabajo genera una amplia gama de oportunidades puesto que le significa menores costos, altos niveles de competencia, un mejor posicionamiento en el mercado, siendo esta una solución a conflictos internos que pudieran darse dentro de las organizaciones, sobre todo en el ámbito de la necesidad de mano de obra especializada.

Pero Controlar el trabajo que está realizando la empresa contratada no es una tarea menor. Y ante esto se hace necesario tomar las medidas necesarias para mantener un registro apropiado que permita entregar un servicio eficiente. De este modo, podemos observar que no se trata de eludir responsabilidades, sino que muy por el contrario, externalizar servicios implica un compromiso mayor el cual si bien está en manos de otros sigue siendo parte de la responsabilidad organizacional. Mantener una ambiente laboral grato, una entrega de información apropiada a través de canales de comunicación adecuados y hacer partícipe de la empresa a cada uno de los trabajadores que pertenecen a ésta, es una labor de real importancia no sólo para fortalecer y respetar los derecho de las personas, sino porque además esto trae consigo beneficios generales para toda la organización.

Si bien es una modalidad que genera importantes beneficios hay sectores dentro de la industria hacia los cuales está más directamente enfocado por las características propias de su actividad, ese es el caso de la construcción. Puesto que si pensamos al momento de llevar a cabo una obra es preciso realizar una serie de contratos de instalación como de confección de especialidades, debido a que sería muy poco probable que una sola constructora efectuara la obra completa. De este modo se justifica que estas empresas empleen la subcontratación dentro de su modo de operar.

Pero con la solución dada; la subcontratación, nacen diversas aristas por lo que es preciso regular esta situación, es así como entra en vigencia el 14 de enero de 2007 la Ley 20.123 que regula el trabajo en régimen de subcontratación y el funcionamiento de las Empresas de Servicios Transitorios. Esta legislación incide sobre 1,2 millón de trabajadores, cerca del 35% de la fuerza laboral del país, que prestan servicios a través de la subcontratación y el suministro de personal a empresas principales según el Ex Ministro del Trabajo Osvaldo Andrade.

Uno de los efectos de la ley es que la Empresa Principal dueña de la obra tendrá la obligación de tomar las medidas para proteger la vida y salud de todos los trabajadores contratados, subcontratados y suministrados de la obra. El aumento de responsabilidad de la Empresa Principal, no exime bajo ningún aspecto al contratista y/o subcontratista de la responsabilidad que la ley les impone en estas materias.

En la Ley de Subcontratación destaca la distinción entre el trabajo en régimen de subcontratación y el suministro de personal. En el primer caso, la Empresa Principal contrata a otra para que realice una obra, es decir, externaliza la actividad (Relación bilateral). Por otro lado, existe el suministro de personal que consiste en una Empresa Usuaria que encarga a una Empresa de Servicios Transitorios el suministro de personal para realizar labores de carácter ocasional (Relación triangular).

Como se puede observar la presente ley es muy completa en lo que aspectos laborales se refiere, dejando entre ver la creciente preocupación que existe, a nivel de país por los trabajadores, cuando hablamos de la subcontratación, buscando por todos los medios de resguardar la integridad tanto física como psicológica de las personas, ayudando de esta forma a proteger sus intereses como todo lo que les rodea en el ambiente de trabajo.

Es de este modo que nace la inquietud por conocer más acerca de esta norma pero no solo visto desde la perspectiva laboral o previsional, sino mas bien ver si ésta pudiera llegar a originar algún tipo de impacto en los contribuyentes que empleen trabajadores por esta vía y que sucede al momento de realizar sus declaraciones de impuestos, sean estos I.V.A. o Impuesto a la Renta de Primera Categoría. Son estas las inquietudes que iremos aclarando en el desarrollo de esta memoria, donde no solo va ser de utilidad para nosotros sino también a todos aquellos contribuyentes que están inmersos en esta modalidad de trabajo llamado subcontratación y uno mas nuevo conocido como suministro de recursos humanos.

## **CAPÍTULO I**

# **ASPECTOS GENERALES DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN, SUBCONTRACIÓN E IMPUESTOS.**

Como bien lo establece el título de este primer capítulo, lo que se expone a continuación a modo general, es la definición del sector de la construcción en Chile, su crecimiento en los últimos años, proyecciones a corto y largo plazo. A su vez se explica a grandes rasgos las características de la modalidad de contratación vía subcontratación, como se ha ido posicionando en nuestro país como en el mundo entero y su relación con la construcción.

Por otra parte también se darán a conocer todos aquellos contratos que son menester realizar ya sea tanto por la actividad propia de construcción y también cuando las empresas constructoras externalizan sus labores a terceros.

Para finalmente terminar este capítulo considerando todos aquellos impuestos a los cuales están afectas estas empresas. Por ser este un aspecto preponderante en nuestra memoria de título, al establecer como objetivo principal el análisis del efecto impositivo de la ley de subcontratación específicamente en el sector de la construcción.

## CONSTRUCCIÓN

El uso más habitual del término construcción se refiere al arte o técnica de fabricar edificios e infraestructuras. En un sentido más amplio, se denomina construcción a todo aquello que exige antes de hacerse, tener o disponer de un proyecto o plan predeterminado, o que se hace uniendo diversos componentes según un orden determinado. Consecuentemente, la palabra construcción se usa en diversas disciplinas, tanto científicas, técnicas o aplicadas como en las humanidades: la gramática, la pedagogía, la psiquiatría, la teoría del arte, etcétera.

La construcción de edificios u obras públicas comprende el conjunto de técnicas, materiales, procesos, artes y oficios aplicados necesarios para llevar a cabo estas obras, para lo cual se tienen en cuenta las propiedades del terreno y de los materiales de construcción, los condicionantes de los diferentes procesos o técnicas aplicadas a cada parte de la obra, así como las acciones a que está sometido el edificio a lo largo de su vida útil.

El proceso de la construcción se realiza en diversas fases que engloban múltiples oficios, que son dirigidos por la dirección de obra. En este proceso participan tanto recursos materiales como humanos. La empresa que lleva a cabo una construcción de obra se denomina constructora y por lo general es contratada por una empresa promotora que encarga o promueve la construcción de edificios u otras infraestructuras. Por lo general, las constructoras que realizan obras públicas deben ser certificadas por la administración pública u ofrecer garantías para poder contratar con ella, mientras que estos requisitos no son necesarios cuando la promoción corre a cargo de una empresa privada o de un particular.<sup>1</sup>

La construcción es una de las principales industrias, tanto por su peso económico como por su incidencia en el medio ambiente.

---

<sup>1</sup> <http://es.wikipedia.org/wiki/Construccion> [15.12.2008]

El rubro inmobiliario es una de las principales actividades productivas del país, donde cerca del 5% de la mano de obra en Chile se dedica a la construcción de viviendas, en total, son más de un millón de personas que se vinculan a ésta actividad. Las cifras dan cuenta de un protagonismo que se acrecienta cada año, y que todavía tiene terreno por recorrer, según los dichos del asesor de la mesa directiva de la Cámara Chilena de la Construcción (CCHC) y decano de la facultad de Economía de la Universidad de Chile, Felipe Morandé (2008). Quien aclara que la construcción es un protagonista de la economía chilena y está entregando señales de madurez interesante, a pesar de estar pasando por un periodo contractivo. El experto destaca que las principales conclusiones que se pueden obtener del sector son:

El valor agregado de la construcción está entre un 7 y un 8% del Producto Interno Bruto (PIB). Es decir, entre la construcción de viviendas, de obras públicas y de infraestructura privada, este rubro genera más de 11 mil millones de dólares al año.

Las proyecciones 2008 que da la CCHC que son auspiciosas, donde se calcula que el sector va a crecer cerca de un 7% este año (2008). Pero Morandé es claro: “Se debe básicamente al tema de infraestructura, pues el sector vivienda va a tener una caída en cuanto a la construcción”.

La apertura a la bolsa de varias inmobiliarias importantes en estos últimos meses, revela un grado de madurez interesante. Lo que demuestra que hay voluntad de los empresarios de crecer y expandirse. Estas mismas ganas de crecer se manifiestan en la internacionalización de varias firmas. Perú, Colombia y México han sido los destinos favoritos. Dentro de las principales constructoras reconocidas en el país que ejercen una importante influencia en el sector por la envergadura de sus proyectos y también por las ganas de externalizarse son Salfacorp, Besalco, Socovesa, Paz Corp.

Como se puede ver este es uno de los sectores más preponderantes de nuestra economía, el cual genera una importante cantidad de ingresos como

también es una fuente para crear puestos de trabajo a un considerable número de personas. Dadas las características que posee este sector es de los que más utiliza el trabajo por medio de terceros, es decir la subcontratación o externalización.

Es mirado desde esta perspectiva de donde queremos abordar el tema de la subcontratación en el área de la construcción, por ser uno de los sectores principales de nuestra economía, y que nos permite analizar diversos aspectos legales, normativos y reglamentarios que afectan no solo a las empresas que requieren de estos servicios sino también de aquellas que los brindan. Y además que dado sus características es una de las que mas hace uso de este tipo de contratos, porque como se puede ver para lograr un acabado perfecto en una obra es necesario de mucha especialización, ejemplo de estos servicios son variados, dentro de ellos podemos encontrar: Instalación de cerámicas y baldosas, Instalación de carpintería y cerrajería en madera y metal, Instalaciones eléctricas, Instalación de climas artificiales, Instalación de redes telefónicas, Instalación de puertas y ventanas y un sinfín de mas especializaciones que se pueden encontrar en esta área.

## **SUBCONTRATACIÓN.**

Tiene lugar cuando una empresa contrata a otra para que realice determinadas labores, cediendo la gestión o ejecución diaria de una función empresarial a un proveedor externo de prestación de servicios o producción de bienes. La empresa subcontratante en este proceso deberá transferir parte del control administrativo y operacional a la empresa subcontratada.

Es considerado como el proceso económico en el cual una empresa determinada mueve o destina los recursos orientados a cumplir ciertas tareas, a una empresa externa, por medio de un contrato. Esto se da especialmente en el caso de la subcontratación de empresas especializadas. Para ello, pueden contratar sólo al personal, en cuyo caso los recursos los aportará el cliente (instalaciones, hardware y software), o contratar tanto el personal como los recursos. Por ejemplo, una compañía dedicada a las demoliciones puede subcontratar a una empresa dedicada a la evacuación de residuos para la tarea de deshacerse de los escombros de las unidades demolidas. Es frecuente este concepto dentro de la Construcción por la gran cantidad de contratos de especialidades e instalaciones que se originan, al momento de llevar a cabo su labor. Por lo que le es necesario y además conveniente; ya que les resulta mucho más económico y mucho más eficiente externalizar este tipo de servicios a empresas que sean especialistas.

### **PARTES INVOLUCRADAS EN LA SUBCONTRATACIÓN.**

Las partes involucradas en el proceso antes descrito son tres y que a continuación se describirán:

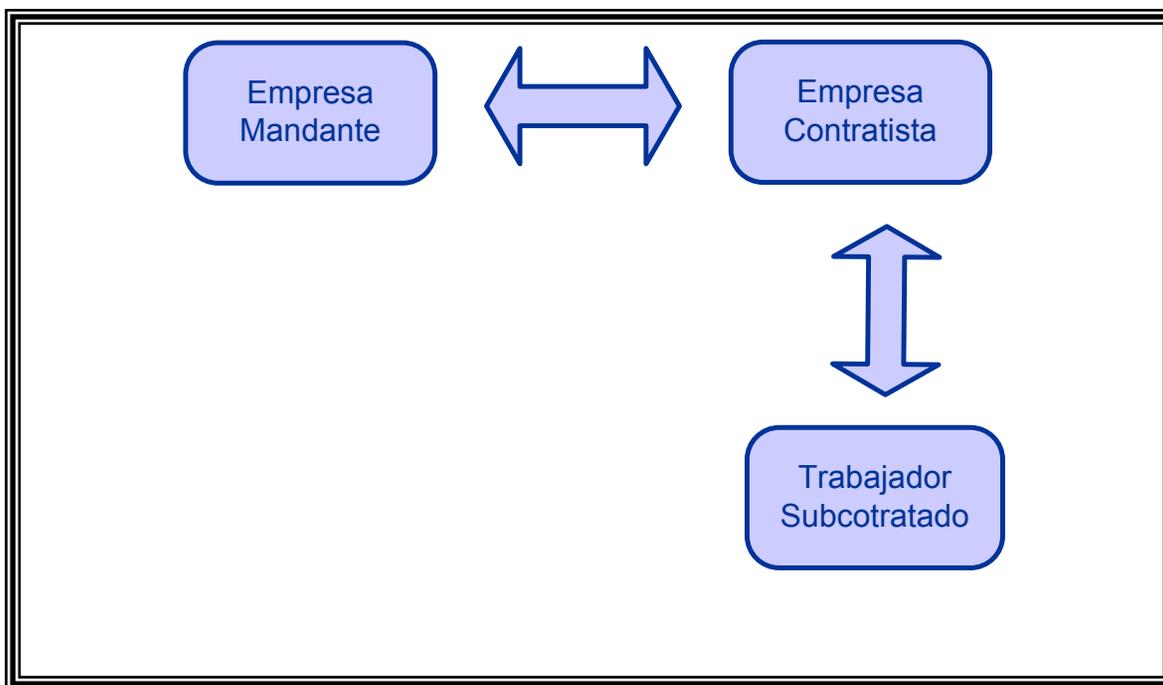
**Empresa Principal (EP):** Es la persona natural o jurídica dueña de la obra para la cual se desarrollan los servicios o ejecutan las obras contratadas o subcontratadas.

**Empresa Contratista y sus trabajadores:** Es la persona natural o jurídica que, en virtud de un acuerdo contractual, se encarga de ejecutar obras por su cuenta y riesgo y con trabajadores bajo su dependencia, para una empresa principal.

**Empresa Subcontratista y sus trabajadores:** Es la persona natural o jurídica que, en virtud de un acuerdo contractual, se encarga de ejecutar obras por su cuenta y riesgo y con trabajadores bajo su dependencia, para una empresa contratista.

La relación que existe entre estos entes es una relación bilateral en donde la Empresa Principal externaliza la obra a una empresa contratista y la contratista tiene relación con el trabajador.

**Esquema N° 1 “Relación Bilateral, como resultado de la subcontratación”**



Fuente: Elaboración propia, basada en la Ley N° 20.123/2007.

## **EL COMPORTAMIENTO DE LA EXTERNALIZACIÓN DURANTE LOS ÚLTIMOS 30 AÑOS**

En Chile, la contratación de servicios con terceros y de mano de obra para ciertas actividades menores a través de un intermediario, es una práctica antigua tanto en empresas del Estado (gran minería del cobre y en el petróleo) como en empresas privadas, siendo la actividad de la construcción la más notoria, ya que por sus propias características técnicas, se ha desarrollado en una trama de contratos y subcontratos de determinadas etapas de cada obra.

Sin embargo, la extensión, generalización y adquisición de un nuevo sello de esta práctica se habría producido desde los propios inicios del actual modelo económico a mediados de los años setenta. Fueron especialmente determinantes para ello la liberalización de las normas de contratación laboral (el llamado Plan Laboral de 1979 y luego el Código del Trabajo) así como el proceso de fragmentación vertical de las empresas en unidades económicas más pequeñas y de su eslabonamiento horizontal. Todo ello en medio de un discurso que ensalzaba al empresario privado y al agente individual.

En este sentido, la subcontratación se vio estimulada todavía más con el Decreto N° 16.757 de 1979. Este Decreto ampliaba las funciones de los subcontratistas a todas las áreas de las empresas, terminando así con la exclusión de las labores inherentes a la producción principal y permanentes de la empresa, así como de las labores de reparación o mantenimiento habituales de los equipos, que imponía la Ley N° 1.263 el “Régimen de Contratistas” desde 1975. Es en ese entonces cuando aparece la figura del “subcontratista” en Chile.

## **UN BREVE DIAGNÓSTICO ACERCA DE LA SUBCONTRATACIÓN EN LA ACTUALIDAD**

A pesar de los altos niveles de generalización que ha alcanzado la subcontratación en casi todos los sectores económicos del país, su medición a

nivel nacional o sectorial es tremendamente difícil. Como lo reconoce Magdalena Echeverría (2007), “en parte por las zonas oscuras del fenómeno, por la complejidad del mismo y, en parte, por la misma falta de regulación, no hay una medición global inequívoca de las empresas contratistas y suministradoras de personal ni de la cantidad de trabajadores que laboran en esta condición. Por otro lado, a diferencia de la mayor parte de los países, en que las empresas deben registrar su actividad en la inspección del trabajo a cuya jurisdicción corresponde el establecimiento, no existe ningún registro de empresas para fines de control de la legislación laboral. Por lo tanto, es imposible saber con certeza cuáles y cuántas son las empresas que trabajan como contratistas o subcontratistas. La única información disponible, con cierto grado de sistematización, la podemos encontrar en la Encuesta Laboral (ENCLA) que lleva a cabo la Dirección del Trabajo. En ella se muestra la extensión de la subcontratación en las empresas y del suministro de trabajadores de todos los sectores económicos en el país.

De todas maneras, no puede dejar de mencionarse que esta encuesta, al igual que todos los instrumentos de este tipo, presenta ciertas limitaciones más allá de la importante información que entrega. Además, presenta un pequeño universo de empresas del sector privado, que están registradas legalmente y que emplean a 5 o más trabajadores. Es decir, quedan fuera las miles de empresas privadas que emplean menos de 5 trabajadores (microempresas) y las instituciones públicas que también han recurrido de forma masiva a la subcontratación. Establecida estas aclaraciones, a continuación se presentan los datos que entrega la serie de la Encuesta.

En lo que respecta al crecimiento de la subcontratación está aumentando en todo el mundo y Chile no es la excepción. Según datos entregados por la Encuesta Laboral (ENCLA 2004) de la Dirección del Trabajo, el porcentaje de empresas chilenas que subcontratan creció de un 43% en 1999 a 50,5% en 2004, un crecimiento de 7 puntos en sólo 5 años. Durante 2006, “la proporción de empresas que declaró subcontratar alguna fase de su proceso productivo, se mantuvo en un nivel similar al de las mediciones anteriores”. Esta práctica aparece

mucho más extendida en las empresas de mayor tamaño. Por otra parte, el Ministerio del Trabajo estima que el 35% de la fuerza laboral, equivalente a un millón doscientos mil trabajadores, trabaja bajo un régimen de subcontratación por lo que no son contratados directamente por las llamadas empresas principales.

Como fuera mencionado, la subcontratación es muy común en el sector de la construcción, donde ha crecido de manera significativa durante los últimos años. Algunas grandes empresas constructoras ahora se concentran, en la práctica, en la labor ejecutiva de administrar un portafolio de subcontratistas, quienes en realidad hacen gran parte del trabajo, tales como las labores relacionadas con la pintura, plomería, cableado e incluso diseño arquitectónico. “La constructora sólo proporciona la estructura de soporte para administrar y manejar la obra”, dice Gonzalo Delia de la Cámara Chilena de la Construcción. La cámara estimaba al 2005 que Chile tenía alrededor de 36.000 subcontratistas de construcción y que una gran empresa constructora puede llegar a emplear a más de 3.000 trabajadores externos, mientras cuenta con sólo 800 empleados propios.

## **SUMINISTRO**

Existe el suministro cuando una Empresa encarga a otra el suministro de personal para realizar labores de carácter ocasional, en el fondo el objeto de transacción es el trabajo y trabajador que lo realiza.

### **PARTES INVOLUCRADAS EN EL SUMINISTRO.**

En el suministro de personal los involucrados son tres los cuales también definiremos a continuación:

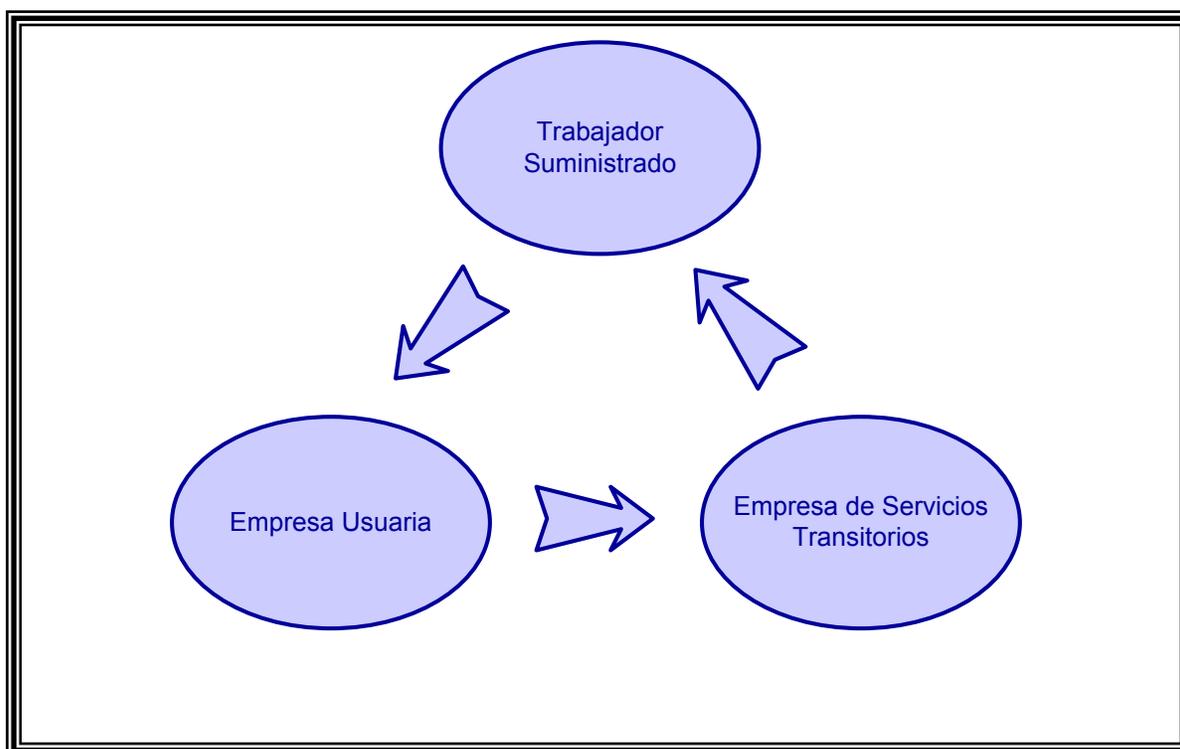
**Empresa Usuaría:** Es la que pide a una Empresa de Servicios Transitorios la facilitación de un trabajador para que preste sus servicios en una actividad determinada.

**Empresa de Servicios Transitorios (EST):** Es la empresa que facilita trabajadores a solicitud de la empresa usuaria, para que presten los servicios solicitados.

**Trabajador suministrado:** Es aquel que está disponible para que la Empresa de Servicio Transitorios lo ponga a disposición de la Empresa Usuaria.

A diferencia de la relación que existe en la subcontratación en el suministro de trabajadores existe una relación denominada triangular puesto que los tres entes tienen dependencia entre sí.

**Esquema N° 2 “Relaciones Existentes En El Suministro”**



Fuente: Elaboración propia, basada en la Ley N° 20.123/2007.

Aunque el suministro de trabajadores es una práctica incipiente, parece constituir una tendencia del mercado laboral. Ello explica por qué las propias empresas suministradoras han planteado la necesidad de regular lo que llaman

eufemísticamente, servicios transitorios, y que es lo que proveen estas autodenominadas “Empresas de Trabajo Temporal”.

Es dada las condiciones anteriores por lo que surge la nueva Ley que establece un régimen jurídico que regulará las llamadas “relaciones laborales triangulares”. Esta clase de relaciones resulta de la implementación de las estrategias empresariales que buscan la descentralización productiva a través de la “externalización”. Es decir, ciertas actividades son desplazadas hacia fuera de la empresa, las que son asumidas por otra empresa, en principio, distinta y ajena, que se encarga de la ejecución de la tarea desplazada con el uso de sus propios trabajadores, dando lugar al fenómeno del outsourcing o triangulación laboral: 1) la empresa que externaliza, 2) la empresa que asume la actividad productiva externalizada, y 3) los trabajadores de esta última, que en los hechos prestan servicios para ambas empresas.

Por lo tanto y resumiendo se puede entender que, la triangulación laboral puede adoptar, en lo fundamental, dos modalidades que la nueva ley distingue claramente: la subcontratación laboral y el suministro de trabajadores por la vía de una empresa de trabajo temporal. La primera se refiere a la situación en que una empresa, dueña de una obra o faena, contrata a otra empresa, denominada “contratista”, mediante un contrato civil o comercial, para que ejecute a su cuenta y riesgo, con sus propios trabajadores, un determinado trabajo o servicio. La segunda, en cambio, consiste en que una empresa, cuyo giro corresponde al suministro de trabajadores (empresa suministradora o de “servicios transitorios”), pone a disposición de otra empresa (denominada “usuaria”), por el pago de un precio determinado, los servicios laborales de sus empleados, reteniendo para sí la calidad formal de empleador. La nueva Ley define ambas situaciones y regula a las “Empresas de Servicios Transitorios” y el “Régimen de Trabajo en Subcontratación”.

Es dada estas características desde donde podemos justificar nuestro objeto de estudio y la importancia que tiene considerando que es un tema que

tiene directa relación con nuestra profesión y lo que haremos una vez insertos en el medio laboral.

Por lo que en primera instancia va ser necesario revisar y conocer cada uno de los contratos que deben suscribir las constructoras tanto en los que tienes directa relación con su labor y también a los que están sujetos por desarrollar sus actividades vía subcontratación.

## **TIPOS DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN SEGÚN BOLETIN TÉCNICO N° 39 DEL COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE.**

Los contratos de construcción se formulan de varias maneras. Sin embargo, se pueden distinguir dos tipos básicos:

- a) Contrato a precio fijo (obra vendida o llave en mano):** En el cual el contratista conviene un precio fijo para el contrato, en algunos casos sujeto a cláusulas de reajustes de precios por inflación y premios o castigos por cumplimiento o incumplimiento.
  
- b) Contrato a base de costos más honorarios (por administración):** En este caso el contratista recibe el reembolso de los costos permisibles definidos en el contrato, efectuados por cuenta del cliente, más un porcentaje de estos costos o un honorario fijo.

## **CONTRATO GENERALES DE CONSTRUCCIÓN**

Es aquel que tiene por finalidad la confección de una obra material nueva que incluya a lo menos dos especialidades. Oficio 4489/76 y 1878/82. Estos tipos de contratos pueden existir de dos formas:

### **Contrato de Construcción por Suma Alzada:**

La empresa que construye suministra la totalidad de los materiales, materia principal o la parte más importante, asume los riesgos, se asimila a venta.

Artículo N° 1996 Código Civil. Establece que:

Si el artífice suministra la materia para la confección de una obra material, el contrato es de venta; pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra.

Por consiguiente, el peligro de la cosa no pertenece al que ordenó la obra sino desde su aprobación, salvo que se haya constituido en mora de declarar si la aprueba o no.

Si la materia principal es suministrada por el que ha ordenado la obra, poniendo el artífice lo demás, el contrato es de arrendamiento; en el caso contrario, de venta.

### **Contrato de Construcción por Administración:**

Él que encarga la construcción proporciona los materiales, materia principal o la parte más importante, se trata de un contrato de servicio. (Art. 1996 C. Civil.) (Art. 12 inc. 2º D.S. 55). Mandante asume el rol de empresa constructora.

Artículo N° 12 Decreto Supremo N° 55.

“Tratándose de un contrato de construcción, se entenderá que éste se ejecuta por administración, cuando el contratista aporta solamente su trabajo personal o cuando el respectivo contrato deba ser calificado como arrendamiento de servicios, por suministrar el que encarga la obra la materia principal”.

Para los efectos de lo previsto en el artículo 8°, letra e) de la ley, se entenderá por contratos de instalación o confección de especialidades aquellos que tienen por objeto la incorporación de elementos que adhieren permanentemente a un bien inmueble, y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para lo cual se construye. También se debe aclarar que este tipo de contratos se puede realizar por suma alzada como también por administración.

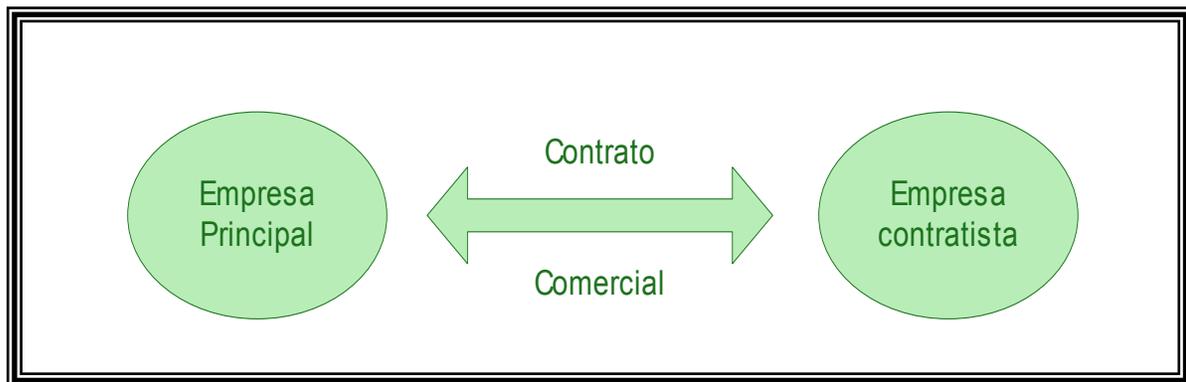
Se entiende por lo tanto que estos son contratos que están directamente relacionados con el sector de la construcción y que deben establecerse una vez que se capta el cliente y obviamente antes de ejecutar la obra. Para dejar bien definido cuales van a ser las obligaciones de cada una de las partes. Para que finalmente se convierta en un contrato de compraventa, entre la empresa constructora y el cliente.

Ahora si vemos la relación que se da cuando las obras son subcontratadas por la empresa constructora, dado que es a esa relación a la se pretende llegar, los contratos a los cuales esta afecto son los siguientes:

## TIPOS DE CONTRATOS QUE SE DAN POR LA SUBCONTRATACIÓN

### CONTRATO COMERCIAL

#### *Esquema N°3 “Partes Involucradas en el Contrato Comercial”*



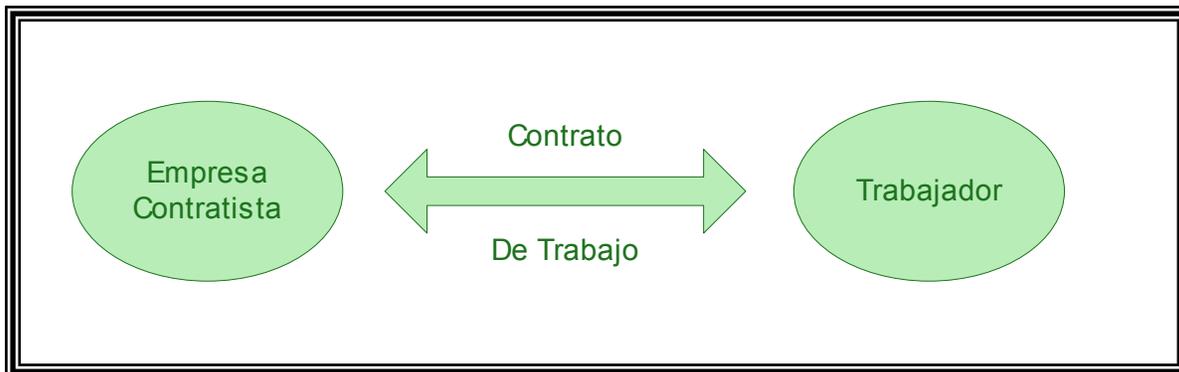
Fuente: Revista Laboral Chilena. Ene. 2008. Santiago, Chile. N° 1= no.163

En primera instancia la empresa principal, en este caso la empresa constructora suscribe un contrato comercial con el contratista.

Para estos efectos se entiende como: "El mandato comercial es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño" (Artículo N° 233 Código de Comercio).

## **CONTRATO DE TRABAJO**

### ***Esquema N°4 “Partes Involucradas En El Contrato De Trabajo”***



Fuente: Revista Laboral Chilena. Ene. 2008. Santiago, Chile. N° 1= no.163

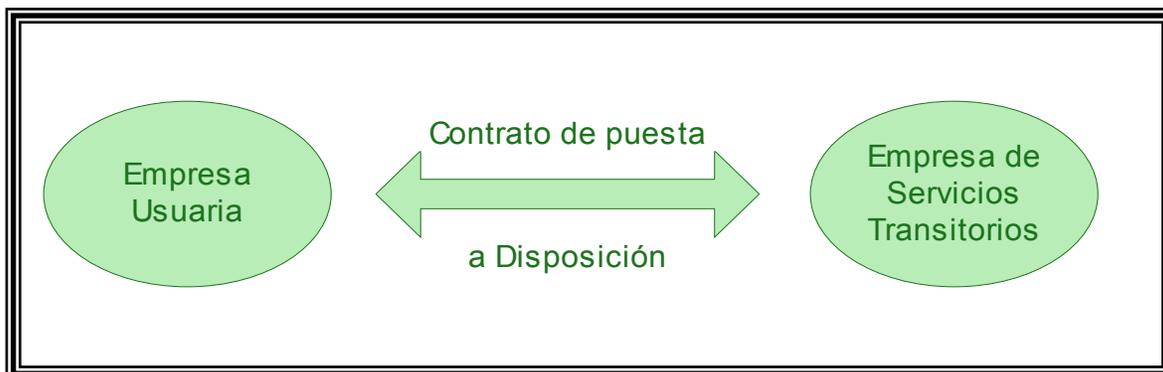
A su vez la empresa que está ejecutando la obra por orden de la principal debe contar con personal para poder llevarla a cabo, es por eso que está obligado a suscribir un contrato de trabajo.

De acuerdo a lo establecido por el artículo N° 7 del Código del Trabajo, el contrato individual de trabajo "es una convención por la cual el empleador y el trabajador se obligan recíprocamente, este a prestar servicios personales bajo dependencia y subordinación del primero, y aquél a pagar por estos servicios una remuneración determinada.

Este contrato debe contener todos los elementos y contenidos obligatorios, se debe considerar la capacidad en materia laboral, según la cual se entiende que los mayores de 18 años se considerarán mayores de edad y, en consecuencia, pueden contratar libremente la prestación de sus servicios, entre otros.

## **CONTRATO PUESTA A DISPOSICIÓN**

### *Esquema N°5 “Partes Involucradas En El Contrato Puesta A Disposición”*



Fuente: Revista Laboral Chilena. Ene. 2008. Santiago, Chile. N° 1= no.163

El contrato de puesta a disposición, es aquel que realiza la empresa usuaria con una empresa de servicios transitorios, en este caso se habla de suministro, por lo que debe cumplir con los siguientes requisitos<sup>2</sup>:

- a) Constar por escrito. La escrituración del contrato de puesta a disposición de trabajadores de servicios transitorios.
- b) Indicar la causal invocada para la contratación de servicios transitorios de conformidad con el artículo 183-Ñ del Código del Trabajo;
- c) Indicar expresamente los puestos de trabajo para los cuales se realiza;
- d) Indicar la duración de la puesta a disposición;
- e) Indicar el precio convenido por los servicios;

---

<sup>2</sup> <http://www.dt.gob.cl/consultas/1613/article-94192.html> [15.12.2008]

f) Señalar si los trabajadores puestos a disposición tendrán o no derecho, durante la vigencia de dicho contrato, a la utilización de transporte e instalaciones colectivas que existan en la usuaria;

g) La individualización de las partes (EST y usuaria)

h) Será nula la cláusula del contrato de puesta a disposición de trabajadores de servicios transitorios que prohíba la contratación del trabajador por la usuaria a la finalización de dicho contrato.

Por otra parte, es necesario tener presente que es posible que las EST acuerden con las usuarias contratos en los que se obliguen a poner a disposición trabajadores en caso de darse los supuestos de puesta a disposición contemplados en la ley. Es decir, un contrato inicial (especie de contrato marco) que genere la obligación para la EST de poner a disposición trabajadores de servicios transitorios en el futuro cada vez que lo solicite la usuaria.

A este respecto, y como una forma de facilitar la operatoria del sistema de puesta a disposición, se da por cumplida la obligación legal, en la medida que este contrato marco de puesta a disposición contemple las menciones señaladas en la letra g) y se le adicione cada vez que se ponga a disposición trabajadores, por la vía de anexos y en los plazos de escrituración legal, las cláusulas contenidas en las letras b), c), d), e) y f) precedentes.

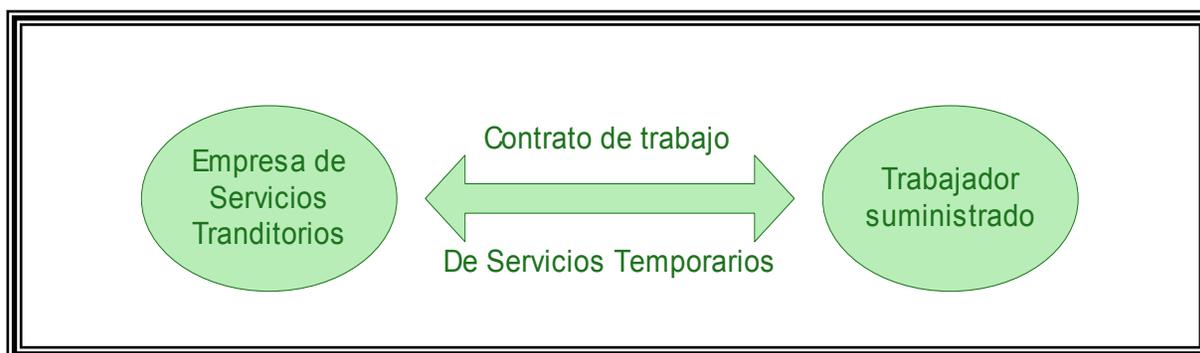
Así, cada vez que se ponga a disposición trabajadores en una usuaria, deberá anexarse al contrato de puesta a disposición, las cláusulas exigidas por la ley para cada puesta a disposición.

Por último, si la puesta a disposición involucra a más de un trabajador no existe inconveniente para que en el contrato de puesta a disposición (sea un contrato por cada puesta a disposición o anexos a un contrato de puesta a disposición marco) se contemplen más de 1 trabajador, pero en la medida que respecto de cada uno se contemplen las cláusulas mínimas exigidas. De esta forma, será posible listar los trabajadores con las cláusulas correspondientes

respecto de cada uno o respecto de un grupo o de todos si se les aplican las mismas cláusulas.

### **CONTRATO DE TRABAJO DE SERVICIOS TRANSITORIOS**

#### ***Esquema N°6 “Partes Involucradas En El Contrato De Trabajo De Servicios Transitorios”***



Fuente: Revista Laboral Chilena. Ene. 2008. Santiago, Chile. N° 1= no.163

El contrato de trabajo de servicios temporarios es una convención en virtud de la cual un trabajador y una empresa de servicios temporarios se obligan recíprocamente, aquél a ejecutar labores específicas para una usuaria de dicha empresa, y ésta a pagar la remuneración determinada por el tiempo servido.

El contrato de trabajo de servicios temporarios deberá celebrarse por escrito y contendrá, a lo menos, las menciones exigidas por el artículo 10 del Código del Trabajo.

La escrituración del contrato de trabajo de servicios temporarios deberá realizarse dentro de los cinco días siguientes a la incorporación del trabajador. Cuando la duración del mismo sea inferior a cinco días, la escrituración deberá hacerse dentro de dos días de iniciada la prestación de servicios.

Una copia del contrato de trabajo deberá ser enviada a la usuaria a la que el trabajador prestará servicios.

Todos los contratos mencionados anteriormente tiene directa relación ya sea con el sector de la construcción como así también cuando las actividades son externalizadas, por lo que era necesario conocer cada uno de estos contratos. Por ser la primera relación y a su vez obligación que tienen tanto las empresas principales como los contratistas y/o subcontratista, al momento de optar por el régimen de la subcontratación. Además por medio de estos contratos nos van a permitir analizar en los capítulos posteriores cada una de las obligaciones que contraen y que tienen alguna incidencia tributaria.

## **IMPUESTOS A LOS QUE SE ENCUENTRA AFECTADAS LAS CONSTRUCTORAS**

Es también por la magnitud de este sector, que tanto el gobierno como sus distintos entes, han instaurado una gran cantidad de normas para así poder regular de la mejor manera posible el área de la construcción, aplicando procedimientos específicos, impuestos, créditos especiales, leyes adecuadas al sector, normativas de constitución, etcétera. Todas estas serán tratadas de manera generalizada y algunas vistas con mayor detalle de aquí en adelante dependiendo del grado de relevancia que tengan según nuestro fin del estudio. Por lo que se verán los impuestos que tienen una mayor relevancia para nuestro análisis.

### **IMPUESTOS**

Los impuestos son una contribución obligatoria que se debe hacer a favor del Estado sin obtener retribución directa, fijándose por ley, según definición del Servicio Impuesto Internos, donde la principal función que cumplen estos en toda sociedad, es financiar el gasto público aunque también se pueden utilizar para establecer cierto tipo de restricciones como detener el consumo de determinado producto. Los impuestos por lo general son establecidos en términos porcentuales contribuyendo de esta forma al Estado en función de los ingresos que poseen, a mayor ingreso mayor la cantidad efectiva que se desembolsa como tributo.

## **Elementos de los Impuestos.**

En primer lugar está el hecho gravado que es aquel suceso que origina y crea una obligación tributaria para una determinada persona (natural o jurídica).

Para poder aplicar los impuestos es necesario que exista una proporción u otro parámetro que permita definir la cantidad a enterar en arcas fiscales, para los impuestos a la renta o del I.V.A. son tasas porcentuales.

Esta proporción debe ser aplicada sobre una base imponible que es aquella que reúne todos los ingresos gravados con un tributo y que está lista para aplicar una determinada tasa obteniendo así el monto de la obligación tributaria.

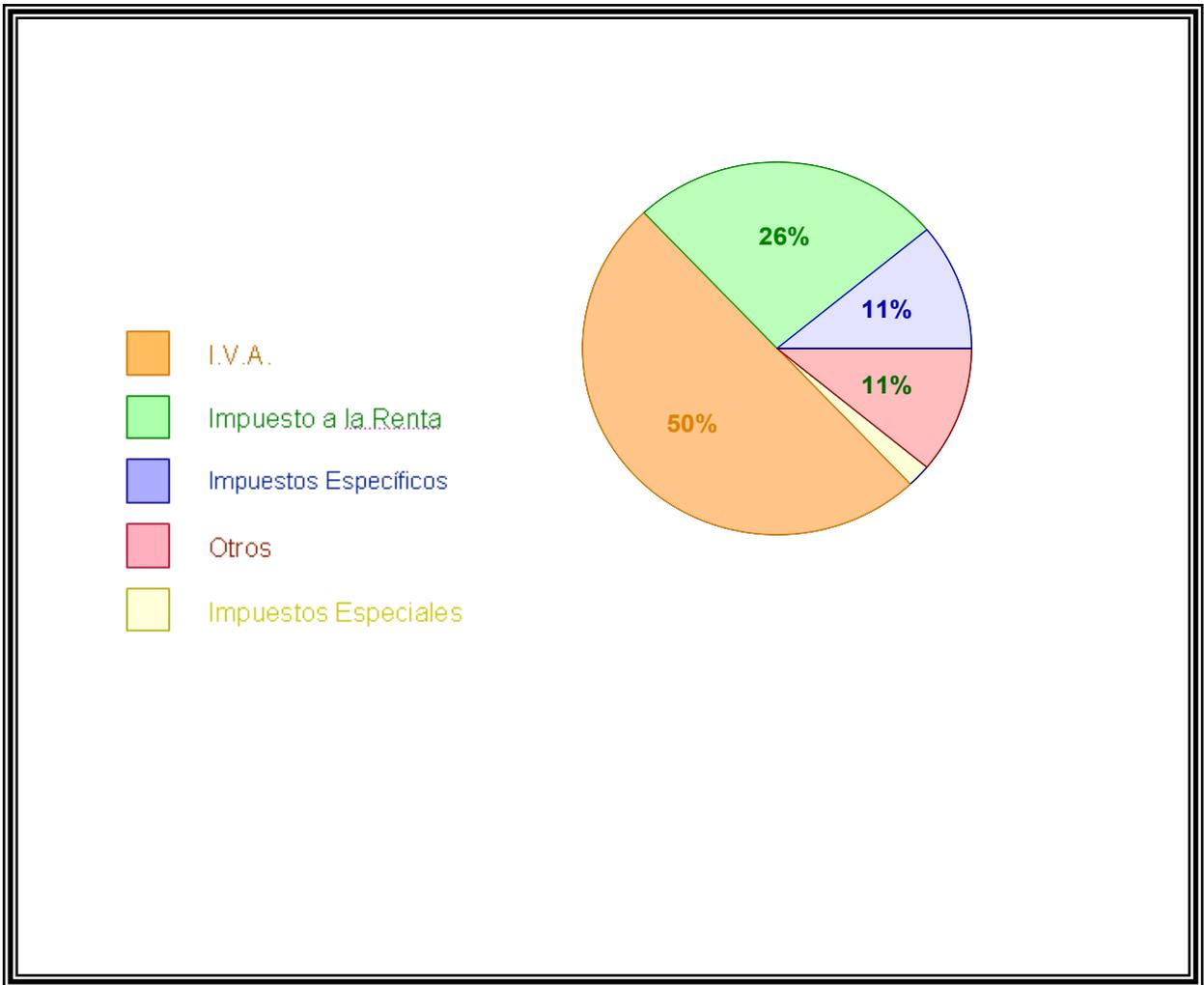
Otro elemento importante es el denominado sujeto del impuesto el cual es el que está obligado por ley a pagar y/o retener el impuesto y por ende es el responsable ante el ente fiscalizador. Que es conocido como contribuyente.

## **Tipos de Impuestos**

Según el Servicio de Impuestos Internos los impuestos se clasifican en directos e indirectos desde el punto de vista de si gravan a quien obtiene la renta (Directo) o si gravan el ingreso obtenida de algún tipo de contrato o acto.

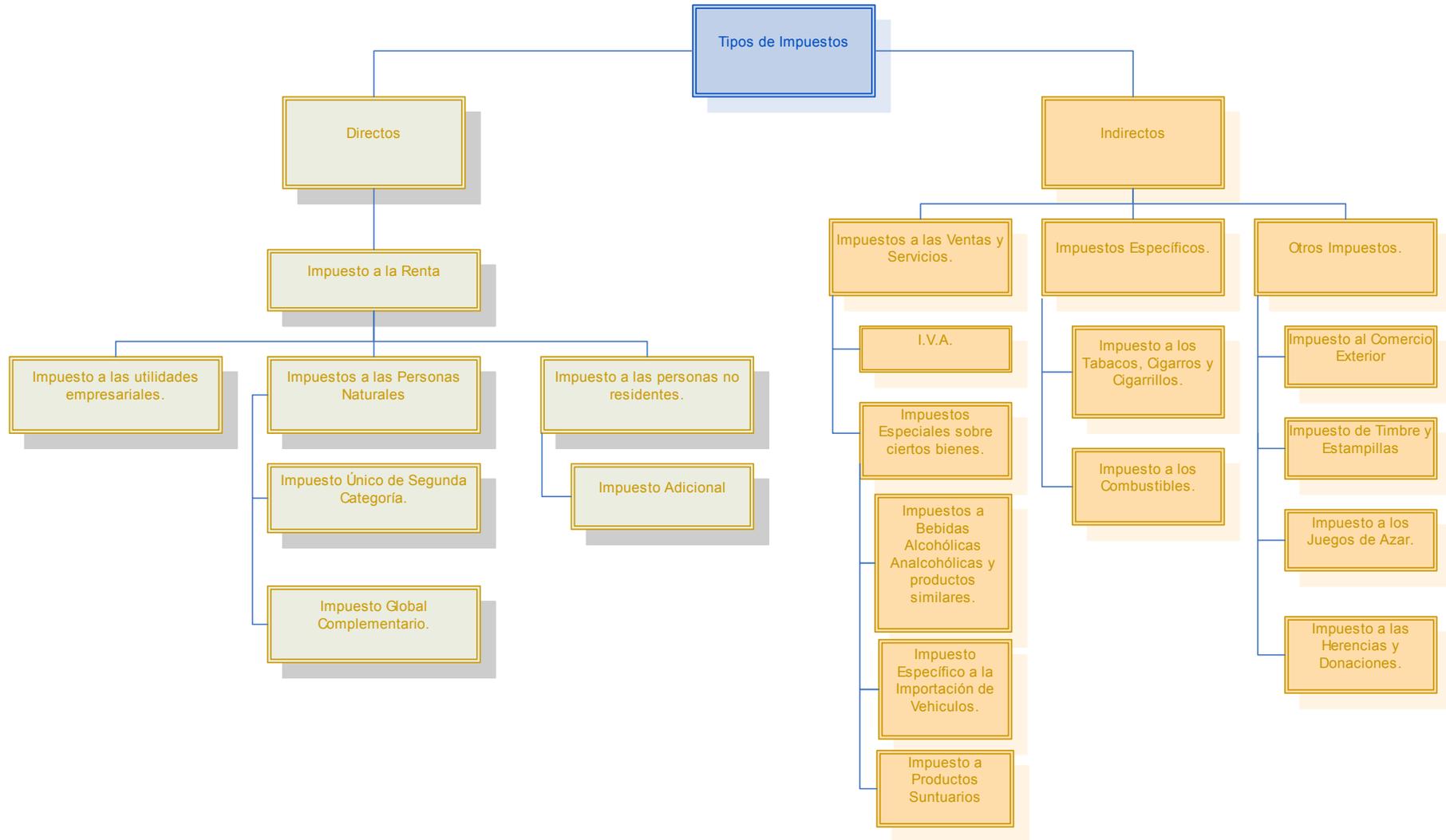
Los impuestos que tienen más importancia para el país son el I.V.A. y el Impuesto a la Renta. Y es por esto que nuestro análisis se verá enfocado principalmente a estos dos impuestos.

**Esquema N°7 “Impuestos Según Su Porcentaje De Recaudación”**



Fuente: Elaboración propia, según información proporcionada por el S.I.I.

### Esquema N°8 “De Los Impuestos En Chile”



Fuente: Servicio de Impuestos Internos.

### **CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL I.V.A.**

- Es el impuesto de mayor rendimiento tributario.
- De base relativamente amplia, con tasa única 19%
- No contempla regímenes especiales.
- Posee muy pocas exenciones.
- Su afectación es al consumo, grava la mayor parte de las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles, y prestaciones de servicios
- Afecta también al Fisco, instituciones semi-fiscales, organismos de administración autónoma, municipalidades y empresas
- Incluye un mecanismo para aprovechar el remanente del crédito fiscal
- Los exportadores están exentos de I.V.A. por las ventas que efectúen al exterior, otorgándoseles el derecho a recuperar el I.V.A. recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación
- Es un impuesto de traslación, ya que obliga a los contribuyentes a cargar a los compradores de bienes o beneficiarios de servicios, una suma igual al monto del respectivo gravamen<sup>3</sup>.

### **CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL IMPUESTO A LA RENTA**

#### **Impuesto a la Renta de Primera Categoría. Artículo N° 20 LIR**

El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital obtenida, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicio, etc. con una tasa vigente durante el año comercial 2001 del 15%. Por los años comerciales 2002 y 2003 dicho tributo se aplicó con tasa 16% y 16,5%, respectivamente. A contar del 1 de enero del año 2004 la citada alícuota queda en forma permanente en un 17%.

---

<sup>3</sup> [http://www.sii.cl/portales/investors/inf\\_general/sist\\_trib\\_chileno.pps](http://www.sii.cl/portales/investors/inf_general/sist_trib_chileno.pps) [20.12.2008]

Este impuesto se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad, planillas o contratos. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta.

Las empresas del Estado deben pagar adicionalmente al Impuesto de Primera Categoría, un impuesto especial del 40% sobre las utilidades generadas.<sup>4</sup>

La tributación en definitiva está radicada en los propietarios, socios o accionistas de las empresas, constituyendo el Impuesto de Primera Categoría que pagan estas últimas, un crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional que afecta a las personas antes indicadas.

Se construye sobre la base de los siguientes principios esenciales:

- Los sujetos de tributación deben ser, en último término, las personas naturales
- La base imponible debe estar compuesta por el conjunto de rentas percibidas o devengadas por la persona durante el periodo tributario

Estos principios se concretan en dos impuestos finales:

- Impuesto Global Complementario (residentes)
- Impuesto Adicional (no residentes)

El Impuesto a la Renta corresponde a un porcentaje o una parte de las utilidades que las personas deben entregar al Estado por los ingresos que hayan recibido el año inmediatamente anterior, o rentas sobre las cuales se tiene un

---

<sup>4</sup> [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/impuestos/imp\\_directos.htm](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/imp_directos.htm) [15.12.2008]

derecho, constituyan utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio, independiente de su naturaleza, origen o denominación.

Deben declarar el Impuesto Anual a la Renta a partir del 1 de abril de 2008, entre otros, las personas residentes o domiciliadas en el país, sean naturales y jurídicas, que hayan obtenido ingresos del siguiente tipo: rentas afectas al Impuesto Global Complementario, que se define como un impuesto progresivo anual, que grava según los tramos de renta percibidos por una persona durante el año. Se aplica sólo a las personas naturales que hayan recibido, por ejemplo, rentas por concepto de utilidades, intereses, dividendos, honorarios, sueldos, rentas presuntas, etc.

Además, deben declarar el Impuesto Anual a la Renta en abril todos aquellos contribuyentes que obtengan utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría, sean éstas empresas o sociedades, si sus ingresos provienen de actividades en las que predomina el capital. Se encuentran dentro de este grupo las rentas líquidas imponibles, generadas por empresas y, además, aquellas rentas imponibles de actividades presuntas; vale decir, aquellas sobre las que se estima un incremento de patrimonio tributable (agricultores, mineros y transportistas).

También deben presentar su Declaración de Renta en abril las personas afectas al Impuesto Adicional; es decir, utilidades obtenidas por personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en el país, a las cuales se les haya distribuido o reembolsado rentas al exterior.

Por último, las rentas de la segunda categoría, provenientes de los sueldos y pensiones, cumplen su tributación mensualmente a través del Impuesto Único a los trabajadores, el que es aplicado y enterado al Fisco por los empleadores, a menos que reciban sueldos de más de un empleador y, por ende, estén obligados a presentar una declaración, reliquidando dicho impuesto.

Todo es con la finalidad para determinar los impuestos a los cuales están afectos las constructoras, que son consideradas en nuestra memoria de título como la empresa principal y también establecer cuales son los impuestos que afectan a las empresas contratistas y subcontratistas respectivamente. Todo esto será visto con mayor detalle en los capítulos más adelante. Por ser este el objetivo principal de nuestra memoria; analizar el efecto impositivo que se da con la ley de subcontratación.

## **CAPÍTULO II**

# **SOBRE EL TRABAJO EN SUBCONTRATACIÓN Y EL FUNCIONAMIENTO DE LAS EMPRESAS SERVICIOS TRANSITORIOS**

La subcontratación no es algo nuevo, más bien en su forma de mano de obra, ha sido utilizada por años, hoy en día la subcontratación de producción en Chile ocupa un lugar preponderante en nuestra economía y diversos sectores de ésta.

Por lo que se ha hecho necesario establecer una ley que regule este régimen de empleo, para mantener un mayor resguardo de los intereses de las personas que laboran bajo este sistema. Lo que a su vez ha generado obligaciones adicionales tanto a las empresas principales como a las contratistas o subcontratista.

La ley N° 20.123 vino adicionalmente a instaurar las Empresas de Servicios Transitorios, estableciendo todos los mecanismos necesarios para su funcionamiento, y a su vez regular las actividades de ésta, que dicen relación con el suministro de personal a las empresas usuarias.

## SUBCONTRATACIÓN

Se puede definir como un proceso de cooperación entre empresas, en el cual se distribuye el trabajo o la producción de un bien o servicio a empresas subcontratistas que se encargan de complementar la producción o el trabajo de manera autónoma, tanto jurídica como económica y se dedican a la especialización de un sólo proceso, para luego retornar el producto final a la empresa contratista. De manera más específica, la subcontratación se puede dividir en dos áreas, la subcontratación de mano de obra y la de especialización.

Inicialmente, la subcontratación era un proceso que correspondía solo a las actividades como el transporte, limpieza y seguridad. Pero actualmente este concepto ha adquirido una mayor complejidad, vinculándose a las áreas de producción.

Según la última encuesta laboral de la Dirección del Trabajo, realizada en 2004, un 50,5% de las empresas chilenas externaliza parte de su producción, y un 20,7% subcontrata la realización de su principal actividad económica<sup>5</sup>.

El motivo principal y más importante es la especialización. Ya que no sólo le permite a las empresas tanto subcontratista como contratista “alcanzar la efectividad enfocándose en lo que la empresa hace mejor”, sino también permite alcanzar niveles de calidad y competitividad elevados. La especialización implica dedicarle más tiempo a una sola actividad, por parte de ambas empresas. Al asumir esta dedicación en un sólo proceso, se puede llegar a perfeccionar cada

---

<sup>5</sup> [http://www.economiaynegocios.cl/mis\\_finanzas/detalles/detalle\\_emp.asp?id=335](http://www.economiaynegocios.cl/mis_finanzas/detalles/detalle_emp.asp?id=335) [15.12.08]

vez más la actividad, disminuyendo costos y aumentando la calidad, mejorando el servicio, y siendo más competitivo.

Ahora si se consideraran los puntos desfavorables, la mayoría de los autores coinciden con que la subcontratación genera incertidumbre de los empleados y de su futuro, los empleados de la empresa subcontratista “no tienen expectativas de empleo más allá de la duración del contrato en cuestión”, existe una desigualdad tanto salarial y de trato entre los empleados de ambas empresas. Situación que está presente en cada uno de los países en los que se da esta modalidad de empleo.

Es dada las características propias que tiene este régimen que en nuestro país se ha tratado por diversos medios, ver las formas de poder resguardar los derechos tanto de los trabajadores que están bajo esta modalidad y también poder velar por las obligaciones y derechos a los que tienen acceso las empresas que se dedican a laborar por este sistema.

Es de este modo como el 14 de enero de 2007 entró en vigencia la Ley N° 20.123 que regula el trabajo en régimen de subcontratación y el funcionamiento de las Empresas de Servicios Transitorios. Esta legislación incide sobre 1,2 millón de trabajadores, cerca del 35% de la fuerza laboral del país, que prestan servicios a través de la subcontratación y el suministro de personal a empresas en Chile.

Por lo que en este capítulo revisaremos cada uno de los aspectos relevantes de esta modalidad de trabajo, basándonos en la ley que ha sido establecida. Considerando cada uno de los entes relevantes que se mencionan, conocer y estudiar la nuevas Empresas de Servicios Transitorios, y por ultimo dar énfasis a todas aquellas situaciones que puedan tener una incidencia tributaria, para analizarla en los capítulos siguientes con mayor detalle.

## **TRABAJO EN RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN**

### **Artículo 183-A del Código del Trabajo**

*“Es trabajo en régimen de subcontratación, aquél realizado en virtud de un contrato de trabajo por un trabajador para un empleador, denominado contratista o subcontratista, cuando éste, en razón de un acuerdo contractual, se encarga de ejecutar obras o servicios, por su cuenta y riesgo y con trabajadores bajo su dependencia, para una tercera persona natural o jurídica dueña de la obra, empresa o faena, denominada la empresa principal, en la que se desarrollan los servicios o ejecutan las obras contratadas. Con todo, no quedarán sujetos a las normas de este Párrafo las obras o los servicios que se ejecutan o prestan de manera discontinua o esporádica.*

*Si los servicios prestados se realizan sin sujeción a los requisitos señalados en el inciso anterior o se limitan sólo a la intermediación de trabajadores a una faena, se entenderá que el empleador es el dueño de la obra, empresa o faena, sin perjuicio de las sanciones que correspondan por aplicación del artículo 507”.*

Para un mejor entendimiento del artículo transcrito, se analizará desde las siguientes ópticas:

Primero, como la norma permite concluir, el trabajo en régimen de subcontratación se aplica en aquellas obras o servicios que se ejecutan en forma habitual, permanente, o con alguna secuencia en el tiempo, quedando excluidas todas aquellas que se realizan de modo discontinuo o esporádico, es decir, si las obras o labores que corresponde ejecutar al trabajador revisten el carácter de ocasionales, discontinuas o esporádicas, no se deriva para la empresa que encarga la obra o servicio, la responsabilidad solidaria o subsidiaria en su caso, en conformidad a los artículos 183-B y 183-D del Código del Trabajo, que será visto más adelante.

Así por ejemplo, quedarían excluidas de la aplicación de la normativa señalada las actividades de reparación o soporte técnico de maquinarias, que se desarrollan en forma ocasional y cuya duración queda supeditada a la prestación del servicio específico contratado, situación que tendría más semejanza a un suministro.

Habiendo precisado que el trabajo en régimen de subcontratación sólo opera respecto de labores que sean prestadas con cierta habitualidad o permanencia, cabe exponer los requisitos que se exigen para que exista trabajo subcontratado:

- Que el dependiente labore para una persona natural o jurídica denominada contratista o subcontratista, en virtud de un contrato de trabajo. Con todas las características propias de éste.
- Que la empresa principal sea la dueña de la obra, empresa o faena en que se desarrollen los servicios o se ejecuten las obras, por parte del contratista.

En lo que respecta a este punto, la Dirección de Trabajo establece que existirá subcontratación, tantos en aquellas obras que se realizan en las instalaciones del dueño de la obra empresa o faena, como fuera de ellas, vale decir, independiente del lugar físico en que éstas se realicen, lo relevante de este punto es que la obra sea de propiedad de la empresa principal.

Asimismo, en relación con el mismo requisito, cabe señalar que la exigencia de que la empresa principal deba ser dueña de la obra o faena que debe realizar el personal subcontratado, significa que éstas deben corresponder a actividades que pertenezcan a la organización de la empresa principal y que estén sometidas a su dirección. En tal sentido, la Dirección del Trabajo señala que no podrían considerarse trabajo en régimen de subcontratación todas aquellas asesorías jurídicas o contables, en la medida que exista autonomía funcional respecto del

cliente y cuente con sus propias oficinas. Lo que se desprende que en el régimen de subcontratación un tema importante es la subordinación y la dependencia.

- Que exista un acuerdo contractual entre el contratista y la empresa principal dueña de la obra o faena, conforme al cual aquél se obliga a ejecutar, por su cuenta y riesgo obras o servicios para esta última.

Este requisito exige la existencia de un acuerdo contractual entre contratista y empresa principal, en virtud del cual la primera se obliga a ejecutar para la segunda, obras o servicios en las condiciones analizadas en los puntos anteriores. Todos estos contratos van a estar sujeto a los distintos impuestos que le afecten a esta relación contractual.

Otra de las exigencias que esta implícita en este acuerdo contractual, es que el contratista ejecuta las obras o servicios encargados por la empresa principal, por su cuenta o riesgo, esto es recayendo sobre él los resultados económicos favorables, menos favorables o adversos de su gestión, toda vez que tiene la facultad para adoptar las decisiones que involucra el desarrollo y realización de las obras, faenas o servicios encomendados por la empresa principal.

- Otro requisito dice relación en que las obras o servicios sean ejecutadas por el contratista con trabajadores de su dependencia, vale decir, la prestación de los servicios de los trabajadores del contratista debe ejecutarse bajo vínculo de subordinación y dependencia respecto de éste. Por lo tanto en lo que respecta al trabajo por este medio no se da el tema de los honorarios, sino solo vía contratos de trabajo.

Como se puede apreciar en el inciso 2º del artículo 183-A, existen dos situaciones distintas que escapan del ámbito de la subcontratación ya que no están sujetas a los requisitos mencionados anteriormente.

- Cuando la prestación de servicios se realiza sin sujeción a los requisitos establecidos en el inciso 1º del artículo 183-A.
- Cuando los servicios prestados por la persona natural o jurídica que aparece como contratista, se limiten a la intermediación o colocación de trabajadores para la empresa principal sin cumplir los requisitos de una empresa de servicios transitorios, situación que será tratada más adelante.

En consecuencia, dándose cualquiera de las situaciones establecidas anteriormente no estaremos en presencia de un trabajo bajo régimen de subcontratación, sino que bajo un suministro ilegal de trabajadores, figura sancionada en el del artículo 507 del Código del Trabajo, con una multa a beneficio fiscal de 5 a 100 Unidades Tributarias Mensuales, además de hacer responsable directo al empleador infractor de las obligaciones laborales y previsionales respecto de los trabajadores objeto de la simulación.

**Artículo 183-B del Código del Trabajo, dispone:**

*“La empresa principal será solidariamente responsable de las obligaciones laborales y previsionales de dar que afecten a los contratistas en favor de los trabajadores de éstos, incluidas las eventuales indemnizaciones legales que correspondan por término de la relación laboral. Tal responsabilidad estará limitada al tiempo o período durante el cual el o los trabajadores prestaron servicios en régimen de subcontratación para la empresa principal.*

*“En los mismos términos, el contratista será solidariamente responsable de las obligaciones que afecten a los subcontratistas, a favor de los trabajadores de éstos.*

*“La empresa principal responderá de iguales obligaciones que afecten a los subcontratistas, cuando no pudiere hacerse efectiva la responsabilidad a que se refiere el inciso siguiente.*

*“El trabajador, al entablar la demanda en contra de su empleador directo, podrá hacerlo en contra de todos aquellos que puedan responder de sus derechos, en conformidad a las normas de este Párrafo.*

*“En los casos de construcción de edificaciones por un precio único prefijado, no procederán estas responsabilidades cuando quien encargue la obra sea una persona natural”.*

Para mayor comprensión se aclarara que: Por responsabilidad solidaria se entiende que es cuando la empresa principal responde conjuntamente con la empresa contratista en lo adeudado al trabajador. Misma situación de responsabilidad se origina por los trabajadores que tengan los subcontratistas.

En este caso, el empleado puede demandar indistintamente a ambas empresas por el total de sus prestaciones laborales y previsionales, incluidas las indemnizaciones legales, que hubieren estado adeudadas. Todas estas situaciones han sido establecidas en pro de un mayor resguardo del trabajo de estos empleados, pero a la vez han generado nuevas obligaciones para las empresas que están externalizando sus servicios.

#### **Artículo 183-C del Código del trabajo.**

*La empresa principal, cuando así lo solicite, tendrá derecho a ser informada por los contratistas sobre el monto y estado de cumplimiento de las obligaciones laborales y previsionales que a éstos correspondan respecto a sus trabajadores, como asimismo de igual tipo de obligaciones que tengan los subcontratistas con sus trabajadores. El mismo derecho tendrán los contratistas respecto de sus subcontratistas.*

*El monto y estado de cumplimiento de las obligaciones laborales y previsionales a que se refiere el inciso anterior, deberá ser acreditado mediante certificados emitidos por la respectiva Inspección del Trabajo, o bien por medios*

*idóneos que garanticen la veracidad de dicho monto y estado de cumplimiento. El Ministerio del Trabajo y Previsión Social deberá dictar, dentro de un plazo de 90 días, un reglamento que fije el procedimiento, plazo y efectos con que la Inspección del Trabajo respectiva emitirá dichos certificados. Asimismo, el reglamento definirá la forma o mecanismos a través de los cuales las entidades o instituciones competentes podrán certificar debidamente, por medios idóneos, el cumplimiento de obligaciones laborales y previsionales de los contratistas respecto de sus trabajadores.*

*En el caso que el contratista o subcontratista no acredite oportunamente el cumplimiento íntegro de las obligaciones laborales y previsionales en la forma señalada, la empresa principal podrá retener de las obligaciones que tenga a favor de aquél o aquéllos, el monto de que es responsable en conformidad a este Párrafo. El mismo derecho tendrá el contratista respecto de sus subcontratistas. Si se efectuara dicha retención, quien la haga estará obligado a pagar con ella al trabajador o institución previsional acreedora.*

*En todo caso, la empresa principal o el contratista, en su caso, podrá pagar por subrogación al trabajador o institución previsional acreedora.*

*La Dirección del Trabajo deberá poner en conocimiento de la empresa principal, las infracciones a la legislación laboral y previsional que se constaten en las fiscalizaciones que se practiquen a sus contratistas o subcontratistas. Igual obligación tendrá para con los contratistas, respecto de sus subcontratistas.*

Como se estableció anteriormente la definición de responsabilidad solidaria aquí también se establecerá lo que se entiende por responsabilidad subsidiaria; Esta es la responsabilidad a través de la cual la empresa principal debe responder por los trabajadores de la empresa contratista, cuando esta última no cumple con lo estipulado en el contrato firmado con sus trabajadores.

Aquí el trabajador, debe en primera instancia demandar a su empleador directo, el contratista, y si éste no responde, deberá realizar una demanda contra la empresa principal quien deberá responder por lo adeudado al trabajador, pero con los dineros que le ha retenido al contratista.

Para acogerse a esta responsabilidad la empresa principal puede ejercer el derecho de información, o sea, la información del monto y estado de cumplimiento de las obligaciones laborales y previsionales respecto de la empresa contratista, disponiendo que debe hacerse a través de certificados emitidos por la respectiva Inspección del Trabajo, o bien por medios idóneos que garanticen la veracidad de dicho monto y estado de cumplimiento.

#### **Artículo 183-D del Código del trabajo.**

*Si la empresa principal hiciere efectivo el derecho a ser informada y el derecho de retención a que se refieren los incisos primero y tercero del artículo anterior, responderá subsidiariamente de aquellas obligaciones laborales y previsionales que afecten a los contratistas y subcontratistas en favor de los trabajadores de éstos, incluidas las eventuales indemnizaciones legales que correspondan por el término de la relación laboral. Tal responsabilidad estará limitada al tiempo o período durante el cual el o los trabajadores del contratista o subcontratista prestaron servicios en régimen de subcontratación para el dueño de la obra, empresa o faena. Igual responsabilidad asumirá el contratista respecto de las obligaciones que afecten a sus subcontratistas, a favor de los trabajadores de éstos.*

*Se aplicará también, lo dispuesto en el inciso precedente, en el caso que, habiendo sido notificada por la Dirección del Trabajo de las infracciones a la legislación laboral y previsional que se constaten en las fiscalizaciones que se practiquen a sus contratistas o subcontratistas, la empresa principal o contratista, según corresponda, hiciere efectivo el derecho de retención a que se refiere el inciso tercero del artículo precedente.*

Para que la empresa principal no se vea afectada por los incumplimientos en que pudiere incurrir la empresa contratista y que luego pueden afectar a aquélla, en la medida que el trabajador haga efectiva la responsabilidad solidaria o subsidiaria, según el caso, la ley establece a favor de la empresa principal tres derechos, a saber:

- Derecho de información: Derecho ha ser informado por los contratistas sobre el monto y estado de cumplimiento de las obligaciones laborales y previsionales que a éstos correspondan respecto a sus trabajadores.
- Derecho legal de retención: Facultad de retener de las obligaciones que tenga a favor del contratista el monto de que es responsable.
- Pago por subrogación: La facultad de la empresa principal de pagar en nombre del contratista a los trabajadores o a las instituciones de previsión.

#### **Artículo 183-E del Código del trabajo.**

*Sin perjuicio de las obligaciones de la empresa principal, contratista y subcontratista respecto de sus propios trabajadores en virtud de lo dispuesto en el artículo 184, la empresa principal deberá adoptar las medidas necesarias para proteger eficazmente la vida y salud de todos los trabajadores que laboran en su obra, empresa o faena, cualquiera sea su dependencia, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 66 bis de la ley N° 16.744 y el artículo 3° del decreto supremo N° 594, de 1999, del Ministerio de Salud.*

*En los casos de construcción de edificaciones por un precio único prefijado, no procederán las obligaciones y responsabilidades señaladas en el inciso precedente, cuando quien encargue la obra sea una persona natural.*

*Sin perjuicio de los derechos que se reconocen en este Párrafo 1° al trabajador en régimen de subcontratación, respecto del dueño de la obra, empresa o faena, el trabajador gozará de todos los derechos que las leyes del trabajo le reconocen en relación con su empleador.*

La regulación representa una importante modificación respecto a la responsabilidad que, en materias de Seguridad y Salud en el Trabajo, debe asumir aquella empresa que contrate o subcontrate la realización de una obra, faena o servicios.

Uno de los efectos de la ley es que la Empresa Principal dueña de la obra tendrá la obligación de tomar las medidas para proteger la vida y salud de todos los trabajadores contratados, subcontratados y suministrados de la obra.

El aumento de responsabilidad de la Empresa Principal, no exime bajo ningún aspecto al contratista y/o subcontratista de la responsabilidad que la ley les impone en estas materias.

La nueva ley establece que la Empresa Principal debe mantener un registro actualizado, disponible y de fácil acceso, en papel o soporte digital, cuando sea requerido por las entidades fiscalizadoras. Este registro debe contener al menos un cronograma de los trabajos a ejecutar, individualizando a cada empresa responsable de ello (fechas de inicio y término); copia de los contratos; identificación de las empresas contratistas, subcontratistas de servicios transitorios; historial de los accidentes y enfermedades profesionales en la faena; evaluación de riesgos laborales, visitas y medidas prescritas por la mutualidad o INP, e inspecciones de entes fiscalizadores.

La normativa obliga a las empresas a implementar un Sistema de Gestión de Seguridad y Salud en el Trabajo (SGSST). Cuando en una obra o faena, se agrupan más de 50 trabajadores, cualquiera sea su dependencia, la Empresa

Principal debe implementar un SGSST según el artículo 66 bis de la Ley 16.744 y DS. 76, con el fin de garantizar la protección de la salud y la seguridad de todos los trabajadores.

A esto se suma la exigencia de conformación de un Comité Paritario de Faena (CPF) cuando existan más de 25 trabajadores, según el D.S. 76 y D.S. 54. Las principales funciones del CPF se concentran en conocer las medidas de seguridad y salud que se programen y realicen; observar y hacer recomendaciones a las actividades de prevención; e investigar los accidentes del trabajo cuando la empresa a que pertenece el trabajador accidentado no cuente con un CP en la faena, entre otras.

Además, se creará el Departamento de Prevención de Riesgos de Faena (DPRPF) cuando se superen los 100 trabajadores. Éste será responsabilidad de un experto profesional en prevención de riesgos contratado a tiempo completo, contando con los medios y personal necesario para cumplir con las siguientes funciones que establece el DS 76: Participar en la implementación y aplicación del SGSST; otorgar asistencia técnica a las empresas contratistas y subcontratistas, que no cuenten con un DPRP; y mantener un registro actualizado de las estadísticas de los accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, entre otras.

De todo lo anterior se puede establecer que en la empresa principal recae la responsabilidad de proteger eficazmente la vida y salud de los trabajadores del contratista o subcontratista, por lo cual, ante el incumplimiento de este deber que genere perjuicios al trabajador del contratista o subcontratista, por la ocurrencia de un accidente del trabajo, podrá demandar directamente a la empresa principal la reparación de tales perjuicios.

Por lo tanto con todas estas obligaciones debe cumplir la empresa principal a la hora de externalizar una actividad determinada. Ya que son situaciones que

se imponen por ley. Esto a su vez le va a significar a las empresas dueñas de la obra un desembolso de dinero, que va a ser necesario establecer a la hora de determinar su renta, finalmente para pagar los respectivos impuestos.

### **SITUACIONES ESPECIALES LEY N° 20.123 EN LO RELACIONADO CON LA SUBCONTRATACIÓN**

En primera instancia los contratistas pueden ser una persona natural o jurídica, ya que la ley no impone exigencias en este aspecto, por lo cual, la empresa principal podrá encargarse de la ejecución de la obra o la prestación del servicio tanto a una persona natural como a una persona jurídica.

El objeto o giro social de la empresa contratista no está limitado por la ley, por lo que, este tipo de empresas, pueden presentar más de un giro social. Un giro asociado al área de la construcción podría ser el código 454000, que dice relación con obras menores en construcción (contratistas)<sup>6</sup>, situación por la cual quedaría afecto tanto al Impuesto a las Ventas y Servicio (I.V.A.) como también al Impuesto de Primera Categoría.

Así también la ley no exige a las empresas contratistas la inscripción en ningún registro especial y público, para que puedan actuar válidamente. Se presenta como excepción las empresas contratistas de trabajadores agrícolas y la contratista de empresas comerciales o agroindustriales derivadas de la agricultura, de la explotación de madera u otras afines, las que deberán inscribirse en un Registro especial que para esos efectos llevará la Inspección del Trabajo

---

<sup>6</sup> <http://www.sii.cl/catastro/codigos.htm#7>[15.12.2008]

respectiva. Pero como nuestro objetivo es el sector de la construcción quedaría exento de este registro.

En este sistema, de subcontratación, a las empresas contratistas, la ley no les requiere garantías, sin perjuicio de las que pueda exigir la empresa principal que efectúe el encargo, en cuyo caso, las condiciones y extensión de la misma se ajustará a lo pactado por las partes.

Respecto del tiempo que perdure el contrato de trabajo que celebre la empresa contratista con sus trabajadores, podrá extenderse por el tiempo que las partes pacten, según se trate de un contrato indefinido, por obra o faena o un contrato de plazo fijo. En otros términos, el legislador no impone límites o restricciones a la duración de contrato de trabajo que vincule al trabajador con su empleador (empresa contratista).

Las remuneraciones que se pacten entre la empresa contratista y sus trabajadores se regirán por el acuerdo de las partes y por las normas generales que se contienen en el Código del Trabajo, por lo cual, regirá por ejemplo, la obligación de pagar gratificación legal en la medida que concurren las exigencias que se establecen para la procedencia de este beneficio.

No se dispone ninguna norma especial en lo que respecta a la obligación de capacitar a los trabajadores, situación que dependerá de la empresa contratista.

En lo que tiene relación al número de servicios que puede subcontratar una empresa No existen límites específicos, sólo dependerá de las funciones que requiera cumplir y externalizar la empresa principal.

La subcontratación también puede darse en las instituciones estatales, y se rige por las mismas normas que establece la ley N° 20123.

## SUMINISTRO DE TRABAJADORES

El suministro de trabajadores hasta la entrada en vigencia de esta ley era considerado como una práctica ilegal en Chile por lo que la única forma de trabajo indirecto que existía y que se aceptaba era el trabajo a través de la subcontratación pero también tenía varios vacíos legales que en la práctica dejaba desamparado a los trabajadores ya que no existía claridad por ejemplo hasta donde llegaban las responsabilidades de las partes, como solución a este problema nace la Ley N° 20.123 publicada en el D.O. el 16 de octubre de 2006 la cual vino a regular de forma puntual el trabajo que no era desarrollado de forma directa hacia un empleador sino a través de la intermediación, y que uno de los cambios radicales que introduce es la aceptación del suministro de trabajadores como un nuevo método legal de obtener mano de obra eso si con bastantes requisitos que es necesario cumplir para poder llevar a cabo este método de abastecimiento de personal sobre todo para la empresa que se dedica a suministrarlos por sobre la que los utiliza.

### **IDENTIFICACION DE LAS PARTES**

En primer lugar el artículo 183-F del Código del Trabajo identifica las partes involucradas en cualquier proceso de suministro de trabajadores los cuales son tres y que procederemos a detallar:

**Empresa se Servicios Transitorios (EST):** Toda persona jurídica, inscrita en el registro respectivo, que tenga por objeto social exclusivo poner a disposición de terceros, trabajadores para cumplir en estos últimos, tareas de carácter transitorios u ocasional, como asimismo la selección, capacitación y formación de trabajadores.

**Empresa Usuaría (EU):** Toda persona natural o jurídica que contrata con una empresa de servicios transitorios, la puesta a disposición de trabajadores para

realizar labores transitorias u ocasionales, y siempre que concurren las circunstancias establecidas en la propia ley.

**Trabajador de Servicios Transitorios:** Aquella persona que ha convenido un contrato de trabajo con una empresa de servicios transitorios, para ser puesto a disposición de una o más personas naturales o jurídicas (Usuarias).

Esta claro que para la relación entre las partes va ha ser necesario que existan contratos que permitan establecer las obligaciones y deberes de cada uno. Es así como la ley establece que entre la EST y la empresa Usuaria se celebre un contrato de puesta a disposición de trabajadores y entre la EST y el Trabajador de Servicios Transitorios un contrato de trabajo de servicios transitorios.

Ahora que ya tenemos claro las partes que intervienen en el proceso de suministro de trabajadores procederemos al detalle de cada uno de ellos desde dentro de la mirada de la EST para una mejor comprensión porque la ley regula principalmente desde este punto de vista. Todo esto además con el fin que se sienten las bases para el posterior estudio de las consecuencias tributarias que se derivan del mismo o de los regimenes que afectan a este tipo actividad.

### **EMPRESA DE SERVICIOS TRANSITORIOS O “EST”.**

La principal función y para lo que nace esta empresa es para entregar trabajadores a cualquier empresa que lo necesite pero como su nombre lo indica por un tiempo limitado por lo que solo son para realizar tareas de carácter transitorio u ocasional y no para entregar trabajadores permanentes lo que sería un ilícito ya que se estaría encubriendo la relación directa que debería existir entre el trabajador y la empresa en que prestas servicios.

## **Constitución de la EST.**

Cuando se crea una empresa por lo general pueden ser constituidas como persona natural o jurídica según la preferencia del que está iniciando actividades quien es libre de elegir su estructura jurídica, en el caso de las EST como lo observamos en la definición del Artículo 183 F del Código del trabajo exige que nazcan como una persona jurídica. Esto es solo para la EST ya que las empresas contratistas en ningún lado lo exige y el Art. 183 A se remite a decir que es un empleador y en la definición que podemos encontrar en el artículo 3 a) del Código del Trabajo permite al empleador ser un persona natural o jurídica por lo que el empleador común tampoco está limitado en este sentido.

Dentro de las opciones de personas jurídica que existen lo mas probable es que tomen la característica de constitución como sociedades ya sea de responsabilidad limitada o S.A. o una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada ya que son las de mayor aceptación junto con las sociedades limitadas, esto debido a que otros tipos de personas jurídicas como por ejemplo las en comanditas no son tan frecuentes en nuestro país. Por lo que dependiendo de la elección que cada una haga deberá realizar distintas formalidades que le permitirán nacer a la vida jurídica, pero que no vamos a ahondar mayormente ya que no es el objetivo puesto que son comunes a cualquier empresa que nace de su tipo, sino que a continuación procederemos a explicar los requisitos exclusivos que deben cumplir para constituirse como EST.

## **Inscribirse en el registro de EST**

En el artículo 183 K aparece uno de los requisitos que debe cumplir la EST y dice relación con inscribirse en un registro público el cual no tiene costo para las empresas. Este debe efectuarse a través de un formulario especial llamado "Formulario Solicitud de Inscripción en Registro EST" que deberá entregarse a la inspección del Trabajo.

En el momento de presentar el documento para quedar inscritos deben exhibir su personalidad jurídica, su objeto social y la individualización de sus representantes legales lo que se traduce en mostrar: Escritura Pública de Constitución; Rol único Tributario de la EST; Certificado de representación o administración y copia de Inscripción de sociedad y sus modificaciones si las hubiere, otorgado por el Conservador respectivo; y Rol Único Tributario del o los representantes legales.

Luego de entregar la documentación y el formulario respectivo, la Inspección del Trabajo evaluará la solicitud y revisará en un plazo máximo de 60 días los antecedentes que presentó, y realizará observaciones si no se cumplen los requisitos exigidos y si no menciona nada en ese periodo se entenderá aceptado el registro.

La Dirección del Trabajo y directamente el director del mismo así como aceptó el registro de una determinada EST también podrá ordenar la cancelación de la inscripción en este, cuando suceda lo siguiente según artículo 183-M:

- Por incumplimientos reiterados y graves de la legislación laboral o previsional.
- Por quiebra de la empresa de servicios temporarios, salvo que se decrete la continuidad de su giro.

Se entenderá que una empresa incurre en infracciones reiteradas cuando ha sido objeto de tres o más sanciones aplicadas por la autoridad administrativa o judicial, como consecuencia del incumplimiento de una o más obligaciones legales, en el plazo de un año.

## **Constituir una garantía**

Una medida que a todas luces es para salvaguardar los distintos intereses involucrados con una Empresa de Servicios Transitorios es lo dispuesto en el artículo 183- J en el que se obliga a toda EST a constituir una garantía a favor de la Dirección del Trabajo la que serviría por ejemplo para responder por las obligaciones legales y contractuales de la empresa con sus trabajadores transitorios (remuneraciones, cotizaciones previsionales, etc.) y para responder por las multas que le pudiesen aplicar por infringir normas del Código del Trabajo, esta garantía está excluida del derecho general de prenda y en primer lugar debe utilizarse para lo descrito anteriormente y si sucede un de los hechos en comento se hace por orden del director del trabajo efectiva la garantía sin poder apelar en ningún sentido por este acto.

Esta garantía debe constituirse inmediatamente después de la inscripción en el registro anterior y antes de comenzar las operaciones como tal. La garantía tiene un plazo mínimo de vencimiento el cual no puede ser inferior a 120 días, y una vez presentada la nueva garantía dentro de 10 días se procederá a su devolución o en caso de término de giro una vez comprobado que se han cumplido todas la obligaciones dentro de 6 meses se le devolverá, esta debe constituirse a través de una boleta de garantía u otro instrumento de similar liquidez, a nombre de la Dirección del Trabajo, la que debe quedar en custodia en el Banco Estado, la garantía es irrelevante quien la constituya siempre y cuando no sea una Empresa Usuaría<sup>7</sup>.

Respecto de la garantía cuando se habla de instrumento de similar liquidez se debe entender cualquier otro documento que sea básicamente igual de fácil de convertir en efectivo que la boleta de garantía, por lo que cualquier otro documento que a pesar que refleje la opción de convertirse en dinero pero bajo ciertos

---

<sup>7</sup> Ordinario N°2158/042, de 12 de junio de 2007

requisitos que involucren tiempo están descartados, como por ejemplo los seguros<sup>8</sup> salvo que la póliza de este sea de aquellas de ejecución inmediata porque estas no tienen un procedimiento de liquidación y se pagan sólo con la petición del asegurado o beneficiario de la misma, que en este caso sería la Dirección del Trabajo. Otro instrumento son los depósitos bancarios a plazo tomado en UF, que de alguna forma permite tener cierto retorno mientras el dinero permanece por si es necesario recurrir a la garantía y respecto a su liquidez no presenta ningún problema debido a que se puede exigir en cualquier momento su equivalente en dinero<sup>9</sup>.

La garantía que se debe constituir tiene un monto determinado que está fijado en 250 UF y que después continúa subiendo desde un determinado número de trabajadores que posea la EST con el fin de salvaguardar mejor el interés de los mismos, esta garantía se actualiza cada doce meses. La relación de aumento de la garantía con respecto al N° de trabajadores se muestra en la siguiente tabla.

---

<sup>8</sup> Ordinario N°4786/090 de 2 de noviembre de 2006 Dirección del Trabajo

<sup>9</sup> Ordinario N°0265/008 de 17 de enero de 2007 Dirección del Trabajo

**Tabla N°1 “Cantidades Que Constituyen La Garantía de las EST”.**

<b>Número de trabajadores.</b>	<b>UF por trabajador que debe agregar.</b>
Desde 0 a 100	250 UF
Desde 101 a 150	1 UF
Desde 151 a 200	0.7 UF
Sobre 200	0.3 UF

Fuente: Elaboración propia, en base a la Ley N° 20.123.

### **Objeto con que nace la EST**

Ahora bien respecto al objeto con que se crea la EST la ley es bien clara al definir en el artículo 183-F a) del Código del Trabajo que la EST tenga por objeto social exclusivo "poner a disposición de terceros denominados para estos efectos empresas usuarias, trabajadores para cumplir en estas últimas, tareas de carácter transitorio u ocasional, como asimismo la selección, capacitación y formación de trabajadores, así como otras actividades afines en el ámbito de los recursos humanos".

Respecto del denominado giro de las empresas de servicios transitorios, cabe señalar que establece un giro exclusivo, en cuanto las empresas de servicios transitorios pueden dedicarse sólo a las actividades económicas expresamente señaladas en la ley, pero no es un giro único, ya que permite realizar diversas

actividades en las mismas, siempre a condición de que se trate de aquellas señaladas en la normativa legal<sup>10</sup>.

Se debe hacer presente que esta ley solo regula la EST respecto de su actividad principal, el suministro de trabajadores, y no el desarrollo de las otras actividades complementarias que podría realizar, por lo que si existe una empresa que realiza tareas como la capacitación, selección y otras tareas afines pero no implican suministro no le es aplicable lo de esta ley.

### **Razón Social**

Así como es obligatorio que para las empresas de responsabilidad limitada termine su razón social con la palabra "limitada"<sup>11</sup>. En virtud de lo dispuesto en el artículo 183-K del Código del Trabajo, al nombre o razón social de la EST deberá agregarse la expresión "Empresa de Servicios Transitorios" o la sigla "EST" de la misma forma sucederá con el nombre de fantasía que se suele ocupar<sup>12</sup> para que de esta forma se cumpla el espíritu de la ley debido a que la idea de que se agregue esto a la razón social es que cuando se realicen las transacciones entre las partes sea absolutamente claro que se está en frente de una Empresa de Servicios Transitorios.

---

<sup>10</sup> Ordinario N° 1189/026 de 29 de marzo de 2007

<sup>11</sup> Situación que obliga a terminar con esa palabra la razón social, de estas empresas. Ley N° 3.918 artículo 4 inc. 1°.

<sup>12</sup> Ordinario N° 2997/067 de 13 de agosto de 2007

## **Prohibición de relación con la Empresa Usuaria.**

Las EST no pueden ser matrices, filiales, coligadas, relacionadas ni tener interés directo o indirecto, participación o relación societaria de ningún tipo, con las EU que contraten sus servicios<sup>13</sup> .

Estos conceptos como coligadas, filiales, no tienen mayor alcance en la el artículo 183 I del Código del Trabajo por lo que pondremos lo expresado por la Ley de Sociedades Anónimas como referencia.

Estamos hablando a grandes rasgos que son filiales cuando una sociedad matriz controla más del 50% de su capital con derecho a voto o el capital si no es sociedad por acciones o si puede designar o elegir la mayoría de sus directores. Ahora bien si se posee el 10% o mas del capital con derecho a voto o el capital, o se puede nombrar por lo menos 1 miembro del directorio estamos ante una empresa coligada.<sup>14</sup>

## **Sanciones y multas**

Dentro de la misma ley se establecen penalidades que se aplicaran si lo dispuesto en la misma no se lleva a cabo o es de forma incompleta. También por el incumplimiento de los requisitos para estar en presencia de trabajo en régimen de suministro se desencadenan otras obligaciones y sanciones de otras leyes ya que los trabajadores se consideran dependientes de la que da las ordenes al trabajador.

---

<sup>13</sup> Prohibición de tener algún tipo de relación con la empresa a la que se le está prestando los servicios, Artículo 183-I de la Ley N° 20.123.

<sup>14</sup> Artículos N° 86 a 93 de la Ley de Sociedades Anónimas N°18.046 y en su Reglamento, artículos N° 61, 100 y 101.

Así la EST será sancionada con una multa de entre 80 UTM a 500 UTM<sup>15</sup> a beneficio fiscal la que puede ser reclamada dentro de los 5 días hábiles posteriores a su notificación. Para la empresa usuaria que contrate a un trabajador de servicios transitorios por intermedio de empresas no inscritas en el registro, la consecuencia directa es que ese trabajador será considerado como empleado dependiente de la empresa por lo que tendrá que cumplir con todas las obligaciones que tiene con el resto de trabajadores permanentes.

Por otra parte, las empresas de servicios transitorios como anteriormente mencionamos no pueden ser matrices, filiales, coligadas, relacionadas ni tener interés directo o indirecto, participación o relación societaria de ningún tipo con empresas usuarias que contraten sus servicios y si incumplen este requisito cabe señalar que la infracción por parte de las Empresas de Servicios Transitorios implica su cancelación en el registro respectivo, y trae aparejada una multa a la Empresa Usuaria de 10 UTM por cada trabajador contratado, multa que debe ser aplicada por el Director del Trabajo mediante una resolución administrativa fundada y respecto de la cual se puede solicitar reconsideración ante el mismo Director y, en caso de ser rechazada, interponer reclamación ante la Ilustrísima Corte de Apelaciones respectiva, dentro del plazo de cinco días.

Otro objeto de multas es la simulación de contratos a través de terceros por lo que se le aplicará una sanción a beneficio fiscal desde 5 a 100 UTM. Y respecto del trabajador se deberá dar cumplimiento como un trabajador más dependiente.

---

<sup>15</sup> En el caso que las EST no cumplan con los requisitos de constitución, Artículo 183-L de la Ley N° 20.123

## **Capacitación**

Las Empresas de Servicios Transitorios tienen la responsabilidad por ley de capacitar a los trabajadores. Cada año calendario deberán capacitar al menos al 10% de los trabajadores de lo cual se cerciorará la dirección del trabajo y la EST no puede realizar ningún cobro a los trabajadores. Para hacer la capacitación se debe recurrir a los mecanismos previstos en el Párrafo 4º del Título I de la ley N° 19.518 la cual regula y da las directrices para los organismos que entregan capacitación y regula esta práctica.

## **Formalización de la relación entre las partes.**

La Ley 20.123 es clara al determinar que la relación ya sea entre la EST y EU o la existente entre la EST y los trabajadores, debe constar por escrito en un contrato en que se identifiquen las partes y se detallen las obligaciones y derechos que tendrán. Estos contratos son dos; el contrato de puesta a disposición de trabajadores y el contrato de trabajo de servicios temporarios que procederemos a detallar a continuación.

## **CONTRATO DE PUESTA A DISPOSICIÓN DE TRABAJADORES**

Este contrato es regulado específicamente entre el artículo 183 N y 183 Q que se incorporan al Código del Trabajo por la ley en estudio. Y ordena que se detallen y contenga las siguientes estipulaciones:

- Individualización de las partes, lo que se traduce en: nombre, domicilio y número de cédula de identidad o rol único tributario y si son personas jurídicas individualizar a él o los representantes legales.
- La causal invocada para la contratación de servicios transitorios, de acuerdo a lo establecido en el artículo 183-Ñ del Código del Trabajo.
- Los puestos de trabajo para los cuales se realiza la contratación.

- La duración de la contratación.
- El precio convenido.
- Si los trabajadores puestos a disposición tendrán o no derecho, durante la vigencia de dicho contrato, a la utilización de transporte e instalaciones colectivas que existan en la usuaria.

El plazo para la escrituración del contrato depende directamente del tiempo que dure el mismo, es así como si el trabajo dura menos de cinco días la escrituración deberá ser durante los dos días siguientes al del comienzo del servicio. Si la duración del contrato es superior cinco días este debe ser escriturado durante los cinco primeros días desde la incorporación del trabajador.

Si la E.U. no cumple con lo recién mencionado no estará afecto a lo estipulado en la Ley 20.123 respecto del suministro de trabajadores sino que se considerarán los trabajadores dependientes por lo que se regirán por la legislación común y las multas en base a ellas por no cumplir con lo estipulado en las mismas.

### **Situaciones en que no se puede utilizar el suministro de trabajadores**

Así como están las situaciones que se permite a nivel general el suministro de trabajadores, hay algunas excepciones que pasaremos a detallar a continuación en donde está expresamente prohibido en la ley recurrir al suministro.

- Realizar tareas en las cuales se tenga la facultad de representar a la empresa usuaria, tales como los gerentes, subgerentes, agentes o apoderados.
- Reemplazar a trabajadores que han declarado la huelga legal en el respectivo proceso de negociación colectiva.
- Ceder trabajadores a otras empresas de servicios transitorios.

## Situaciones en que se puede recurrir al suministro de trabajadores

La ley es clara y restrictiva por lo que especifica los casos en que se puede recurrir al suministro y los plazos que puede durar la relación contractual por cada una de las causas que pudo originar el contrato.

**Tabla N°2 “Situaciones y Lapsos de Tiempo en que se Puede Generar el Suministro”.**

Situación que puede originar suministro de trabajadores.	Duración máxima del contrato.
Suspensión del contrato de trabajo o de la obligación de prestar servicios de uno o más trabajadores por licencias médicas, descansos de maternidad o feriados.	Lo que demore la suspensión del trabajador permanente de sus servicios.
Eventos extraordinarios, tales como la organización de congresos, conferencias, ferias, exposiciones u otros de similar naturaleza.	90 días.
Proyectos nuevos y específicos de la usuaria, tales como la construcción de nuevas instalaciones, la ampliación de las ya existentes o expansión a nuevos mercados.	180 días.
Período de inicio de actividades en empresas nuevas.	180 días.
Aumentos ocasionales, sean o no periódicos, o extraordinarios de actividad en una determinada sección, faena o establecimiento de la usuaria.	90 días.
Trabajos urgentes, precisos e impostergables que requieran una ejecución inmediata, tales como reparaciones en las instalaciones y servicios de la usuaria.	Lo que demore el trabajo que dio origen al contrato.

Si el contrato dura menos del tiempo máximo y no se terminó el trabajo puede renovarse por el tiempo que falta para

Fuente: Elaboración propia, según información proporcionada por la Ley N° 20.123.

Se debe dejar claro que en el contrato no se puede prohibir que el trabajador continúe prestando sus servicios de forma permanente en la usuaria lo que sería una cláusula no válida. De esta forma esto se puede ver como una oportunidad para el trabajador de obtener un trabajo estable en base al desempeño logrado.

### **CONTRATO DE TRABAJO DE SERVICIOS TRANSITORIOS.**

El artículo 183-R incorporado al Código del Trabajo mediante la Ley N° 20.123 define el contrato de trabajo de servicios transitorios como una convención a través de la cual un trabajador y una empresa de servicios transitorios se obligan recíprocamente, el primero a ejecutar labores específicas para una usuaria de dicha empresa, y ésta a pagar la remuneración determinada por el tiempo servido.

Por lo que se debe observar que si bien la relación contractual sigue siendo entre dos personas este se obliga a prestar servicios a un tercer que no está en el contrato.

Lo que se detalla a continuación son las especificaciones del Contrato de Servicios Transitorios.

- El contrato deberá constar por escrito y contener las estipulaciones reguladas en el artículo 10 del Código del Trabajo, que se refieren a las estipulaciones de los contratos individuales de trabajo por lo que en esta parte mantendrá el formato acostumbrado de contrato de trabajo.
- La escrituración tiene el mismo plazo que el contrato de puesta a disposición la cual es que deberá realizarse dentro de los cinco días siguientes a la incorporación del trabajador, tiempo que será reducido a dos días en el caso de que el contrato sea por un período inferior a cinco días.
- Una copia del contrato de trabajo de servicios transitorios deberá enviarse a la Usuaria.

Como dijimos en el contrato anterior el trabajador puede continuar laborando en la empresa, en este caso pasará a ser un empleado directo de la usuaria y el contrato que da origen es a uno de trabajo común a plazo indefinido conservando la antigüedad desde la fecha que inicio el servicio para la usuaria.

### **Deberes y Responsabilidades.**

En lo relativo a este tema puede ser un poco difícil en un primer momento definir las responsabilidades de uno u otro debido a que la relación es extraña entre las parte porque si bien la empresa usuaria es quien ordena al trabajador, con quien firma el contrato es con la EST. Es así como se pone en duda por ejemplo la jornada de trabajo, la condiciones de higiene del trabajador, etcétera.

Ahora bien, según la Ley 20.123 La obligación de controlar la asistencia del trabajador de servicios transitorios será de la Usuaria, quien, además, deberá poner a disposición de la empresa de servicios transitorios una copia del registro respectivo.

En el registro se indicará, a lo menos, el nombre y apellido del trabajador de servicios transitorios, nombre o razón social y domicilio de la empresa de servicios transitorios y de la usuaria, y diariamente las horas de ingreso y salida del trabajador.

Por otro lado, el trabajador de servicios temporarios quedará sujeto al Reglamento de Orden, Higiene y Seguridad de la Usuaria, el que deberá ser puesto en su conocimiento mediante la entrega de un ejemplar impreso, de conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 156 del Código del Trabajo, además será de responsabilidad directa de la Usuaria el cumplimiento de las normas de higiene y seguridad en el trabajo, incluidas las disposiciones legales y reglamentarias relativas al Seguro Social contra Riesgos de Accidentes del Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Ley N° 16.744. Además para efectos

de lo que expone el nuevo artículo 66 bis de la ley 16.744 que se explicó en la parte de subcontratación, se deben considerar los trabajadores de servicios transitorios que existan en el momento de establecer la cantidad de trabajadores que trabajan en la empresa<sup>16</sup>.

Asimismo, la Usuaría deberá cumplir íntegramente con las condiciones convenidas entre el trabajador y la empresa de servicios transitorios relativas a la prestación de los servicios, tales como duración de la jornada de trabajo, descansos diarios y semanales, naturaleza de los servicios y lugar de prestación de los mismos.

Tratándose de las horas extraordinarias, éstas deben ser pactadas entre el trabajador de servicios transitorios y la empresa de servicios transitorios y de acuerdo a las normas generales contenidas en el artículo 32 del Código del Trabajo.

En la remuneración convenida, se considerará la gratificación legal, el desahucio, las indemnizaciones por años de servicios y sustitutiva del aviso previo, y cualquier otro concepto que se devengue en proporción al tiempo servido por el trabajador de servicios transitorios.

Respecto de las obligaciones laborales y previsionales que afecten a los trabajadores la Empresa Usuaría Será subsidiariamente responsable del cumplimiento de las mismas lo que se traduce en que en primer término la responsable es la EST y en caso de no poder proceder contra esta responde la EU.

---

<sup>16</sup> D.S. 76 Reglamento para la aplicación del artículo 66 bis de la Ley N° 16.744

## **SITUACIONES ESPECIALES SEGÚN LEY N° 20.123 SOBRE EL SUMINISTRO**

Las trabajadoras contratadas para prestar servicios transitorios, gozarán del fuero maternal en el Código del Trabajo, finalizando éste beneficio al término de los servicios para la usuaria.

Si por alguna circunstancia se determinare que la trabajadora es dependiente de la usuaria, el fuero maternal se extenderá por todo el período que corresponda conforme a las reglas generales, vale decir, durante el período de embarazo y hasta un año después de vencido el descanso de maternidad.

En el artículo 183 V impone a la EST que si después del primer contrato con el trabajador volvió a tener relación contractual con él por a lo menos treinta días continúa o discontinuamente durante los doce meses siguientes al del primer contrato, a pagar feriado compensatorio. Por cada nuevo período de doce meses contado desde que se devengó la última compensación del feriado, el trabajador de servicios transitorios tendrá derecho a ésta.

Para proceder al cálculo es necesario ver la razón entre los días trabajados respecto de la anualidad y multiplicar por el feriado total. La remuneración se determinará considerando el promedio de lo devengado por el trabajador durante los últimos 90 días efectivamente trabajados. Si el trabajador hubiera trabajado menos de 90 días en la respectiva anualidad, se considerará la remuneración de los días efectivamente trabajados para la determinación de la remuneración.

A modo de conclusión se puede establecer que la nueva ley de subcontratación, vino a esclarecer esta modalidad de trabajo, generando nuevas obligaciones para todas aquellas empresas que encargan actividades determinadas a otras, como un modo de establecer un mayor compromiso con los trabajadores

que laboran bajo este sistema. Como también a las contratistas que prestan servicios.

De las obligaciones más importantes que se pueden mencionar esta la que tiene que ver con las responsabilidades de responder por sus obligaciones laborales y previsionales ya sea solidaria o subsidiariamente. Como también otro aspecto importante dice relación con mantener un lugar de trabajo adecuado, cuidando cada uno de los requerimientos necesarios para resguardar la integridad de los trabajadores.

Con la entrada en vigencia de esta ley ahora existe una nueva forma de proveer mano de obra a las empresas, conocida como suministro de trabajadores, eso sí cumpliendo bastantes requisitos previamente. Donde la ley trata de todas formas resguardar a los trabajadores y también instaurar normas para que las empresas que adaptan esta modalidad lo hagan de manera legal.

Todas las situaciones mencionadas anteriormente al final les van a desencadenar un mayor gasto a la hora de externalizar actividades y que no van a quedar solo al criterio de la empresa principal cumplir o no, ya que la ley en este sentido ha sido categórica al sancionar con las respectivas multas el incumplimiento de alguna de estas situaciones. Por lo tanto estas empresas van a tratar de buscar los medios para rebajar esos gastos, situación que va a generar un mayor orden en lo que respecta a sus impuestos.

## **CAPÍTULO III**

# **IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EN LA SUBCONTRATACIÓN Y SUMINISTRO.**

¿Tiene aplicación este impuesto cuando hablamos de subcontratación o suministro? ¿Qué se considera hecho gravado en estas actividades? ¿Las obras realizadas por los contratistas a empresas constructoras tienen algún tratamiento especial? ¿Cómo opera el cambio de sujeto pasivo del impuesto en los contratos de instalaciones y confección de especialidades, tanto para la empresa constructora como para el contratista? ¿Es posible utilizar la rebaja del 65% del I.V.A., cuando las obras son realizadas por medio de terceros?

Esas son algunas de las interrogantes que vamos a poder resolver en la medida que se desarrolle este capítulo. Por lo que desde ahora veremos lo que se entiende por hecho gravado básico y como hecho gravado especial, determinar cuáles son los componentes de la base imponible, los créditos a los cuales tiene derecho, así también el crédito especial que surgió junto con la incorporación del impuesto al sector de la construcción, que dice relación con el Artículo 21 del DL. 910, también como se afectan los contratistas con el cambio de sujeto del impuesto en la situación cuando externalizan sus labores a otras empresas, en qué momento se devenga el impuesto en las distintas situaciones bajo las que se grava el I.V.A. en la construcción. Como también todas aquellas situaciones propias de la subcontratación al igual que en el suministro.

## **DECRETO LEY N° 825, DE 1974, LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS.**

Cuando nos referimos a este impuesto se hace mención que su principal característica consiste en gravar solamente el valor agregado del bien o servicio, ahora este mayor valor se da por los costos directos y el margen de comercialización aplicado por quien produce, distribuye o comercializa el bien o el que presta el servicio, es decir, se aplica este impuesto en cada etapa de producción, distribución o consumo, situación que le da el nombre de Impuesto al Valor Agregado.

### **CARACTERÍSTICAS PROPIAS DEL I.V.A.**

Este impuesto tiene ciertas características específicas propias que lo identifican, dentro de estas podemos observar las siguientes:

- Es un impuesto indirecto, pues se grava la riqueza cuando se consume, es decir, afecta los ingresos, fondos o recursos cuando se emplean en la adquisición de bienes y/o servicios.
- Es un impuesto de traslación o recargo.
- El destino de este impuesto es a beneficio fiscal.
- Se entera de manera mensual en arcas fiscales. Es un tributo de declaración y pago simultáneo mensual. El período del I.V.A. es un mes y el plazo para presentar la declaración y pago es hasta el día 12 del mes siguiente, si este día es sábado, domingo o festivo el plazo se extiende hasta el siguiente día hábil.
- Tiene el carácter de un impuesto plurifásico, no acumulativo, ya que solamente grava el mayor valor que el producto va generando en cada una de las etapas de producción o venta, por lo tanto representa, que el valor final del producto, no es otra cosa que la suma total de todos los valores agregados en cada una de las fases de producción o distribución, lo cual repercute en un menor recargo en el precio final, vale decir, no produce distorsión en los valores del bien, dada la modalidad específica de

considerar como crédito y no como un mayor costo de los bienes el impuesto a las ventas y servicios soportados por los vendedores o prestadores de servicios que reciban.

- La mecánica que tiene este tributo permite que en las distintas etapas, el impuesto soportado en la adquisición de bienes o servicios pase a contribuir un crédito fiscal o deducción al impuesto que deba aplicar a la venta o prestación de servicios de la etapa siguiente, hasta que el producto o servicio llega al consumidor final, quien en definitiva soporta el impuesto. Esto por supuesto, evita que al comprar el bien o pagar el servicio gravado en las primeras etapas, el impuesto pase a formar parte de la base imponible en la etapa posterior de la venta o servicio gravado.
- El I.V.A. cumple la función de autocontrol de la evasión, porque crea una oposición de intereses entre compradores y vendedores, es decir los compradores exigen su factura para poder tener derecho al crédito fiscal y el vendedor al emitir la factura genera su débito fiscal el que tendrá que enterar en arcas fiscales, descontando los créditos fiscales que correspondan a operaciones gravadas con I.V.A.

Como se puede ver este es un impuesto que afecta el consumo, tanto de bienes como servicios por lo que dentro de esta aseveración no queda ajeno el trabajo por medio de subcontratación, como también el sector de la construcción. Y es específicamente a este sector al que nos vamos a enfocar en el presente capítulo, considerando la relación que tiene con la subcontratación o suministro de trabajadores.

En efecto, a contar del día 1° de octubre de 1987 debieron recargarse con Impuesto al Valor Agregado los pagos que se efectúen en cumplimiento de un contrato de venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles o de un contrato general de construcción (por suma alzada, porque el de administración siempre ha estado gravado como servicio). Por lo tanto, a contar de la fecha antes señalada la venta de inmuebles de propiedad de empresas constructoras, que

hayan sido contruidos por ellas o que en parte hayan sido contruidos por un tercero para ella, se grava con el impuesto que estamos comentando.

Como nuestro objeto de estudio está relacionado principalmente con la subcontratación y con la ley que comenzó a regular esta práctica de negocios, es que se analizaran los aspectos vistos desde la perspectiva del contratista o subcontratista. Y como a su vez la Ley N° 20.123 crea un nuevo tipo de empresas, las de Servicios Transitorios, que también se estudiaran en el presente capítulo, desde la mirada del I.V.A.

Comenzando con un estudio mas acabado del I.V.A. se puede decir que ya sea por medio de la subcontratación o por el suministro que se da por las Empresas de Servicios Transitorios se está afecta con este impuesto, dado que en ambos casos estamos presentes ante un Hecho Gravado de Servicios. Por lo que se describirá de antemano las características propias de este hecho gravado.

### **HECHO GRAVADO DE SERVICIO.**

#### **Artículo 2° N° 2, DL 825 de 1974.**

*Por servicio, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4, del Artículo 20, de la Ley de la Renta.*

#### **Artículo 2° N° 4, DL. 825 de 1974.**

*Por prestador de servicios cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hechos, que preste servicios en forma habitual o esporádica.*

Para un mejor entendimiento se analizarán uno por uno todos los requisitos copulativos del hecho gravado de servicio mencionados anteriormente con mayor detalle.

- Que una persona realice una acción o prestación en favor de otra.

Por prestación entenderemos el Acto o hecho que un contratante realiza o promete a otro no importando que éste sea habitual, ocasional o esporádico. Es necesario mencionar que la definición considera una acción positiva, es decir, no podríamos considerar como Servicio el hecho de no hacer nada o dejar de hacer algo.

- Que dicha persona perciba por dicha acción o prestación, un interés, prima, comisión o remuneración.

Este concepto, implica recibir una cosa y entregarse de ella. Al respecto, el S.I.I., instruye respecto a que las sumas percibidas son aquellas incorporadas efectivamente al patrimonio de la persona que preste el Servicio o efectúe el negocio. Una suma se entiende percibida desde el momento en que se puede disponer de ella.

De acuerdo a la Ley, la persona debe percibir por la acción o prestación, un interés, prima, comisión o remuneración, para que dicho Servicios se afecte con el tributo en estudio.

- Que la acción o prestación provengan del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para que se configure el hecho gravado, además de recibir una remuneración por la acción o prestación efectuada es necesario que tal acción provenga de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la sobre Impuesto a la renta.

- Que el Servicio sea prestado o utilizado en el territorio nacional

El artículo 5° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, grava a los Servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Además, se entiende que un Servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el Servicio es desarrollada en Chile, independiente del lugar donde este se utilice.

## **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS**

La Ley N° 20.123 en lo que se refiere a subcontratación no introduce nuevos temas que tratar desde el punto de vista tributario, más bien lo que hace es enunciar las reglas para una convivencia sana entre las parte involucradas, por lo que para analizar el punto hay que recurrir a lo que se venía arrastrando hasta antes de la publicación de la ley.

La subcontratación, como regla general queda afecta como un hecho gravado básico de servicio, que aparece en el artículo 2° N° 2 del DL 825, donde se estipula que todos los servicios o acciones que se presten a otra persona, mientras sea remunerado quedaran afectos. Pero además estos servicios deben estar incluidos en el Artículo 20 N° 3 y 4 de la ley sobre impuesto a la renta. Este artículo cita todas aquellas actividades que están afectas a Impuesto de Primera Categoría y por consecuencia afectas a I.V.A., de no estar presente en éste los servicios no estarían gravados, así todas estas situaciones demuestran que la subcontratación está gravada con este impuesto.

Pero como nuestro objeto de estudio son los servicios prestados al sector de la construcción, éstos estarían gravados ya que se encuentran presentes en el Artículo 8° letra e), que consiste en un hecho gravado especial del DL 825.

## **HECHOS GRAVADOS ESPECIALES**

El Artículo 8 del DL. 825 de 1974 establece también la procedencia del impuesto, instituyendo hechos gravados especiales que afectan a los contribuyentes en general, a continuación se analizará el número que tiene directa relación con el trabajo vía subcontratación en el sector de la construcción.

### **De Los Contratos Generales De Construcción y De Instalación O Confección De Especialidades.**

#### ***Artículo 8º letra e), DL. 825, de 1974***

#### **Contrato General de Construcción.**

Este se define como todos aquellos contratos que, sin cumplir las características específicas de los contratos de instalaciones o confección de especialidades, constituyen una confección de una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos dos especialidades, y que habitualmente forma parte de una obra civil<sup>17</sup>. Ejemplos de este tipo de contratos son: edificios, caminos, puentes, redes de alcantarillado, etcétera.

Cabe señalar que los contratos de construcción ejecutados por administración siempre han estado gravados con el I.V.A. por tener el carácter de arrendamiento de servicios.

Se puede originar una subcontratación a través de un contrato general de construcción y estar gravado con I.V.A. cuando: Por ejemplo una empresa constructora que se haya comprometido a ejecutar un determinado inmueble, le encarga a otra empresa la realización de la obra, esta puede ser un contratista u otra empresa constructora, por medio de un contrato general de construcción

---

<sup>17</sup> Definición extraída del oficio N° 4.489, de 10.08.1976.

donde le delega a esta última la construcción del inmueble. Ahora ¿Por qué lo realiza por medio de un contrato general de construcción? Porque en realidad se va a realizar un obra nueva completa y no algo más que solo un pequeño arreglo de una construcción ya existente.

El contrato general de construcción celebrado a raíz de la subcontratación tiene tratamiento distinto de si es por suma alzada o por administración para establecer la operancia por ejemplo del crédito del Artículo 21 DL 910 pero no respecto del impuesto ya que ambos contratos están afectados con el referido tributo independiente que uno se equipare a venta y el otro a servicio.

### ***Contratos por Suma Alzada***

Si el contratista suministra la materia para la confección de una obra material, el contrato es de venta, ya que aportaría tanto la mano de obra como los materiales; pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra<sup>18</sup>. Este tipo de contrato es comúnmente llamado por suma alzada.

### ***Contratos por Administración***

Se entiende que se ejecuta una obra por administración, cuando el contratista aporta solamente su trabajo personal o cuando el respectivo contrato deba ser calificado como arrendamiento de servicios, por suministrar el que encarga la obra la materia principal<sup>19</sup>.

### **Contrato de Especialidades:**

El Reglamento del I.V.A. en su artículo 12 define el concepto de contrato de instalación o confección de especialidades como "aquellos que tienen por objeto la incorporación de elementos que se adhieren permanentemente a un bien inmueble, y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad

---

<sup>18</sup> Artículo 1996, Título XXVI del contrato de arrendamiento. Código Civil.

<sup>19</sup> Definición extraída del Artículo 12 DS. N° 55, de Hacienda.

para la cual se construye". Algunos de los ejemplos de contratos de especialidades, pueden ser: ascensores, pinturas, confección de jardines, climas artificiales, pavimentos, vidrios, etcétera.

Por lo tanto, estos contratos mientras cumplan con los requisitos mencionados están gravados con I.V.A., ya que solo es necesario que la empresa contratista realice la mínima parte del inmueble y lo haga con la intención de venderlos para considerarse como contribuyente, y por lo tanto afectar al bien con I.V.A.<sup>20</sup>.

Dada las características de este artículo, es que da para una gran gama de interpretaciones y alcances. Es así como por ejemplo si una empresa contratista que sea considerada constructora, (situación que puede darse) brinde servicios de asesorías a un cliente en lo relacionado con construcción o ingeniería, ya sea en forma conjunta con la obra de construcción o independiente esta afecta con I.V.A., por ser una actividad propia del giro de la constructora. Ejemplos de estos pueden ser: confección de planos, presupuestos de proyectos entre otros<sup>21</sup>.

Bajo esta letra también quedan gravados todos aquellos contratos para dotar de agua potable o de alcantarillado a los inmuebles, sean estos realizados por contratos generales de construcción o confección de especialidades.

Respecto de los contratos de confección de especialidades e instalaciones, como bien su nombre lo dice, son reparaciones o aplicaciones a inmuebles para que estos puedan funcionar a cabalidad, y que por ser servicios y estar incluidos en el artículo 8° del DL 825, estos contratos quedarían gravados con I.V.A. por lo tanto para el contratista este sería un débito, por el que debería dar cuenta a no ser que opere lo del cambio de sujeto pasivo del impuesto.

---

<sup>20</sup> Extraído del oficio N° 2.742, de 11.11.1997. que hace referencia que es considerada como empresa constructora incluso la que realiza una mínima parte del inmueble que está vendiendo.

<sup>21</sup> Respecto de los servicios que puede prestar una constructora en el ejercicio de su giro. Oficio N° 4.383, de 09.11.1987.

De lo anterior se desprende que todo contrato relacionado con la edificación de un inmueble debe entenderse gravado, sea en su carácter de contrato general de construcción, de instalación o confección de especialidades o en prestación de servicios, independientemente que el ejecutor de la obra actúe como contratista o subcontratista.

### **DEVENGO DEL IMPUESTO**

#### ***Artículo 9, letra f) D.L. 825 de 1974***

En los contratos referidos en la letra e) del artículo 8° y en las ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles, el devengo del impuesto es en el momento de emitirse la o las facturas.

Esta norma se relaciona con el artículo 55, por el cual se establece que en el caso de los contratos señalados, la factura debe emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de este, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago. Sin embargo dicha disposición señala, que en caso de la venta de bienes corporales inmuebles, la factura definitiva por el total o el saldo por pagar, deberá emitirse en la fecha de la suscripción de la escritura de venta correspondiente.

De la afirmación anterior se desprende que por cada pago efectivo, sea este anticipo, canje o recuperación de retenciones, avances de obras, que se haga por el precio de un contrato ya sea de instalación o confección de especialidades, general de construcción o promesa de venta de un bien inmueble afecto, deberá emitirse la factura cargando separadamente el impuesto que corresponda. En cambio, en los contratos de venta de un bien corporal inmueble afecto, la factura deberá emitirse en la fecha de suscripción de la escritura de venta por el total del precio o por el saldo que resta, cargando separadamente el impuesto que corresponda por la cantidad cobrada en el documento.

## **Obligación de emitir facturas**

En el artículo 53 se establece la obligación que tienen los contribuyentes afectos a los impuestos del DL. 825, para emitir facturas por las operaciones que realicen.

La señalada obligación se hace extensiva a las ventas o promesas de ventas de inmuebles, a los contratos de instalación o confección de especialidades y a todos los contratos generales de construcción, que se encuentren gravados con el I.V.A.

En el caso que se aplicara el cambio de sujeto pasivo del impuesto en los contratos de instalaciones o confección de especialidades el contratista quedaría liberado de la obligación de emitir las facturas correspondientes a ese contrato, ya que sería la empresa constructora que encargo la obra la responsable de emitir un factura de compra, por dicho contrato.

Los contratistas de la actividad de la construcción que estén obligados a emitir facturas por sus operaciones, les es aplicable también lo dispuesto en el inciso tercero del Artículo 55 del DL 825, en cuanto a que pueden postergar la emisión de sus facturas hasta el quinto día posterior a la terminación del mes en que se realizaron las operaciones, pero debe corresponder su fecha a la de ese mes, en la medida que previamente hubiesen emitido guías de despachos.

## **Exhibición y constancia del pago del impuesto**

El artículo 73, establece que se puede exigir que se exhiba el comprobante de pago del tributo para dar curso o autorizar las respectivas solicitudes, inscripciones u otras actuaciones.

A lo que la Ley N° 18.630 agrego un inciso a este artículo por el cual indica que en el caso de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, o de un contrato general de construcción se entenderá cumplida la citada exigencia con la exhibición de la o las facturas correspondientes.

## **SUJETO DEL IMPUESTO**

### **Artículo 10° y 11° DL. 825 de 1974.**

En el artículo 10 del DL.825, se establece quienes son los sujetos pasivos del I.V.A., considerándose, como regla general, al vendedor, cuando celebre una convención definida como venta o que equipare a venta, y al prestador de servicios que realice operaciones definidas como servicios o que la ley equipare como tales.

También se suma a esto, la incorporación en el artículo 11 de la letra e) por el cual se consideran sujetos pasivos a los contratistas o subcontratistas, en los casos de los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción, siempre que cumplan con los requisitos para serlo.

El sujeto del impuesto es una situación importante de analizar con mayor profundidad ya que afecta directamente a los contratistas, que realizan contratos a las empresas constructoras, dado que la mayor parte de los contratistas experimentan un cambio en el sujeto. Puesto que son las constructoras quien retienen este impuesto al momento de emitir la factura de compra. El cambio de sujeto es un tema que ha tenido mucho estudio por lo que se consideraran todas las obligaciones que se generan para la constructora y para el contratista.

## **CAMBIO SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO**

Cuando se habla de los Cambios de Sujeto, se hace relación con la retención total o parcial del I.V.A. asociado a las compras o ventas de determinados productos o a la prestación de ciertos servicios. Afectan a operaciones documentadas, por medio de facturas, en las cuales intervienen agentes retenedores que son contribuyentes autorizados por el S.I.I. para efectuar retenciones de I.V.A.

Los productos o servicios para los cuales existe este tipo de Cambio de Sujeto son: arroz, construcción, chatarra, especies hidrobiológicas (pesca), ganado, legumbre, madera, productos silvestres, trigo y berries.

Respecto del cambio de sujeto en las actividades relacionadas con la construcción el S.I.I. ha dictaminado algunas resoluciones refiriéndose a dicha situación, en primera instancia el cambio de sujeto del I.V.A. para la construcción fue establecido en la Resolución N° 46, del 1 de septiembre de 2003, donde más tarde fue complementada por la Resolución N° 63, del 30 de octubre de 2003, teniendo ambas vigencia desde el 1 de noviembre de 2003. Para finalmente concretarse y actualizarse en la Resolución N° 142 del 26 de diciembre del 2005 que pasaremos analizar con mayor detalle.

El S.I.I., ha estimado necesario lo establecido en el inciso tercero del Art. 3° del D.L. N° 825, de 1974, cambiando el sujeto de derecho del Impuesto al Valor Agregado y traspasando la responsabilidad de la declaración y pago del tributo que afecta a los contratos de instalación o confección de especialidades a las empresas constructoras. Debido a que por regla general quien tiene la obligación de dar cuenta de las ventas o servicios prestados es quien lo realiza, ya sea vendedor o el prestador de servicios<sup>22</sup>. Pero como una manera de resguardar los intereses fiscales, se establece este cambio de sujeto pasivo del impuesto.

Para un mejor entendimiento separaremos las responsabilidades que tienen las empresas constructoras y los contratistas y subcontratistas que serán vistas más adelante.

---

<sup>22</sup>Art. 2°, números 3 y 4, y en los Arts. 3°, 10° y 11° letra f) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

## **Empresa Constructora**

La ley es explícita en citar cuales son los requisitos y características que deben cumplir estas empresas para que puedan ser retenedoras.

De acuerdo a la definición contenida en el N° 3 del Art. 2° del D.L. N° 825, de 1974, se entiende por empresa constructora, a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, contruidos totalmente por ella o que en parte hayan sido contruidos por un tercero para ella.

Además, se entenderá como empresa constructora, aquellas empresas que desarrollan las actividades señaladas en el Art. 8° letra e) de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, que dice relación con la ejecución de contratos de instalación o confección de especialidades y a contratos generales de construcción, incluidos los servicios de movimiento de tierras.

También tendrán la calidad de empresas constructoras, aquellas empresas que transfieren bienes inmuebles contruidos para ellas por administración por otra empresa constructora, conforme se señala en la Circular N° 33, de 1987, del Servicio de Impuestos Internos<sup>23</sup>.

En ningún caso se autorizará la calidad de agente retenedor a los contribuyentes que se encuentren, denunciados, querellados, procesados o, en su caso acusados conforme al Código Procesal Penal, o que hayan sido condenados por infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, hasta el cumplimiento total de su pena.

---

<sup>23</sup> Las 2 últimas situaciones, que hacen referencia a las empresas constructoras, fueron incorporadas por medio de la resolución N° 63 de 30.10.2003

A su vez las empresas constructoras que tengan la calidad de agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado, deben cumplir copulativamente con los siguientes requisitos:

- Ser contribuyentes del Impuesto a las Ventas y Servicios, que declaren el Impuesto a la Renta de la Primera Categoría sobre la base de renta efectiva de su actividad mediante contabilidad completa, y
- Tener un Capital Propio Tributario al 31 de diciembre, o a la fecha de inicio de actividades, cuando ésta sea posterior, igual o superior a 4.550 UTM, y haber realizado ventas o servicios netos del giro constructora, en cualquiera de los últimos tres años por un valor igual o superior a 36.425 UTM.

Una vez que se hayan cumplido todos estos requisitos se puede decir que se está presente ante un agente retenedor. Por lo que desde ahí va a ser responsable de otras obligaciones.

Los contribuyentes que cumplan con las condiciones anteriores, deberán comunicar esta situación, dentro del plazo de dos meses contado desde el aviso de inicio de actividades o desde la fecha en que se cumplan los requisitos, a objeto que se les certifique su calidad de agentes retenedores, presentando una declaración jurada en la Unidad del Servicio de Impuestos Internos que corresponda al domicilio de su casa matriz.

La declaración jurada, debe ser presentada en duplicado. La copia será timbrada y devuelta al contribuyente como comprobante de haber cumplido con dicho trámite. La declaración aludida debe indicar: Nombre o Razón Social, RUT, Domicilio legal, Comuna, Región, Actividad económica y Código de Actividad, Teléfono, E-mail, Capital Propio Tributario, Monto de ventas anuales, Nombre y RUT Representante Legal, Fecha de iniciación de Actividades y por último la firma del contribuyente o representante legal.

Como consecuencia del cambio total de sujeto del impuesto, las empresas obligadas a retener el I.V.A., deberán emitir facturas de compra y recargar separadamente en ellas el 100 % del Impuesto al Valor Agregado a retener, que deberá declarar y pagar el contratante como impuesto de retención, no teniendo el que se ha obligado a ejecutar el contrato de instalación o confección de especialidades obligación de emitir factura por dicho débito. En la factura de compra que emita el agente retenedor deberá dejar constancia expresa que ha retenido el total del I.V.A. que afecta a la operación.

El monto del Impuesto al Valor Agregado recargado y retenido en las facturas de compra, será para el retenedor un impuesto de retención, que deberá declarar en el código 39 del Formulario 29 de declaración y pago simultáneo mensual. Dicho impuesto deberá ser pagado íntegramente por el retenedor, operando al respecto sólo la imputación o deducción establecida en el artículo 21 del D.L. N° 910, de 1975, que establece el derecho por parte de las empresas constructoras a imputar el remanente del crédito especial del 65%, a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha.

Todo esto es respecto de las obligaciones que contrae la empresa constructora cuando externaliza sus actividades, en este caso particular, se trata primordialmente de servicios por la instalación o confección de especialidades, que ellas requieren por parte de contratistas o a su vez subcontratista.

### **Contratista o Subcontratista**

Contratistas son todas aquellas empresas sean personas naturales o jurídicas que prestan servicios, en este caso a una empresa constructora, esto por medio de la subcontratación. Y son ellos los que experimentan también el tema del cambio de sujeto, por los contratos de instalaciones o confección de especialidades que realicen para una empresa constructora.

Se debe considerar también lo que estipula la Resolución N° 142, al definir empresa constructora, ya que se hace referencia que pueden haber casos en los cuales los contratistas pueden serlo también. Por lo que dándose esta situación no se aplicará el cambio de sujeto. Pero para eso se deben cumplir con los siguientes requisitos.

- Declarar en Primera Categoría en base a renta efectiva;
- Haber facturado en cualquiera de los últimos tres años comerciales ventas o servicios del giro constructora por 29.140 UTM o más, y poseer un capital propio igual o superior a 3.640 UTM;
- Demostrar que en el desarrollo de la actividad se tiene una permanencia de a lo menos tres años;
- Demostrar que existe predominio de la utilización de materiales y tecnologías en la realización de sus contratos por sobre la utilización de mano de obra; y
- Exhibir un buen cumplimiento de las obligaciones tributarias tales como, declarar periódicamente, no registrar inconurrencias a notificaciones del S.I.I., no consignar anotaciones graves de incumplimiento y no registrar deuda tributaria al momento de presentar la solicitud de excepción.
- Es requisito necesario para excepcionarse de este cambio de sujeto, que el peticionario sea autorizado por este Servicio para emitir documentos tributarios electrónicos, de acuerdo a lo señalado en la Res. Ex. SII N° 45, de 2003.

Si no se cumplieran todos los requisitos mencionados los contratistas deberían someterse al cambio de sujeto, por ciertos contratos que celebre con la empresas constructoras.

Por lo tanto se aplicará el cambio de sujetos en todos aquellos contratos de instalación o confección de especialidades que realicen los contratistas o subcontratistas, ya sea, que se efectúen por administración o suma alzada, que

formen o no parte de un contrato general de construcción. A manera de ejemplo se mencionan, entre otras, las especialidades más comunes:

Instalación de moldajes, Instalación de fierros, Instalación de cerámicas y baldosas, Instalación de carpintería y cerrajería en madera y metal, Instalación de tabiques de volcanita, Instalaciones eléctricas, Instalaciones sanitarias, Instalación de climas artificiales, Instalación de redes telefónicas, Instalación de puertas y ventanas, Instalación de pisos y alfombras, Servicios de pinturas y/o papeles murales, Realización de terminaciones en yeso y cemento, Instalación de hojalaterías, Instalación de vidrios, Servicios de estuco y revestimientos, Instalación de jardines, Instalación de pavimentos, Servicios de movimiento de tierras, entre otros.

El cambio de sujeto, también se aplicará en aquellos contratos de venta de materiales o de prestación de servicios, cuando a ellos siga un contrato de instalación o confección de especialidades, ejecutado por el propio prestador del servicio o del vendedor de los materiales de construcción incorporados a dicho contrato.

Por los contratos mencionados anteriormente, el contratista no tiene obligación de emitir factura alguna, ya que esa será una obligación de la empresa constructora, que como se dijo es la que debe emitir la respectiva factura de compra.

Pero por la retención a la que está afecto, por el total del Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas de compra, el contratista podrá utilizarlo como crédito fiscal contra el débito fiscal que pueda generar por otras actividades que realice.

Si efectuadas las imputaciones, subsistieren créditos fiscales o remanentes que no hayan podido ser imputados por efectos de no poseer débitos fiscales suficientes, el contribuyente podrá solicitar su devolución hasta el monto del débito fiscal retenido, o del remanente si éste es menor, presentando la solicitud en el Servicio de Impuestos Internos, quien en un plazo máximo de doce días hábiles

después de ser presentada la solicitud, autorizará la devolución que corresponda, si así procediere.

Para poder hacer efectiva la solicitud de devolución, por parte del contratista, presentada conforme al Art. 3º, inciso 3º, del D.L. N° 825, de 1974, deberá presentarse en triplicado en las oficinas del S.I.I. correspondiente al domicilio de la casa matriz del contratista, señalando lo siguiente:

- Nombre o razón social, domicilio legal y RUT.
- Actividad económica y código de dicha actividad.
- Nombre y RUT del representante legal.
- Mes y año de la retención.
- Remanente de crédito fiscal declarado en Formulario 29 correspondiente al período por el cual solicita la devolución, N° de folio del Formulario 29 y fecha de presentación de la declaración de I.V.A.
- Servicios y ventas netas según "facturas de compra" recibidas y contabilizadas en el Libro de Compras y Ventas, folio, mes y año.
- Total I.V.A. retenido en "facturas de compra" recibidas y contabilizadas en el Libro de Compras y Ventas, folio, mes y año.
- Monto de devolución o crédito fiscal a recuperar, no podrá exceder del total del I.V.A. retenido en el período y que no exceda del total del remanente de crédito fiscal del período

De manera conjunta con la referida solicitud se deberán acompañar los siguientes antecedentes:

- Libro de Compras y Ventas.
- Formularios 29, correspondientes a los últimos tres meses, incluido el del período por el cual solicita devolución ó desde que se inicia el Remanente de Crédito Fiscal incluido en el período tributario por el cual se solicita devolución.

- Facturas de proveedores del período y aquellos períodos anteriores desde cuando se inicia el Remanente de Crédito Fiscal incluido el período tributario en que se solicita devolución.
- Facturas de venta del período.
- Notas de Crédito y Débito ya sea recibidas o emitidas del período.
- Facturas de compra recibidas del período.
- Copias de los contratos de instalación o confección de especialidades que originaron el débito fiscal retenido del periodo.

Presentada la solicitud de devolución, el contribuyente deberá rebajar el monto del crédito fiscal solicitado, en su totalidad, en la declaración del mes siguiente, del Formulario 29.

Con relación al contribuyente que obtenga una autorización para excepcionarse en sus ventas o servicios del régimen de cambio de sujeto, y que, en consecuencia, opere respecto de ellas conforme a las reglas generales del I.V.A., la excepción le conferirá la calidad de agente retenedor del tributo, respecto a los contratos de confección o instalación de especialidades que encarguen.

## **BASE IMPONIBLE DEL I.V.A.**

### **Artículo 15 DL. 825 de 1974**

El inciso 1º del artículo 26 del Reglamento del I.V.A. establece que para los efectos del impuesto al valor agregado se entiende como base imponible la suma sobre la cual se debe aplicar la tasa del impuesto, respecto de cada operación gravada.

**En los contratos de instalación o confección de especialidades y contratos generales de construcción,**

La base Imponible es:

	Valor del contrato (Incluyendo los materiales).
(+)	Fletes
	Reajustes
	Intereses
	Gastos de financiamiento

Lo anterior considerando que es por la modalidad de suma alzada, ahora si la obra se realiza mediante un contrato por administración, en este caso la base imponible estaría determinada por el precio del servicio prestado y no debería incluir gastos de otro tipo ya que estos estarían siendo proporcionados por el mandante<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> En los contratos efectuados por modalidad de administración los gastos no forman parte de la base imponible. Oficio N° 663, de 29.02.2000.

## **CRÉDITO FISCAL DE I.V.A.**

### **Artículo 23º DL. 825 de 1974. Y 43 del reglamento**

Los contribuyentes afectos al pago del impuesto a las ventas y servicios tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario. Este crédito es equivalente al I.V.A. recargado en las facturas que certifiquen sus adquisiciones o la utilización de servicios. Por tanto, da derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Dentro de estos gastos también se incluyen los combustibles que se requieran para efectuar una obra determinada<sup>25</sup>.

El mismo derecho de utilizar el crédito lo tienen las empresas constructoras, incluyendo las que celebran contratos generales de construcción, por los pagos afectos a I.V.A. que hagan con motivo de contratos que celebren con los contratistas, ya sea de instalación o confección de especialidades o de construcción de parte de la obra que venderá, sin perjuicio naturalmente, de los materiales, combustible, servicios utilizados, gastos generales, etcétera, cuyo impuesto también da derecho a crédito cuando guarde relación con la actividad de la empresa constructora o contratista.

Este crédito sin embargo también está sujeto a todos los demás requisitos establecidos en el artículo 23 del DL 825. Por lo tanto se mantiene la situación de proporcionalidad en el caso que la empresa constructora realice tanto, actividades afectas y exentas<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Uso del crédito fiscal en el caso de los combustibles cuando estos sean necesarios para realizar un obra de construcción. Oficio N° 1478, de 12.04.1994.

<sup>26</sup> Artículo 23 DL. 825, de 1974 y el artículo 43 del reglamento.

**CRÉDITO ESPECIAL DEL 65% DEL DÉBITO FISCAL QUE BENEFICIA A LOS CONTRATOS GENERALES DE CONSTRUCCIÓN DESTINADOS A LA HABITACIÓN.**

Es necesario analizar este crédito ya que es parte importante del I.V.A. en la construcción y afecta a los contratistas cuando a su vez son constructoras, y les encargan una obra por medio de un contrato general de construcción. Por lo que revisaremos todo lo que se ha establecido respecto de este crédito.

La Ley N° 18.630 sustituyó el artículo 21 del DL N° 910 de 1975, estableciendo a contar del 1° de octubre de 1987 para las empresas constructoras un derecho a un crédito especial, equivalente al 65% del monto del I.V.A. recargado en las facturas que emitan por la venta de inmuebles para habitación o por contratos generales de construcción de inmuebles para habitación que no sea por administración, por lo tanto, debe ser por suma alzada.

A lo que la Ley N° 20.259 de 2008 en su artículo 5° modificó el artículo 21 del DL. 910 agregando ciertos límites para la utilización de la franquicia, beneficiando con esto a los bienes corporales inmuebles para habitación de menor avalúo debido a que las disposiciones que incluyó son, que el beneficio opera cuando el valor no exceda de 4.500 U.F. y el monto a rebajar de débito por vivienda no sea superior a 225 U.F. Esto también opera para los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda.

Dicho crédito especial constituye para los compradores de inmuebles una rebaja del I.V.A. y como consecuencia una rebaja en el precio final.

Es del caso hacer presente que también se benefician con esta rebaja del 65% del débito fiscal las dependencias de los inmuebles destinados a la habitación, tales como los estacionamientos y bodegas que se encuentren amparados por el mismo proyecto o permiso de edificación, para acceder al

beneficio en este caso la empresa constructora deberá contar con el respectivo permiso municipal de edificación. Del mismo modo, se benefician la construcción de casetas sanitarias o lotes con servicios y las urbanizaciones que se destinen exclusivamente a viviendas. También se benefician con esta rebaja los Contratos generales de construcción por inmuebles que no sean habitacionales, destinados exclusivamente a los fines propios de ciertas instituciones como lo son:

- Cuerpo de Bomberos de Chile.
- Cruz Roja de Chile.
- Comité Nacional de Jardines infantiles y Navidad.
- Consejo de defensa del Niño.
- Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad.
- Corporación de Ayuda al Menor, CORDAM.
- Corporación de Ayuda al Niño Limitado, COANIL
- Otras instituciones sin fines de lucro, cuyo único objeto sea el de la beneficencia o bien público, no recibir subvenciones del Estado, con personalidad jurídica y que según sus estatutos o la naturaleza de sus actividades no realicen operaciones gravadas con I.V.A.

Estos últimos no están afectos a los topes de 4.500 U.F. ni de 225 U.F. por lo que continúan tal cual operaban antes de la modificación introducida por la Ley N° 20.259/2008, tampoco deben enajenarse antes de 10 años, salvo que reintegren el crédito especial utilizado, reajustado según UTM.

Este beneficio no será aplicable a los contratos de ampliación, modificación, reparación o mantenimiento, ni aún en los casos que pudieran implicar la variación de la superficie originalmente construida, como tampoco a los contratos generales de construcción, que no sean por administración, referidos a la urbanización de terrenos excepto los contratos que recaen sobre viviendas del artículo 3 del DL. 2552 de 1979 que trata sobre las viviendas sociales que son aquellas destinadas a resolver problemas de marginalidad habitacional.

Solo con los contratos generales de construcción se podría llegar a utilizar el crédito del Artículo 21 DL 910 y quien lo utilizaría sería la empresa constructora que construye la obra y no la mandante en el fondo el contratista. Pero para eso es necesario que el contrato sea por suma alzada ya que el Artículo 21 beneficia la venta de inmuebles destinado a la habitación y en este caso este tipo de contrato es considerado venta a diferencia del de administración. Además el contratista debe tener la calidad de empresa constructora.

Así por ejemplo una construcción que consiste en edificar 300 casas es realizada por dos empresas, la principal y la contratista, 100 y 200 respectivamente, corresponde utilizar el crédito especial del Artículo 21 DL 910 según la cantidad de casa construidas por ambas empresas y siempre que la contratista como se dijo cumpla con las características para que se considere empresa constructora entre otras. De esta forma la empresa contratista facturará a la empresa principal las 200 casas con I.V.A. y con el respectivo descuento del 65% y a su vez esta última deberá facturar afecta a I.V.A. sólo las 100 casas que realmente construyó con su respectivo crédito porque lo que está gravado con I.V.A. es la venta de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por ellas y en el caso no realiza ninguna obra respecto de las 200 casas construidas por la contratista.

En lo referido a contratos de instalación y confección de especialidades la empresa que subcontrata ni la mandante tienen derecho al crédito del Artículo 21 DL 910, porque no son obras inmuebles nuevas sino mas bien solo de carácter menor que no califican para los requisitos del artículo mencionado debido a que dice "Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos" y por ejemplo las terminaciones de algo no estarían dentro de venta de inmuebles para la habitación sino que son gravadas como servicio.

### Ejemplo del uso del crédito especial del 65%

Para hacer uso del beneficio del 65%, la empresa constructora deberá expresarlo en la correspondiente factura tal como se muestra a continuación:

FACTURA			
Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
1	Vivienda XX		
	Precio Neto construcción	20.000.000	
	(+) I.V.A. 19%	3.800.000	
	(-) Crédito especial 65%	2.470.000	
	Precio sin terreno	21.330.000	
	(+) Terreno	6.000.000	
	<b>Precio Final Incluido terreno</b>		

Fuente: Elaboración Propia.

**En el formulario N° 29 las empresas constructoras deberán declarar teniendo en cuenta lo siguiente.**

- Declarar el débito total correspondiente conjuntamente con los demás débitos y rebajar de éstos el crédito fiscal del período o remanentes a que tengan derecho por el impuesto soportado en las adquisiciones, utilización de servicios y gastos generales.
- En el formulario 29, del mismo período, la empresa deducirá el crédito especial otorgado en la facturación del mes, del monto de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuestos a la Renta.
- Si la empresa no estuviere obligada a efectuar estos pagos provisionales, o quedare un remanente por ser éstos de un monto inferior al crédito especial, dicho total o saldo podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba declararse y pagarse en esa fecha con el mismo formulario.
- Si una vez efectuadas las imputaciones anteriores quedare un remanente, éste podrá imputarse a los mismos impuestos del mes siguiente y así en forma sucesiva, si aún quedare remanente. Este saldo que puede imputarse a los meses siguientes deberá reajustarse en la forma en que dispone el artículo 27° del DL. N° 825.
- En el Libro de Compras y Ventas deberá, en todo caso, anotarse el total del débito en la columna que corresponda a este y, separadamente en otra columna como información, la cantidad deducida por concepto de la aplicación del 0,65 o crédito especial que se determinó en la factura.
- Si después de efectuada la declaración por el impuesto del mes de diciembre de cada año aún quedare remanente por concepto del mencionado crédito especial del 0,65, este tendrá el carácter del pago provisional voluntario de la Ley sobre Impuesto a la Renta (artículo 88°), no debiendo imputarse en las declaraciones mensuales del año siguiente, sino que requerir su imputación o devolución en la declaración anual de impuesto a la renta (formulario 22).

## **Situaciones Específicas Del Crédito Del Artículo 21 DL. 910.**

### ***Aplicación del crédito cuando el contrato involucra más de una vivienda.***

En el caso de que en un mismo contrato figuren la construcción de más de una vivienda es necesario para calcular los topes que se especifique el valor unitario de las mismas, de esta forma sabremos las que cumplen los requisitos y procederemos a sumar cada uno de los créditos a que tenemos derechos obteniendo así el crédito potencial disponible. Luego cuando se vayan realizando los pagos se verá que proporción es el pago respecto del total de la deuda que estipula el contrato y esta proporción se aplicará al crédito potencial disponible que se podrá ir haciendo efectivo. Si hay cambio en el contrato como término anticipado que hagan variar el crédito se deben hacer las modificaciones del caso, implicando esto un nuevo monto de crédito o tal vez una restitución, todo depende del tipo de cambio que se dé lugar.

Si el contrato de construcción es para terminar una edificación se hace de la misma forma anterior pero al momento de determinar el crédito potencial disponible se debe considerar lo edificado preexistente mas el valor del contrato actual para establecer el valor de la vivienda.

### ***Contratos de construcción de pavimentación destinados a las viviendas.***

Según instrucción del Servicio de Impuestos Internos a través de la circular N° 26 de 1987 las urbanizaciones que se destinan a viviendas se consideran inmuebles destinados a la habitación. Para estos efectos se entiende urbanizaciones destinadas a la vivienda: obras de alcantarillado, agua potable, electricidad, aceras y calzadas, pavimento de estas últimas, teniendo así derecho al beneficio del artículo 21 del D.L. 910 en la medida que la dotación de tales inmuebles esté destinada a viviendas y no a otra clase de inmuebles, siendo

irrelevante que las viviendas se encuentren construidas o aún en construcción o se trate de meros sitios baldíos<sup>27</sup>.

***En la construcción de establecimientos educacionales no procede la rebaja del 65% del I.V.A.***

En el caso de que una empresa confeccione un establecimiento educacional y que este contemple dependencia para el alojamiento de los estudiantes o algo similar no podrá usar el crédito contemplado en el artículo 21 del DL. 910, por no cumplir con los requisitos básicos para utilizar dicho beneficio, que dicen relación con las características propias de una vivienda<sup>28</sup>.

## **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS EMPRESAS DE SERVICIOS TRANSITORIOS**

Para considerar los efectos que se producen respecto del I.V.A. en estas empresas es necesario tener claro cuál es la actividad principal que desarrolla para así poder ver si clasifica o no como una actividad afecta I.V.A. ya sea por medio de un hecho gravado básico de venta o servicios o como un hecho gravado especial y de no estar afecta se consideraría como un hecho no gravado.

Las Empresas de Servicios Transitorios fueron incorporadas por medio de la Ley N° 20.123 de 2007. Entiéndase por tales, aquellas empresas que se organizan y dedican al suministro de personal y otras actividades a fines a su giro principal. Se considera actividades afines entre otras la selección, capacitación, formación de trabajadores.

---

<sup>27</sup> Todas aquellas urbanizaciones destinadas hacer funcionar óptimamente los inmuebles. Oficio N° 2163, de 28.06.1988.

<sup>28</sup> Respecto a la restricción del uso del crédito especial del artículo 21 DL. 910. Oficio N° 1235, de 20.04.1988

## **HECHO GRAVADO**

En primera instancia se debe establecer que están gravadas estas actividades desde el punto de vista de los servicios, porque su giro principal es de naturaleza de servicios, en el caso que fuera de ventas por ejemplo se deberían transar bienes corporales muebles o inmuebles de propiedad de una constructora y no es el caso. Se entiende que en este caso es más preponderante el trabajo humano que otro factor.

Por tanto considerando todos los requisitos anteriores podemos concluir que las Empresas de Servicios Transitorios están afectas a I.V.A., en la relación contractual existente entre la empresa principal y las EST, ya que por medio de este contrato se recibe una contraprestación de dinero o prima, la cual pasa a ser la Base Imponible.

A su vez el servicio corresponde a una de las actividades mencionadas en el Art. 20 N° 3, de la Ley de la Renta, en la parte que hace referencias a las actividades de comercio.

Para un mejor entendimiento de las actividades de comercio es necesario ver que establece el Código de Comercio al respecto. Por lo que en el Art. 3° habla de las actividades que se consideran de comercio y específicamente en el N° 7 dispone que son actos de comercio los efectuados, entre otras, por las “empresas de suministros”. Al no encontrarse el término suministro limitado por la ley, ni referirse la norma legal exclusivamente al suministro de bienes, debe entenderse a juicio del S.I.I. en su sentido más amplio, incluyéndose en él tanto el suministro de bienes como de servicios<sup>29</sup>.

Además se entiende que las EST, cumple con los requisitos de prestar sus servicios dentro del territorio nacional.

---

<sup>29</sup> Oficio N° 3.281, del 30.08.1999 Explica afectación del suministro con I.V.A.

## **DEVENGO DEL IMPUESTO**

El devengo del I.V.A. en las prestaciones de la EST, se rige por la regla general es decir sucede en la fecha de emisión de la factura o boleta. Si la remuneración se percibe o se pone, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio antes de la emisión del documento entonces en ese momento se devenga el impuesto. Ahora bien por la naturaleza del contrato de suministro de recursos humanos este puede considerar un solo pago que involucre el total del valor del servicio siendo este el momento en que nace la obligación a favor del fisco o también puede ser el pago fraccionado en donde en el momento de cada pago correspondería ir devengando cada impuesto para que posteriormente sea ingresado en arcas fiscales.

## **SUJETO DEL IMPUESTO**

El impuesto afectará a quien realice la prestación en este caso sería la EST la encargada de dar cuenta del impuesto ante el S.I.I. del débito que genere por las prestaciones de servicios que realice y que recargará en la respectiva factura de servicios.

El cambio de sujeto no opera en estas empresas ya que por ninguna razón tienen como fin el realizar obras de construcción completas o de efectuar instalaciones o confecciones de especialidades, como en el caso de la subcontratación. Pues su labor principal es la de suministrar trabajadores, pero para que desarrollen actividades puntuales y por un corto lapso de tiempo.

### **BASE IMPONIBLE**

Corresponde al valor del contrato si el pago fuere solo uno o en su defecto cada uno de los pagos que se realicen por el mismo concepto, por lo tanto eso sería la base imponible sobre la cual se debe aplicar la tasa del impuesto.

### **CRÉDITO FISCAL**

Las EST, pueden hacer uso de créditos para rebajar los débitos, en el caso de estas empresas, son muy pocos los créditos que pueden generar, esto principalmente porque su giro está relacionado con el suministrar recursos humanos, no con la fabricación o la utilización de materiales específicos en donde la compra de insumos para desarrollar el giro del negocio amortigua en gran medida el débito generado. Así los créditos fiscales, van a estar directamente relacionados a los gastos de tipo general que digan relación con su actividad.

### **CRÉDITO ESPECIAL ARTÍCULO N° 21 DL 910**

Respecto del crédito especial del Art. 21 DL 910, las EST, no tienen derecho a utilizar dicho crédito, ya que por ningún motivo calificarían como constructoras ni cumplirían ninguno de los demás requisitos necesarios para optar al citado crédito porque por su giro no deberían realizar actividades que impliquen la construcción de inmuebles ni nada parecido talvez algún trabajador de los suministrado podría trabajar en algo relacionado con la actividad pero no por eso se van ha cumplir los requisitos, puesto que su giro, esta limitado solo al suministro de personal.

## **CAPÍTULO IV**

# **IMPUESTO PRIMERA CATEGORÍA DECRETO LEY Nº 824 DE 1974.**

Tanto las Empresas Contratistas como las Empresas de Servicios Transitorios, deben y están obligadas a declarar y pagar un gravamen por todos los ingresos que generen durante el periodo tributario, que tengan relación con la legítima razón de su negocio, que corresponde al Impuesto de Primera Categoría.

Dada la naturaleza que tiene este impuesto y por la universalidad que genera, es que se ha dado a los contribuyentes diversas formas para determinarlo. Por lo que en el presente capítulo revisaremos cada una de las alternativas que tienen los contratistas como las empresas de servicios transitorios, estableciendo desde la alternativa más compleja a las más simples para determinar la base imponible sin dejar de cumplir la obligación. Como así también establecer las posibilidades que tienen para rebajar el impuesto, analizar cada uno de los aspectos relevantes de este impuesto estipulado en el DL 824, pero siempre bajo la mira de las empresas en cuestión.

## **DECRETO LEY N° 824 DE 1974, DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

Los Impuestos a la Renta se basan en dos factores principales: el lugar de residencia del contribuyente y la fuente de los ingresos. Todos los contribuyentes residentes, ya sean personas o empresas, están sujetos a impuestos sobre el total de sus ingresos, donde sea que se obtengan. La única excepción son los extranjeros, quienes pagan impuestos sólo sobre los ingresos obtenidos en Chile durante los primeros tres años, período que puede ser extendido. Los contribuyentes no residentes están sujetos a impuestos sólo por sus ingresos de fuente chilena; esto es, sobre los ingresos generados por bienes ubicados en Chile o por actividades desarrolladas en Chile.

Los ingresos de sociedades chilenas siempre se consideran como ingresos de fuente chilena.

La ley tributaria chilena está dividida en impuestos de Categoría, que se aplican a los ingresos de ciertas actividades, e impuestos Globales, que se aplican a todos los ingresos.

### **IMPUESTOS DE CATEGORÍA**

- El Impuesto de Primera Categoría, que se aplica a los ingresos provenientes de la industria, el comercio, la minería, los bienes raíces y otras actividades que involucran el uso de capital. Este impuesto se aplica como un crédito contra los impuestos globales por pagar.
- El Impuesto de Segunda Categoría, que se aplica a los ingresos provenientes de servicios personales de trabajadores dependientes.

## **IMPUESTOS GLOBALES**

- El Impuesto Global Complementario, que se aplica al total de los ingresos provenientes de ambas categorías de las personas residentes.
- Impuesto Adicional, que se aplica a los ingresos totales de ambas categorías de empresas o personas no residentes. Las utilidades generadas por sociedades que tienen socios o accionistas no residentes están sujetas a este impuesto cuando dichas utilidades se retiran, se distribuyen como dividendos o se remesan al extranjero.

## **TASAS DE LOS IMPUESTOS A LA RENTA**

Las principales tasas de impuestos son las siguientes:

- Impuesto de Primera Categoría 17%, es una tasa constante.
- Impuesto Único de Segunda Categoría, a diferencia del impuesto de Primera, esta es una tasa progresiva, puesto que va a depender del nivel de ingresos que perciba. Por lo tanto a mayor ingreso mayor impuesto.

## **PAGOS DE LOS IMPUESTOS A LA RENTA**

- Cada contribuyente debe realizar una declaración anual de impuestos y pagar cualquier impuesto adeudado durante el mes de abril siguiente al cierre del ejercicio.
- El Impuesto de Primera Categoría o impuesto sobre las empresas es pagadero sobre los ingresos devengados anualmente.

## **APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA SUBCONTRATACIÓN Y SUMINISTRO.**

El objetivo de este capítulo es analizar el Impuesto de Primera Categoría, de las empresas Contratista y las Empresas de Servicios Transitorios. Por lo que es necesario evaluar si estas empresas están o no afectas a este impuesto, cómo están constituidas respecto de la estructura jurídica, establecer si pueden acceder a algún régimen tributario simplificado, determinar su base imponible, créditos y gastos que puede utilizar como una manera de rebajar el impuesto, entre otros aspectos.

A modo general se puede establecer que el gravamen de Primera Categoría, es de carácter anual, pagadero en el mes de abril de cada año, se aplica a nivel de empresa, siempre que no estén exentas del impuesto. Este tributo se aplica a las actividades en las que predomina el capital, existiendo una serie de modalidades de tributación a nivel de empresa. Por lo que existen contribuyentes que soportan un impuesto especial o sustitutivo de categoría, como el que afecta a los pequeños contribuyentes, descrito en el Artículo 22 en adelante de la L.I.R. A continuación dentro de lo amplio del sistema tributario, están las rentas presuntas que tampoco revisten de mayor complejidad para la cuantificación de la base imponible y la determinación del impuesto. También se pueden encontrar las rentas efectivas a base de contabilidad simplificada y por último, están las rentas efectivas que se determinan a base de contabilidad completa.

Los contratistas y las Empresas de Servicios Transitorios están afectos al Impuesto de Primera Categoría por realizar actividades que están incorporadas en el N° 3 Artículo 20 de la Ley de la Renta. Ya que su actividad principal está relacionada con la administración de recursos humanos, y más específicamente al suministro de éste. El servicio, de entregar mano de obra a terceros, corresponde a

una de las actividades incorporadas en dicho Artículo, en la parte que hace referencias a las actividades de comercio.

Para un mejor entendimiento, es necesario recordar lo que se estableció en el Capítulo III referente a las actividades de comercio. Donde en el Artículo 3º del Código de Comercio se habla de las actividades que se consideran de comercio y específicamente en el N° 7 dispone que son actos de comercio los efectuados, entre otras, por las “empresas de suministros”. Y al no encontrarse el término suministro limitado por la ley, ni referirse la norma legal exclusivamente al suministro de bienes, debe entenderse a juicio del S.I.I. en su sentido más amplio, incluyéndose en él tanto el suministro de bienes como de servicios<sup>30</sup>.

Con esto se establece que los contratistas como las Empresas de Servicios Transitorios están gravadas con el Impuesto de Primera Categoría por su actividad principal y ahora en lo que respecta al tratamiento que se les puede dar a cada una no hay mayores diferencias ya que ambas tienen como función principal la prestación de servicios, por lo tanto se analizarán de manera conjunta, y cuando existan situaciones específicas que afecten a una u otra será explicado con mayor detalle y de manera separada.

Estas empresas pueden optar por tributar de distintas maneras, y estas formas van a depender, entre otros aspectos, por la organización jurídica que adopten, como también por el sistema contable al que se acojan. Ambas situaciones van a ser analizadas con mayor detalle.

---

<sup>30</sup> Oficio N° 3.281, del 30.08.1999

## **ORGANIZACIÓN JURÍDICA**

Las citadas empresas se pueden constituir como empresa unipersonal o individual; Sociedad de Responsabilidad Limitada; Sociedad Anónima.

Las corporaciones y fundaciones son personas jurídicas sin fines de lucro, por lo que no son aptas para desarrollar una actividad comercial o relativa a las prestaciones de servicios. En consecuencia, centraremos nuestros ejemplos en la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada y en la Sociedad.

### **Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada**

La empresa individual de responsabilidad limitada es una persona jurídica con patrimonio distinto al del titular. A diferencia de las sociedades, esta forma jurídica de organización está formada por una sola persona.

- La empresa individual de responsabilidad limitada es siempre comercial y está sometida a la ley que la rige y al Código de Comercio, cualquiera sea su objeto o giro.
- La empresa responde con todos sus bienes por las obligaciones contraídas exclusivamente dentro de su giro. En consecuencia y al igual que en las sociedades de responsabilidad limitada, el empresario titular sólo responde del pago efectivo del aporte que se hubiere comprometido a realizar a la empresa en virtud del acto de constitución o alguna modificación posterior.
- La administración corresponde al titular de la empresa, quien la representa judicial y extrajudicialmente y cuenta con todas las facultades de administración y disposición para el cumplimiento del objeto social.
- Las utilidades líquidas de la empresa pertenecerán al patrimonio del titular (distinto del patrimonio de la empresa) una vez que se hayan retirado, y no habrá acción contra ellas por las obligaciones de la empresa.

- A las empresas individuales de responsabilidad limitada se le aplican, en materia tributaria, las normas que rigen a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada. De esta forma y dependiendo de la actividad que desarrollen, éstas deberán llevar contabilidad completa y efectuar balance general para determinar sus rentas o bien acogerse a un sistema simplificado.

### **Sociedad de Responsabilidad Limitada**

Estas sociedades se rigen por la Ley N° 3.918 y una serie de acuerdos especiales que los socios estipulan en el contrato social que se reduce a escritura pública y que nace legalmente cuando su “extracto” es publicado en el Diario Oficial e inscrito en el Registro de Comercio del Conservador de Bienes Raíces, según el Artículo 35 del Código de Comercio.; antes de expirar los 60 días siguientes a la escritura.

- La sociedad de responsabilidad limitada es una sociedad de personas que se caracteriza, fundamentalmente, por el hecho de que los socios no responden personalmente de las obligaciones sociales frente a terceros, sino sólo hasta el monto de sus aportes.
- Por tratarse de una sociedad de personas, los derechos de los socios en la sociedad sólo pueden cederse con el consentimiento de los demás socios, por medio de una modificación social a los estatutos del contrato.
- Las formalidades que debe tener la constitución de la sociedad de responsabilidad limitada se resume según las siguientes menciones: La individualización de los socios (nombres, apellidos y domicilio de cada uno); La razón o firma social; Los aportes prometidos o enterados de cada socio. En caso de aporte de bienes muebles o inmuebles, el respectivo avalúo que los socios acuerden, o en subsidio la forma de efectuar su valuación, salvo

que se trate de aportes de dinero o industria; El giro u objeto social; La duración de la sociedad: y La fecha de la respectiva escritura y la indicación del domicilio del notario que la otorgó.

### **Sociedades Anónimas**

Son las empresas que poseen, por lo general, un gran capital y varios dueños, quienes adquieren el nombre de “accionistas”. Se rigen por la Ley N° 18.046 de 1981 y Reglamento, Decreto Supremo N° 587 del Ministerio de Hacienda de 1982 y sus modificaciones. Ahora dependiendo del número de accionistas, pueden o no transar sus acciones en la Bolsa de Comercio, características, que las clasificaría como “Abiertas o Cerradas, según sea el caso” y en materia tributaria es importante esta diferenciación para establecer algunos efectos impositivos.

Los impuestos a nivel de empresa son el de “Primera Categoría” sobre la Renta Efectiva que se ve influenciada por la “Desagregación”, por otra parte, el “Impuesto Único del 35 %” sobre los gastos rechazados.

Estas sociedades no pueden tributar sobre Renta Presunta en Chile, (sólo Renta Efectiva) y el concepto “accionista” debe asociarse sólo a los dueños de sociedades anónimas.

Según lo expuesto, tanto los Contratistas como las Empresas de Servicios Transitorios tienen la opción de elegir, que forma jurídica adoptar, de acuerdo a las características propias que posean. Y conociendo el giro y como estas empresas son fundamentalmente pequeñas por la actividad que realizan y en su mayoría conformadas por una sola persona, lo que más les convendría, es adoptar la forma jurídica de una empresa individual de responsabilidad limitada, por todas las garantías que presenta y su fácil conformación. En el caso que la empresa sea de mayor envergadura y tiene una estructura mas compleja podría optar por cualquier otro método de organización mas elaborado como lo es una Sociedad de

Responsabilidad Limitada. Pero en el fondo lo importante es que solo va a depender de las necesidades y características de la empresa y como pueda funcionar mejor.

Una vez establecida la organización jurídica, es preciso conocer qué sistema contable desean adoptar, para finalmente poder determinar el impuesto que se deba declarar y cancelar, por lo que tanto los Contratistas como las EST, tienen la opción de elegir entre llevar contabilidad completa o tributación simplificada ya sea por medio del Artículo 14 Bis o Artículo 14 Ter. Por lo que cada tipo tiene un tratamiento especial que es necesario analizar con mayor detalle, ya que cada uno tiene una forma distinta de determinar el Impuesto de Primera Categoría, establecido en el DL. 824 de 1974.

Es por esta situación que se analizara en primera instancia todo lo relacionado con la determinación de la renta por medio de la contabilidad completa, detallando cada una de sus características específicas, para después continuar con el análisis del Artículo 14 Bis para finalmente estudiar el Artículo 14 Ter de contabilidad simplificada. Pero todo esto visto desde la perspectiva de una empresa Contratista o una Empresa de Servicios Transitorios.

## **SISTEMAS CONTABLES AL QUE PUEDEN ACCEDER**

### **CONTABILIDAD COMPLETA**

Es un sistema que sigue el procedimiento y obligaciones impuestas por el Código de Comercio. Para llevar una Contabilidad Completa, es necesario cumplir con lo prescrito por el artículo 25 del C. de Comercio, lo que en la práctica resulta de hacer las anotaciones en forma diaria y cronológicamente en el Libro Diario, registros que son traspasados al Libro "Mayor o de cuentas corrientes", para desembocar en un resumen periódico, generalmente anual, en un Libro de Balances. Como una materia complementaria, una copia de cada carta escrita por

los comerciantes, relacionada con sus negocios, se deben poner en un registro especial denominado hoy en día archivo de correspondencia. Todas las anotaciones registradas en los Libros de Contabilidad descritos por el artículo 25 comentado, deben proceder de "operaciones naturales" ejecutada por los comerciantes, es decir, corresponde a la verdadera realidad de sus acciones o negocios.

La contabilidad completa también la encontramos en el Código Tributario, específicamente en su artículo N° 16. Esta norma general, regula procedimientos de carácter obligatorio para todo el universo denominado "contribuyente". A diferencia de lo estipulado por el Código de Comercio, que sólo obliga al grupo definido como "Comerciantes". La norma dispone para aquellos casos cuando la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deben ajustar los sistemas contables a prácticas contables adecuadas, a fin de distinguir el movimiento y resultado de sus actividades mercantiles.

Regula el período de meses que debe contener un balance, que es de doce periodos, para los inicios o plena actividad y términos de giro, contabilización de los ingresos devengados y año para registrar deducciones, rebaja o gastos.

EL artículo 17 del Código Tributario, regula la contabilidad que servirá a los contribuyentes para acreditar su renta efectiva, señalando que debe hacerlo "mediante contabilidad fidedigna"; la lengua que se usará para escribir los registros contables, período o plazo de conservación de los libros, señalando que el contribuyente debe mantenerlos a disposición del Servicio mientras se encuentre pendiente el plazo para revisión de las declaraciones; el sistema de control que usará la Autoridad Administrativa Tributaria sobre los libros de contabilidad y hojas sueltas que los sustituyan; los Libros Auxiliares que exija el Director Regional y la periodicidad con que debe hacerse las anotaciones en los libros de contabilidad.

## Determinación De La Base Imponible Según Contabilidad Completa

La Renta Líquida Imponible de Primera Categoría se determina, a partir del balance general de la empresa, observando el siguiente esquema tributario:

### *Esquema N°9 “Base Imponible Ley De La Renta Según Contabilidad Completa”*

Ingresos Brutos, excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta.	Artículo 29	(+)
Costo de Ventas o Servicios	Artículo 30	(-)
Gastos Necesarios para Producir la Renta	Artículo 31	(-)
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas Artículo 41	Artículo 32	(+/-)
Ajustes por Agregados y Deducciones	Artículo 33	(+/-)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría		(=)

Fuente: DL. 824 actualizado, del Impuesto a La Renta

La renta líquida solo se origina en las empresas obligadas a llevar contabilidad completa para fines tributarios y que por lo tanto no estén en el sistema simplificado del 14 Ter o 14 Bis respectivamente. Esta base imponible se obtiene a partir del Balance General de la empresa, al que se le realizan ciertos ajustes tributarios, constituido por los agregados y deducciones lo que en definitiva pasa a ser la Renta Líquida Imponible.

Para la determinación y cuantificación se deben tener presente las disposiciones de los Artículos 29 al 33 de la LIR, los cuales rigen como se debe determinar la base imponible, ya que si existen situaciones que no deben formar parte de dicha base, van a generar ajustes extracontables. Que en lo que respecta a materia financiera estos ajustes son los que causan los impuestos diferidos.

A continuación analizaremos cada una de las partidas que componen la Utilidad o Pérdida Tributaria y sus principales características.

### **Ingresos Brutos**

#### ***Artículo 29 DL. N° 824 de 1974 Ley Impuesto a la Renta.***

Constituyen Ingresos Tributarios, todos los valores que obtiene o genera la empresa, derivados de sus bienes y actividades de la primera categoría. No se consideran los ingresos que provengan del Artículo 17 LIR.<sup>31</sup> Sin embargo se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del artículo 17 y las rentas referidas en el número 2 del artículo 20°. A la vez estos contribuyentes podrán rebajar del impuesto el importe del gravamen retenido sobre dichas rentas que para estos efectos tendrá el carácter de pago provisional sujeto a las disposiciones del Párrafo 3° del Título V. Los ingresos pueden ser percibidos o devengados. Son percibidos cuando signifique para la empresa una entrada real de ingresos, y son considerados devengados cuando no se ha generado la entrada real de los ingresos pero se tiene derechos sobre ellos y están por vencer. Con excepción de las rentas mencionadas en el número 2° del artículo 20, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. En los contratos de construcción por suma alzada el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Ingresos no constitutivos de renta, por lo tanto no están afectos al impuesto de primera categoría. Situación que se modifica cuando se lleva contabilidad fidedigna.

<sup>32</sup> Incorporación que se dio por medio de la Circular N° 11 de 22.01.1988

Constituirán ingresos brutos del ejercicio los anticipos de intereses que obtengan los bancos, las empresas financieras y otras similares.

Se hace referencia a los ingresos brutos esto implica ingresos sin deducción alguna, es decir, sin descontar costos ni gastos, ya que estos se tratan de manera separada en la R.L.I.

En el caso de las Empresas de Servicios Transitorios o Contratistas estos ingresos corresponderán a los valores que se obtengan por la prestación de servicios o las ventas que hayan realizado dentro del periodo. Ahora si se trata de contratistas que tienen la característica de ser empresa constructora y hayan efectuado una obra por medio de un contrato de suma alzada, serán considerados esos ingresos en el momento que se haya acordado el pago, ya que se asimila a venta.

### **Costo Directo**

#### ***Artículo 30 DL. N° 824 de 1974 Ley Impuesto Renta.***

Es el equivalente al costo de venta contable, pero con una normativa taxativa distinta para cuantificar y computar esta primera parte de deducción a los ingresos brutos, existiendo diversas situaciones dependiendo del rubro de la empresa y del plan de cuenta que emplee.

Según la actividad que se está realizando se puede encontrar en el caso de los contratistas y de las Empresas de Servicios Transitorios que deben considerarse como costo directo los siguientes:

- Mano de obra directa
- Materiales y recursos utilizados en el caso de los contratistas.
- Servicios recibidos de terceros, usados o empleados en la prestación efectuada. Aquí se puede apreciar que en el caso que una contratista tuviera además la característica de empresa constructora y mandará a confeccionar

o instalar alguna especialidad. En el caso de las E.S.T. es poco probable que se de esta situación, ya que su labor fundamental es el suministro, ahora podría darse el caso si ellos contrataran personal de una EST distinta, situación por la cual podrían utilizar ese gasto como costo directo.

- En el caso de contratos de promesa de venta de inmuebles, el costo directo de su adquisición o construcción se deducirá en el ejercicio en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. Tratándose de contratos de construcción por suma alzada, el costo directo deberá deducirse en el ejercicio en que se presente cada cobro.

### **Gastos Necesarios Para Producir La Renta**

#### ***Artículo 31 DL N° 824 de 1974 Ley Impuesto Renta.***

Lo normal es que los gastos de la empresa se contabilicen como pérdidas o con cargos a resultados, pero desde el punto de vista tributario, estos deben tener la condición de gastos necesarios y producir un ingreso que puede generarse en el mismo ejercicio o en otro futuro.

Los requisitos para que los gastos sean aceptados tributariamente en una empresa que declara en base a renta efectiva son los establecidos en el Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto la Renta, dentro de los cuales se pueden mencionar los siguientes:

- Deben corresponder a gastos pagados o adeudados en el ejercicio.
- Deben estar respaldados o justificados con la documentación legal correspondiente.
- Deben corresponder al período.
- Gastos necesarios para generar la renta y por lo tanto sean obligatorios e inevitable.
- Que se relacionen con el giro o actividad de la empresa.

Si un gasto no cumple con las características mencionadas anteriormente se considera como “no necesario” y se transforma en un agregado en la R.L.I. Y para el Fondo Utilidades Tributarias pasa ser un gasto rechazado.

Los gastos rechazados corresponden a cantidades que no se permite que sean restadas en la determinación de la utilidad para efectos del pago de los impuestos. Se dice también que los gastos rechazados son aquellas operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para poder ser deducidas de los ingresos brutos del ejercicio comercial, en concordancia con el artículo 33.

Especialmente procede la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se cumplan con los requisitos mencionados anteriormente. Es así como a continuación se revisaran a modo general los gastos que son aceptados según el Artículo 31 de la LIR y que tienen relación directa con las actividades que desarrollan tanto los Contratistas como las EST y que por lo tanto les permitirían rebajar su utilidad, lo que finalmente les llevará a un impuesto menor.

#### ***Intereses:***

Ya sea que estén pagados o devengados, siempre que se trate de intereses por operaciones gravados con el Impuesto de Primera Categoría. Y sean del periodo. Estos intereses provienen principalmente por créditos obtenidos de bancos y proveedores.

#### ***Impuestos:***

Establecidos por ley, siempre que no estén incluidos en la L.I.R. y que se relacionen con el giro de la empresa. Entre los impuestos que se pueden considerar como un gasto aceptado se pueden encontrar, según lo estipulado en la Circular N° 142 de 15 de diciembre de 1976 los siguientes:

- Royalties minero o impuesto específico a la minería. Artículo 64 Bis LIR

- Impuesto de timbres y estampillas. DL. N° 3.475,

Por regla general hasta hace unos meses se podía utilizar, este impuesto como gasto contra el Impuesto de Primera Categoría. Sin embargo el 25 de marzo de 2008, fue publicada en el diario oficial la Ley N° 20.259, sobre la Rebajas a ciertos de impuestos, lo que introdujo algunas modificaciones en materia impositiva que es interesante conocer.

El Impuesto de Timbres y estampillas, establecido por el D.L. 3.475 sufrió modificaciones, ya que el Art. 3° de la ley 20.259 plantea una forma de mitigarlo, estableciendo ciertas condiciones para que opere:

Las empresas que tengan ventas netas de hasta 60.000 UTM en los últimos tres años y sean contribuyentes del I.V.A. establecido en el Título II del decreto ley N° 825, de 1974, que declaren dicho impuesto por medios electrónicos o en la forma no electrónica que determine el SII y que paguen o soporten el Impuesto de Timbres y Estampillas, podrán agregarlo a su crédito fiscal del I.V.A. en la forma y bajo las condiciones que se establecen en el artículo 3°.

En cada mes se podrá agregar al crédito fiscal del I.V.A. una cantidad igual a la suma del Impuesto de Timbres y Estampillas establecido en el número 3 del artículo 1°, en los artículos 2°, 2° bis y 3° del decreto ley N° 3.475, de 1980, devengado por las operaciones de ese mismo mes.

El monto acumulado anual de Impuesto de Timbres y Estampillas que puede incrementar el crédito fiscal de los contribuyentes por cada año calendario, no puede exceder la cantidad menor entre: a) 1,2% de los ingresos por ventas y servicios del año calendario anterior, y b) el equivalente a 35 UTM.

El Impuesto de Timbres y Estampillas utilizado como crédito fiscal, de conformidad a lo señalado en este artículo, no puede deducirse como gasto para los efectos de la determinación de los impuestos establecidos en la Ley de la

Renta. Con todo, esta cantidad no se afectará con el impuesto contenido en el artículo 21 de dicha ley.

- Patentes municipales. DL N° 3.063 de 1.979
- Permisos de circulación de vehículos
- Contribuciones de bienes raíces. Es necesario precisar que estas pueden ser utilizadas siempre que no hayan sido consideradas como crédito por parte del contribuyente. Por lo tanto en el caso de las contratistas, que tengan la calidad de empresa constructora por los inmuebles construidos, pueden usar como crédito las contribuciones, pero solo las pagadas después de la recepción municipal definitiva y hasta antes de la venta del inmueble. Esto implica bienes nuevos para la venta. En el caso que resulte difícil vender y se arrienden tendrían la opción de utilizar dichas contribuciones como gasto aceptado.

#### ***Pérdidas:***

Aquellas experimentadas por la empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto y también las que provengan de ejercicios anteriores. Estas pérdidas son imputadas, en primer lugar, a las utilidades no retiradas si no se alcanza absorber se imputaran a las utilidades posteriores a las pérdidas. Como se están absorbiendo utilidades que estaban en el FUT por lo tanto ya habían pagado el Impuesto de Primera Categoría, la empresa puede utilizar ese impuesto como pago provisional especial. Es importante mencionar que estas pérdidas son tributarias, es decir, depuradas de los gastos rechazados.

#### ***Créditos incobrables:***

Que estén castigados durante el año y contabilizados oportunamente y se hayan agotado todos los medios de cobro.

Para que pueda considerarse como gasto este tipo de castigos se deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Que provengan de deudas relacionadas con las gestiones comerciales de la empresa o negocio;
- Que sean realmente incobrables. En otros términos, la insolvencia debe ser probada o evidente, acreditada en forma absolutamente fehaciente y que corresponda a causas fundamentadas.
- Que su castigo haya sido contabilizado durante el año a que se refiere el impuesto;
- Deberá tenerse presente, además, el interés del contribuyente para obtener la recuperación de la deuda, ya sea por vías legales (demandas judiciales) o extralegales (aceptación de nuevos documentos), entre otros.

### **Depreciación**

La depreciación tributaria de los activos fijos de la empresa es un gasto que la ley acepta; considerando los siguientes elementos:

- Se calcula sobre bienes físicos de propiedad de la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.
- Se aplica desde que los bienes entran en uso y no durante el traspaso, el montaje o instalación.
- La cuota de gasto aceptado por depreciación, depende de la vida útil fijada por el S.I.I., vida que se traduce a meses de uso del bien en el año, en relación a la vida útil restante al inicio del año sobre el valor neto corregido. El monto puede corresponder al cálculo sobre la vida útil normal o acelerada.

Se aplica sobre el valor neto total, sin descontar el valor residual, si existiere, por no ser aplicable en materia tributaria.

### ***Sueldos, salarios y otras remuneraciones***

Las remuneraciones aceptadas como gasto para la empresa son el monto bruto o el total haberes del personal. Entre las remuneraciones aceptadas como gasto, están las horas extras, los bonos de producción y los incentivos contractuales; las asignaciones y viáticos. La gratificación legal que defina la empresa y la gratificación individual que esté pactada. La gratificación o bono voluntario, se acepta como gasto si es común a todos y solo en el año que se genere el pago. Las cotizaciones previsionales; al igual que las cotizaciones de seguridad de cargo de la empresa, incluso el 2,4% ó 3% del seguro de desempleo de la Ley N° 19.728.

Respecto del sueldo empresarial asignable al socio o empresario, se acepta como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias.

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

### ***Reajustes y diferencias de cambios:***

Son gastos derivados del aumento de un pasivo, al momento del pago. Si corresponden a pasivos o créditos obtenidos para financiar operaciones del giro de la empresa, y cumplen con los demás requisitos tales como: pactados, documentados, devengados en el ejercicio, son gastos aceptados. Tener presente que si son a favor, constituyen ingresos afectos a PPM.

Estos son algunos de los gastos que deberían estar presentes en la contabilidad que efectúa la empresa, por lo que al momento de realizar la determinación de la RLI, se deben evaluar si se cumplen todas las estipulaciones mencionadas, en el caso que no se cumplan las situaciones antes dichas se

consideraran estos gastos como no necesarios para producir la renta, por lo que pasaran a formar parte de los agregados a las RLI.

### **Agregados y desagregados a la R.L.I.**

#### ***Artículo N° 33 DL. 824 de 1974 Ley Impuesto Renta.***

##### **Agregados**

Se agrega a la Renta Líquida las partidas que se indican siempre que hayan disminuido la base imponible.

- Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años. Estos pueden haberse registrado en remuneraciones, leyes sociales o gastos generales y procede el agregado y la reajustabilidad del N° 3, si están pagados.
- Los retiros particulares en dinero o especies efectuadas por el contribuyente.
- Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados.
- Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados rentas o rentas exentas los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.
- Los gastos o desembolsos provenientes de los beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del N° 6 del artículo 31 o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones y al empresario individual o socios de sociedad de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa, uso o goce que no sea necesario

para producir la renta, de bienes a título gratuito o valuados en un valor inferior al costo.

- Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31° o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional. Entre estos podemos encontrar: Impuesto de Primera Categoría; Impuesto Único Artículo 17 N° 8; gastos de automóviles; deudas incobrables estimadas o no documentadas; pagos provisionales en cuentas de pérdidas; donaciones en exceso o improcedentes; etcétera.

### **Desagregados**

Se deduce de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la base imponible declarada:

- Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas;
- Rentas exentas por esta ley o leyes especiales chilenas. En caso de intereses exentos, sólo podrán deducirse los determinados de conformidad a las normas del artículo 41 bis.

Teniendo claro las utilidades que ha generado la empresa por su labor principal, a su vez los costos directos asociados a su actividades, se procede a determinar los gastos que fueron necesarios para obtener la utilidad, y a la vez se deben evaluar si realmente cumplen con todas las estipulaciones antes mencionadas y de no ser así, estos pasan a ser agregados a la RLI que se esta determinando. También puede existir la posibilidad que se hayan registrado utilidades que no tributen por lo que tendrán que ser deducidas de la base que se esta determinando. Considerando todas estas partidas se estaría frente a la Renta Líquida Imponible y por lo tanto puede calcular el Impuesto de Primera Categoría, al que estarían afectos estos contribuyentes.

Una vez determinado el impuesto el contribuyente tiene la opción de rebajar este gravamen por medio de créditos, situación a la cual también tienen acceso los contratistas como las EST.

En el caso de las Empresas de Servicios Transitorios pueden hacer uso de los créditos por capacitación, puesto que dentro de la Ley N° 20.123 se exigen que al menos el 10% del personal deba ser capacitado. Situación que les da la posibilidad de utilizar la capacitación como crédito. Por la importancia que tiene es que será visto con mayor detalle a continuación. En el caso de los Contratistas también existen créditos especiales que están directamente relacionados con la actividad que realizan que también serán analizados.

### **Crédito Por Gastos De Capacitación.**

La franquicia tributaria que establece la Ley N° 19.518, consiste en que los contribuyentes de la Primera Categoría, con excepción de aquellos cuyas rentas provengan únicamente de las letras c) y d) del N° 2 del artículo 20 de la LIR, pueden descontar como crédito del impuesto de dicha categoría, los gastos incurridos en el financiamiento de programas de capacitación ocupacional en favor de sus trabajadores desarrollados en el territorio nacional, cualquiera que sea la relación de parentesco que tenga el empleador con su respectivo trabajador o viceversa, debidamente autorizados conforme a las normas de dicha ley.

### **Contribuyentes que tienen derecho al crédito por gastos de capacitación.**

Según el artículo 36 de la Ley N° 19.518, los contribuyentes que tienen derecho al crédito por gastos de capacitación, son los de la Primera Categoría de la LIR, con excepción de aquellos cuyas rentas provengan únicamente de las letras c) y d) del N° 2 del artículo 20 de la citada ley<sup>33</sup>.

Para que proceda el crédito basta que el contribuyente se encuentre clasificado en la Primera Categoría, ya sea, que declare el tributo de dicha categoría establecido en los artículos 14 bis ó 20 de la ley, en base a la renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada.

Las personas naturales y socios de sociedades de personas que trabajen en las empresas de su propiedad, las empresas unipersonales y sociedades de personas acogidas a renta efectiva o presunta pueden acceder también al crédito por gastos de capacitación respecto de la instrucción impartida a sus propietarios o socios, siempre y cuando éstos puedan asignarse una remuneración sobre la cual efectúen cotizaciones y se aplique el impuesto único de Segunda Categoría del artículo 42 N° 1 y siguientes de la Ley de la Renta, cuando proceda, y se dé cumplimiento a los requisitos que exige la Ley N° 19.518 que reglamenta tal franquicia.

### **Lugar donde se deben realizar las actividades de capacitación para que den derecho al crédito.**

De acuerdo al artículo 36 de la Ley N° 19.518, los gastos de capacitación susceptibles de rebajarse como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría de la LIR, son aquellos incurridos por las empresas para el financiamiento de

---

<sup>33</sup> **Letra c)** Los dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile.

**Letra d)** Depósitos a plazo, ya sea a la vista o a plazo.

acciones, actividades o programas de capacitación ocupacional en favor de sus trabajadores, desarrollados en el territorio nacional y no en el extranjero.

Por lo tanto, para impetrar la rebaja tributaria, debe tenerse en cuenta en forma muy especial este requisito, es decir, que la capacitación de los trabajadores debe ser desarrollada en el país, sin que ésta pueda ser ejecutada o llevada a cabo en el exterior.

**Límite hasta el cual se aceptan como crédito los gastos incurridos en acciones de capacitación.**

En primer lugar el monto a deducir como crédito del Impuesto de Primera Categoría es del 1% de las remuneraciones imponibles anuales para los efectos previsionales, efectivamente pagadas a todos los trabajadores de la empresa en el transcurso del período comercial en el cual se llevaron a cabo las actividades de capacitación, todo ello conforme a lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley N° 19.518 siempre y cuando la planilla de sueldos imponibles de la empresas del año en que se realizó la capacitación haya sido superior a 900 U.T.M.

En otros términos, el referido límite no debe determinarse sobre remuneraciones que si bien corresponden al ejercicio en el cual se efectuaron las actividades de capacitación, al término del período no se encuentran canceladas.

En relación con este punto cabe expresar que las gratificaciones, sean éstas legales o contractuales, también deberán formar parte de las remuneraciones imponibles para los efectos del cálculo del límite del crédito por gastos de capacitación, en atención a que el artículo 41 del Código del Trabajo que las califica de “remuneraciones”.

Para establecer el mencionado límite, las remuneraciones imponibles deberán reajustarse previamente según la VIPC ocurrida en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su pago efectivo y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.

En segundo lugar nuevos límites y variables a tener en cuenta que se han introducido en el artículo 36 del Decreto Ley N° 19.518 y que toman relevancia cuando el 1% es inferior a los siguientes toques y la remuneración imponible anual de la empresa también esté entre determinados tramos:

- Si la planilla de remuneración imponible de la empresa es igual o superior a 45 U.T.M. entonces el límite a descontar por crédito de capacitación es de 9 U.T.M. en reemplazo del 1% anterior.
- Si la planilla de sueldo es superior o igual a 35 U.T.M. e inferior a 45 podrá rebajar como crédito 7 U.T.M en reemplazo del 1%.
- En cambio si la planilla de sueldos es inferior a 35 U.T.M. no podrá hacer uso de la franquicia.

Ahora para calcular los montos de crédito capacitación SENCE es necesario tener presente el valor de la hora SENCE dictada por el mismo organismo que actualmente está en \$4.000 como máximo a recuperar por cada hora de capacitación y que va ha depender de la renta bruta del trabajador al mes anterior al de la capacitación. Así si un trabajador tiene una renta bruta de hasta 25 UTM puede utilizar el 100% del valor de la hora, con una renta bruta de mas de 25 UTM hasta 50 UTM puede utilizar el 50% del valor de la hora y por último el trabajador que tenga una renta bruta superior a 50 UTM podrá utilizar un 15% del valor de la hora SENCE.

**Situación de los excedentes o remanentes producidos por concepto del crédito por gastos de capacitación.**

El artículo 40 del Estatuto de Capacitación, contenido en la Ley N° 19.518, establece que, los excedentes que resultaren al término del ejercicio por concepto del crédito por gastos de capacitación, una vez imputado al Impuesto de Primera Categoría, serán considerados como un saldo de pago provisional sujeto a la normativa dispuesta por los artículos 93, 94 y 97 de la LIR. Es decir, deberá ser imputado a las demás obligaciones tributarias que afectan al contribuyente en el

período tributario en el cual se está haciendo uso de la franquicia tributaria que se comenta, y en el evento que aún quedare un remanente, éste será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, debidamente actualizado, de acuerdo a lo previsto por el artículo 97 de la Ley de la Renta.

### **Crédito por la adquisición de activos fijos.**

#### ***Artículo N° 33 Bis DL. 824 de 1974 Ley Impuesto Renta.***

En el caso de las empresas contratistas, pueden hacer uso de este crédito, ya que independiente que tengan o no la característica de ser empresa constructora. Ya que los contratistas que estamos estudiando son los que están relacionados con prestar servicios para obras de construcción por lo que necesitan contar con toda la maquinaria especializada para desarrollar de una mejor manera su actividad.

El crédito por la adquisición de activos fijos señala que los contribuyentes que declaran el Impuesto de Primera Categoría sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, tienen derecho a un crédito equivalente al 6% con tope de 650 UTM, del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. Respecto de los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos.

Este crédito tiene una vigencia con el nuevo reajuste que va entre el 01.01.2007 y el 31.12.2009, esto según el artículo 2, ley 20.171 de 16.02.2007.

Ahora los contribuyentes que tengan ingresos anuales por ventas o servicios del giro no superiores a 100.000 U.F. durante los dos años anteriores al que pretenden impetrar el crédito o aquellos que no han realizado ventas en los dos años anteriores pero que tampoco pasan este tope de ingresos de 100.000 U.F. en el año de imputación del crédito, podrán ocupar hasta un 8% de las adquisiciones de activo fijo con igual tope de 650 UTM e igual condiciones generales que lo mencionado en el párrafo anterior. Por otro lado agrega los buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros, inscritos como tales en el

Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

Esta modificación de topes es efectiva para bienes del activo fijo que cumplan los requisitos y que hayan sido adquiridos o construidos en el periodo 01.01.2008 al 31.12.2011.

El crédito establecido en el inciso anterior se deduce del Impuesto de Primera Categoría que deba pagarse por las rentas del ejercicio en que ocurra la adquisición o término de la construcción, y, de producirse un exceso, no dará derecho a devolución.

Para los efectos de calcular el crédito, los bienes se considerarán por su valor actualizado al término del ejercicio, en conformidad con las normas del artículo 41 de la LIR, y antes de deducir la depreciación correspondiente.

#### **Crédito Del 65% De Empresas Constructoras, que pasa a ser P.P.M.**

El remanente de Crédito Especial del Artículo 21 DL 910 del 65% de las empresas constructoras, determinado en el mes de diciembre en el Formulario 29 de I.V.A., se utiliza para rebajar el Impuesto de Primera Categoría de la Renta, teniendo la característica de un PPM.

#### **Pagos Provisionales Mensuales (PPPM)**

Los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de la Renta deben calcular sus Pagos Provisionales Mensuales obligatorios (PPM) de acuerdo a las disposiciones establecidas en el artículo 84 y en adelante de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En esta disposición se establecen:

- Para los demás contribuyentes; es decir, para los que tributan en base a renta efectiva, la letra a) del artículo 84 establece el cálculo de una tasa variable que se determina a partir de la tasa promedio aplicada en el ejercicio anterior, aumentada o disminuida en el porcentaje que corresponda a la diferencia entre el monto del Impuesto de Primera Categoría determinado y los PPM que debieron pagarse en un ejercicio comercial determinado.

Con la idea de orientar aún más este cálculo, se indica la fórmula de aumento o disminución de la tasa variable que determinan los contribuyentes que declaran en base a renta efectiva:

***Esquema N°10 “Formula De La Variación del PPM”***

$$\frac{\text{Impuesto de Primera Categoría} - \text{PPM que debió pagar}}{\text{PPM que debió pagar}} = \% \text{ aumento o disminución}$$

Fuente: Elaboración propia, basado en el artículo N° 84 DL 824.

Los Pagos Provisionales Mensuales (PPM) son obligatorios y se deben aplicar sobre el total de ingresos brutos de cada contribuyente, independiente de que el comprador emita una factura de compra, puesto que para el vendedor dicho documento representa una venta o un ingreso sobre el cual debe aplicar la tasa de PPM.

Si un contratista o EST desea determinar su base imponible según contabilidad completa deberá realizar cada uno de los procedimientos mencionados anteriormente. Ahora como esta no es la forma más simple para calcular el impuesto las empresas podrían acogerse a un sistema menos complejo, ya que por la

envergadura de sus actividades quizás no es necesario llevar este tipo de contabilidad. Para lo cual la ley de Impuesto a la Renta da otras opciones, como las siguientes.

### **RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA 14° BIS LEY IMPUESTO RENTA**

#### **Requisitos Para Ingresar Al Sistema Del Artículo 14 Bis.**

Las empresas que desarrollan actividades de subcontratación y las EST para poder acceder a este régimen de tributación simplificada deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Llevar renta efectiva y contabilidad completa. Por lo tanto se entiende que los acogidos a régimen de contabilidad simplificada o renta presunta no podrían declarar sus rentas bajo este artículo.
- Las rentas por las que se afectan con impuesto deben ser las del artículo 20 de la LIR sin importar el número.
- Tener una cantidad de ingresos máximos obtenidos por las actividades de su giro que cambia su cálculo dependiendo de si inicia actividades acogido a este régimen o si se cambia del régimen general al del 14 bis y que vamos a detallar a continuación.

#### **Contribuyentes que hayan estado tributando Según los Art. 14 y 20 de la LIR.**

Deben Cumplir con la norma de tener ingresos en promedio inferior o igual a 3.000 UTM<sup>34</sup> en los 3 últimos ejercicios comerciales consecutivos. Son años completos (no fracciones de años) anteriores al ejercicio que ingresen al régimen de excepción. Para determinar el promedio se deben considerar las ventas, servicios y operaciones sean gravados o exentos por el DL. N° 825 de 1974,

---

<sup>34</sup> Oficio N° 6.060 de 26.11.2003, ingresos que deben considerarse para los efectos de determinar el límite de las 3000 UTM. y oficio N° 2.493 de 31.04.2004, cómputo del plazo de los tres últimos ejercicios, a que se refiere el artículo 14° bis, de la ley de la renta.

incluyendo las exportaciones. Por lo tanto las cantidades a considerar son aquellas que provienen de operaciones habituales o contempladas en el giro de la empresa, por lo que no deben considerarse, por ejemplo, los ingresos por ventas de bienes físicos del activo fijo, ventas no habituales de acciones, ventas de derechos sociales, ventas de derechos de llaves, etc. Pero en ningún caso las rentas de capitales mobiliarios que originan las inversiones en los bienes antes mencionados, como serían los dividendos percibidos por las inversiones en acciones de sociedades anónimas<sup>35</sup>. Obviamente son sobre las cantidades netas sin agregar impuesto que aumenten el valor de estas. Para calificar si un ingreso no es sumable a la base del promedio se debe tener en cuenta que si los ingresos son habituales y si están incluidos en el giro de la empresa.

Respecto a lo anterior se debe considerar que el contribuyente debe tener como mínimo 3 ejercicios comerciales consecutivos antes de acogerse al régimen. No importa si durante ese periodo no se percibieron ingresos. Las ventas se deben expresar en UTM. Para obtener el promedio de ventas se debe sumar el número de UTM durante los 3 periodos y de ahí se divide por el número de periodos.

---

<sup>35</sup> Oficio N° 6.522 de 19.12.2003.

**Esquema N°11 “Ingresos Que Se Deben Generar Para Permanecer En Este Sistema”**



Fuente: Elaboración propia, basada en el Artículo 14 bis DL 824.

Cuando una empresa del régimen general pasa al del 14 bis y tenía utilidades acumuladas al traspasarse a éste se devengarán los tributos correspondientes cuando las citadas utilidades sean retiradas o distribuidas a sus propietarios, socios o accionistas, a cualquier título, sin distinguir o considerar, el origen o fuente de las rentas con que se financian dichos retiros o distribuciones, esto es, independientemente si se trata o no de sumas no gravadas o exentas de los impuestos de la ley del ramo o en virtud de otros textos legales, incluso si las referidas cantidades en el régimen general de la ley antedicha se encuentran afectas a un impuesto único sustitutivo de todos los tributos que establece la mencionada ley.

**Si se trata de contribuyentes que estén iniciando actividades.**

Igualmente las empresas en estudio podrán acogerse aún cuando estén comenzando actividades a este régimen pero para eso deben cumplir con formarse con un capital propio inicial no superior a 200 UTM en el mes que ingresen. Respecto al requisito de las 3.000 UTM estos contribuyentes deben ir evaluando el cumplimiento cada año durante los tres primeros, si en algunos de

estos incumple la condición estarán obligados a cambiar al régimen general de tributación. Una vez transcurrido tres años, esto es a partir del cuarto año, se rige por el promedio móvil de los tres últimos años consecutivos para evaluar el cumplimiento de la condición de los ingresos máximos (en el fondo asumen la regla general de este artículo).

Para determinar el monto a comparar con las 3.000 UTM se sigue el mismo procedimiento anteriormente descrito para el caso de contribuyentes que estaban en el régimen general y optaron por el 14 bis.

### **Base afecta a Impuestos.**

La EST o los Contratistas que se acojan a este régimen deben declarar y pagar los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional sobre las siguientes rentas:

- Todos los retiros en dinero o en especies que se realicen respecto de la empresa por los propietarios, socios, incluyendo los socios gestores y los comuneros. Sin ningún tipo de tope, pues no se lleva FUT; de tal manera que no existe ninguna forma de liberación y existiendo retiros, existe base imponible, no importando si existen pérdidas. Pero si una empresa que no sea S.A. por no tener rentas realiza una disminución de capital ésta no quedará afecta a impuesto.

Se gravan sin excepción alguna todos los retiros, cualquiera sea el origen o fuente aún cuando constituyan ingresos no renta o se encuentren exentos o no gravados por el régimen general además tampoco corresponde aplicar la exención del artículo 40 de la LIR que permitía a los contribuyentes que tenían ingresos no superiores a 1 UTA que se eximieran del pago de 1º categoría.

- Todas las cantidades que distribuyan las sociedades anónimas como las comanditas por acción a cualquier título cualquiera sea el origen. Por lo tanto no

corresponde las exenciones de los artículos 54 N° 1 inciso 4, que hace referencia a que están liberadas del impuesto global complementario las cantidades que no constituyan rentas. Y el Art. 58 N° 2, que se libera del impuesto adicional a todos aquellos contribuyentes por las cantidades que no constituyan renta.

### **Esquema del Impuesto de Primera Categoría según el artículo 14 bis.**

#### *Esquema N°12 “Del Impuesto de Primera Categoría según el artículo 14 bis”.*

<u>Esquema simplificado de aplicación del impuesto</u>	
Impuesto de 1ª categoría	XXX
Contribuciones	(XXX)
Crédito del 33 bis	( <del>XXX</del> )
Sub total	XXX
Crédito Art. 1º transitorio	( <del>XXX</del> )
Impuesto determinado	XXX

Fuente: Elaboración propia, basada en el Artículo 14 bis, DL 824.

En términos generales se mantienen las tasas y los plazos en este régimen. Por lo tanto el Impuesto de Primera Categoría corresponde al 17% y debe ser declarado durante el mes de abril de cada año.

La forma de calcular la base para aplicar el impuesto claramente no es igual que en el régimen general, por lo tanto no se rige por los Artículos 29, 30, 31, 32 y 33 de la LIR, debido a que en el mismo artículo 14 bis establece que la base se

encuentra formada por el total de cantidades retiradas y distribuidas. Esto demuestra por lo tanto que es innecesario llevar un registro de FUT<sup>36</sup>,

Si la empresa o sociedad acogida a las normas del artículo 14 bis de la LIR, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, recibe préstamos de terceras personas que no tengan la calidad de propietarios, socios, comuneros o accionistas, los desembolsos que efectúe para pagar tales obligaciones no se encuentran gravados con los impuestos que señala dicho artículo, debido a que las citadas terceras personas no tienen la calidad antes señalada al no participar del capital y de las utilidades de la empresa o sociedad acogidas a la norma en comento<sup>37</sup> y por lo tanto no deben considerarse como retiros.

### **Situación de los gastos rechazados.**

Como dispone el Artículo 14 bis en su primer inciso que en todo lo demás se aplicaran las normas generales, y en lo que respecta a los gastos que no sean aceptados, siguiendo lo que establece el Artículo 31 de la LIR. Estos van a tener un tratamiento distinto dependiendo si la empresa es una S.A. donde tributa con el impuesto único del artículo 21 o si es una empresa individual o sociedad de personas donde en esta situación pagarán el Impuesto de Primera Categoría como un retiro de dinero<sup>38</sup>.

### **Crédito por adquisición de Activo Fijo, Donaciones y Otros.**

Las empresas que están acogidas al 14 bis dada las características de considerarse que declaran por renta efectiva con contabilidad completa (según

---

<sup>36</sup> Registro que se exige por medio de la Resolución Exenta N° 2.154 de 1991.

<sup>37</sup> Oficio N° 5.297 de 21.10.2003. sobre la forma de tributar de los contribuyentes acogidos al régimen del 14 Bis.

<sup>38</sup> [http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/renta/001\\_002\\_3984.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_3984.htm) [15.12.2008]

inciso 1º del artículo 14 bis) tienen derecho a hacer uso del crédito establecido en el Artículo 33 bis.

También se pueden usar los créditos por Donaciones de todo tipo, Crédito de Ley de Arica, Crédito por impuesto al exterior, entre otros, siguiendo la normativa general.

### **Crédito especial por retiro de Utilidades Acumuladas.**

Según el artículo 1º transitorio de la Ley N° 18.775, que según S.I.I. para estos efectos sigue vigente, las empresas que opten por ingresar al régimen del Art. 14 bis de la L.I.R. y que posean utilidades acumuladas podrán utilizar el impuesto de 1º categoría pagado efectivamente por estas utilidades como crédito contra el impuesto de 1º categoría que se devengue por aplicación de las normas del 14 bis, después de las contribuciones y otros crédito como el del Artículo 33 bis y otras donaciones, y no contra los impuesto global complementario o adicional. Pero se debe dejar claro que esto solo rige para el impuesto pagado por utilidades acumuladas al 31 de diciembre del año anterior de cambio de régimen y no para aquellas que se obtienen desde fuera de la empresa después de estar en el 14 bis aún cuando hayan pagado el referido tributo como por ejemplo por participaciones en otras sociedades y obviamente tampoco para las que nacen acogidas al 14 bis.

Para rebajar el impuesto pagado se debe reajustar considerando el porcentaje de VIPC determinado entre el mes anterior al del pago y el mes anterior al de la imputación.

Para hacer uso de este crédito deberán presentar una declaración jurada al Servicio de Impuestos Internos, dentro del plazo de 180 días de ingresar al sistema, incluyendo los datos que el Servicio requiera para su mayor información y control.

El saldo no usado queda pendiente para el próximo ejercicio comercial, se pierde si se retorna al régimen general<sup>39</sup>.

Este crédito en Formulario 22 (año tributario 2008) va en el recuadro 7 código 385 y se traspasa a la línea 34 como rebaja al impuesto de 1° categoría en el código 19. Si quedase un exceso de este crédito debe ser declarado en el recuadro N° 8 de los créditos disponibles del formulario 22 código 236.

### **Pagos Provisionales de la empresa**

Desde el mes de septiembre de 1992 en la Circular N° 40 se establece que debe pagar un PPM del 15% sobre los valores retirados o distribuidos, tasa que bajo al 10% desde enero de 1994, pero en definitiva hoy es de 17% en relación con la tasa anual del Impuesto de Primera Categoría.

### **Retiro Del Régimen.**

### **Contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente**

Cuando los contribuyentes que dentro de los 3 últimos ejercicios comerciales móviles tengan un promedio de ventas superiores a 3.000 UTM. Automáticamente pierden la opción de permanecer en el sistema, debiendo volver inmediatamente al régimen de tributación que les corresponde. Deben dar aviso al S.I.I. durante el mes de enero del año siguiente. Con motivo del cambio tributario los contribuyentes deberán cumplir con todas las obligaciones que se habían liberado<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> Según N° Oficio 2.493 de 06.07.2005.

<sup>40</sup> Tratamiento tributario que afecta a las rentas generadas y retenidas en el régimen de tributación simplificado del artículo 14 bis de la ley de la renta, cuando el contribuyente pasa al régimen general de tributación, de acuerdo al artículo 14° de la ley precitada. Oficio N° 567, de 14.02.2002.

Los contribuyentes podrán optar nuevamente al régimen del artículo 14 bis, pero después de haber estado durante 3 ejercicios comerciales consecutivos en el sistema común que les afecte.

Cuando una sociedad se encuentra en alguna de las situaciones en que debe abandonar el régimen de tributación optativo simplificado a que se refiere el artículo 14 bis de la Ley de la Renta, ya sea obligada o voluntariamente, siempre que deba declarar según contabilidad completa, a contar del 1° de enero del año siguiente las rentas generadas en el régimen del artículo 14 bis de la ley del ramo, las debe registrar en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) como afectas al impuesto Global Complementario o Adicional, sin derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR<sup>41</sup>.

Los contribuyentes que hayan optado por este régimen sólo podrán volver al que les corresponda con arreglo a las normas de esta ley después de estar sujetos a lo menos durante tres ejercicios comerciales consecutivos al régimen opcional, para lo cual deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos en el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen.

### **Término de giro 14 BIS**

Dentro de sistema del 14 bis se presentan dos situaciones de término de giro, una real y otra ficticia.

Término de Giro real: Es aquel en que el contribuyente cesa su actividad de acuerdo al artículo 69 del Código Tributario

---

<sup>41</sup> Circular N° 49, de 21.08.1997. Oficio 567 de 14.02.2002

Termino de giro ficticio: Es aquel en que la ley obliga a efectuar cálculos necesarios para determinar los impuestos, estos casos pueden ser por abandono del sistema o por disminución de capital de empresas que no sean sociedades anónimas.

**Renta que se originan por el término de giro sea este real o ficticio.**

Se considera renta la diferencia entre capital propio final y el capital propio inicial más sus aumentos debidamente actualizados. Si se da una diferencia negativa o menor valor de capital propio este no es reconocido como pérdida para ningún efecto tributario.

**Tributación en 1° categoría.**

La renta positiva tiene dos opciones una es incluirla como FUT inicial y no pagar los impuestos de término de giro quedando solo afecta a global complementario o adicional sin derecho a crédito ya que dichas utilidades no pagaron el respectivo impuesto (Según Oficio 6522/2003) y la otra es que se afecte completamente en el año del término de giro con un impuesto único del 35% del artículo 38 bis.

**Declaración de los capitales propios.**

**Capital Propio Inicial:** En este rubro no se deben incluir las utilidades que no hayan pagado todos los impuestos y al monto determinado se le aplica la VIPC entre el último día del mes anterior al de incorporación y el último día del mes anterior al término de giro.

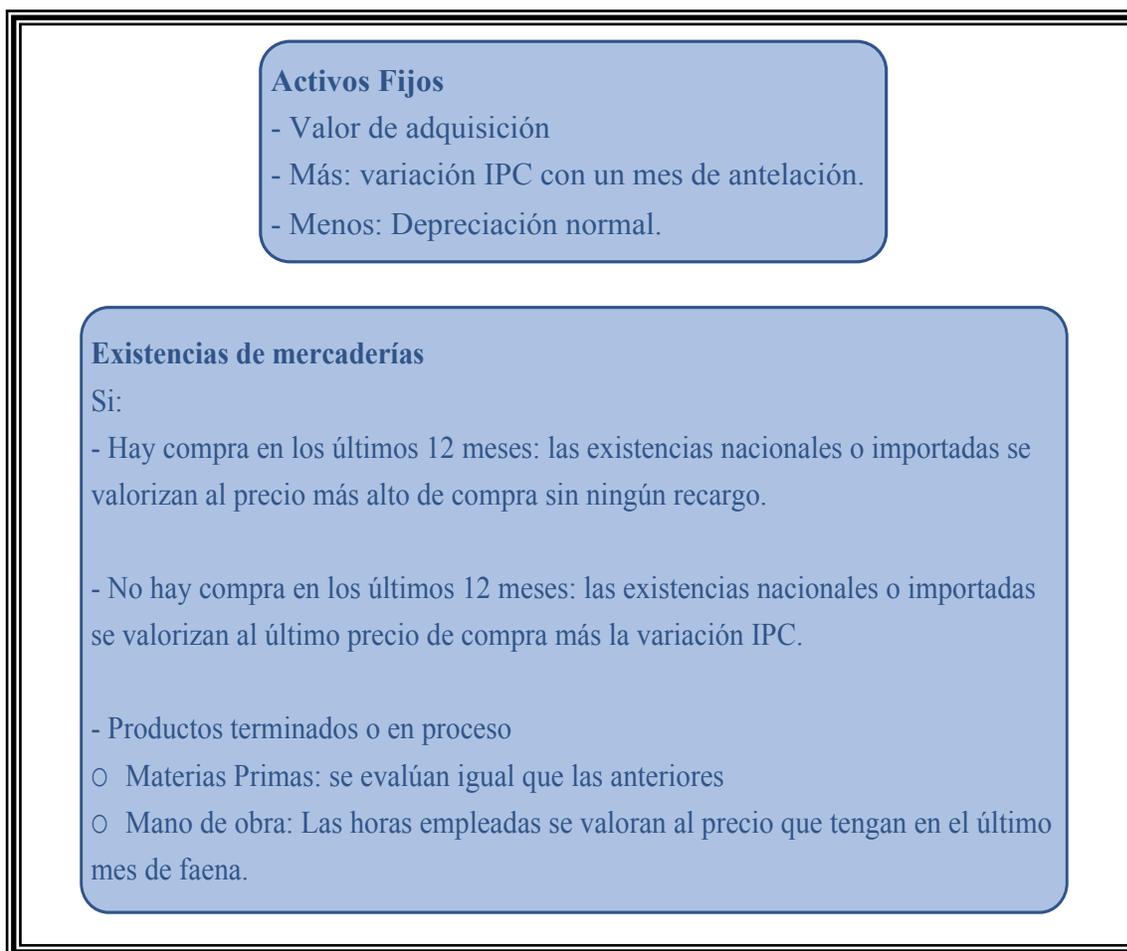
**Aumentos de capital propio:** Corresponde a los aumento de capital producidos mediante los años de permanencia en el sistema opcional, no se consideran las

reinversiones, se le aplica la reajustabilidad en base a la VIPC del periodo respectivo con un mes de desfase.

**Capital Propio Final:** Es el existente al momento de la fecha de término de giro, implica confeccionar un inventario final.

Existen dos situaciones a las cuales se les aplican normas especiales de valorización, para determinar el Capital Propio Final:

***Esquema N°13 “Valorización del activo fijo y las existencias”***



Fuente: Elaboración Propia, extraído del DL. 824, artículo 14 Bis.

**RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA ARTÍCULO 14° TER LEY**  
**IMPUESTO RENTA**

Este es otro régimen especial que permite como el anterior a los contribuyentes de menor envergadura que al cumplir determinados requisitos puedan establecer sus rentas sobre las cuales se calculará el Impuesto de Primera Categoría y globales de forma simplificada debido a que a grandes rasgos este régimen le permitirá tributar en base a los ingresos y gastos del periodo y por otro lado los registro para llevar la contabilidad son básicos.

Los requisitos que tendrán que cumplir las empresas en estudio para poder acceder a este régimen son los siguientes:

- Ser empresario individual o estar constituido como empresa individual de responsabilidad limitada (EIRL).
- No realizar negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo las necesarias para el desarrollo de su actividad principal
- Estar obligados a declarar renta efectiva según Tributación completa.
- Ser contribuyente del Impuesto al Valor Agregado.
- No tener por giro o actividad cualquiera de las descritas en el artículo 20 números 1 y 2 de la LIR, ni realizar negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo las necesarias para el desarrollo de su actividad principal.
- No poseer ni explotar a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor.
- Tener un promedio Anual de Ingresos de su Giro no superiores a 3.000 UTM para los últimos 3 ejercicios (o con los años disponibles proporcionalmente, si son menos que 3).
- Respecto a los contribuyentes que deseen ingresar el Régimen a partir de su inicio de actividades, deberán dar el aviso correspondiente en la

Declaración de Inicio de Actividades. Para estos contribuyentes el requisito de ventas se sustituye por Capital Efectivo no superior a 6.000 UTM.

Como se puede ver en los requisitos, cualquiera de las empresas que tenemos en estudio puede acceder al régimen de tributación simplificada ya que las restricciones que tienen que ver con la naturaleza del negocio, como lo son que la actividad esté afecta a I.V.A., no pertenezca a las actividades del 20° N° 1 o 2 están perfectamente cumplidas según el análisis realizado en el Capítulo III anterior, de esta forma queda solo cumplir los demás requisitos que tienen que ver con cada empresa en particular.

Ahora como la intención de este sistema es simplificar el régimen contable tributario para determinar el Impuesto a la Renta a que están afectos los pequeños empresarios, posibilitar un mejor cumplimiento de las obligaciones que les imponen las leyes tributarias y aliviar los problemas de liquidez que genera a estas empresas el cumplimiento de las mismas va a permitir a la empresa de subcontratación o EST que elija este régimen opcional lo siguiente:

1. Declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría y el impuesto global complementario sobre la base de sus ingresos anuales netos devengados, lo que se traduce en ingresos menos egresos.
2. Liberación de obligaciones de la contabilidad completa. Lo que se traduce en no; llevar libros de contabilidad, confeccionar balances, la aplicación corrección monetaria, efectuar depreciaciones, realización de inventarios, confección del registro FUT, etc.
3. La tasa de PPM es 0,25% de los ingresos mensuales brutos de la actividad los que podrían suspenderse en caso de que el contribuyente genere pérdida en el ejercicio comercial según el artículo 90 de la LIR que da esta opción a todos los contribuyentes de 1° categoría.
4. Dedución inmediata como gastos de las inversiones.

5. Además dentro del Portal Tributario MIPYME podrá llevar la contabilidad computacional de una forma simple para lo que deberá emitir factura electrónica desde el Portal mencionado y a la vez trabajar con certificado digital. Para poder efectuar esto la empresa deberá ingresar los datos que provienen de documentación no electrónica, la electrónica automáticamente se almacena, una vez que todo está completo se procede a cerrar el mes o año y el sistema calculará la respectiva declaración de I.V.A. y Renta la cual aparecerá como propuesta para que el contribuyente la acepte si se encuentra conforme.

La opción para ingresar al régimen simplificado del artículo 14 ter de la LIR se concretará a través de un aviso al S.I.I. entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que el contribuyente se incorpore a tal régimen, a través de la Oficina Virtual del S.I.I., del Portal Tributario MIPYME o en la Unidad del S.I.I. correspondiente al domicilio del contribuyente.

Si las empresas ejercen la opción después de que están acogidas al régimen general estas deberán tener presente que para estos efectos deberán considerar todas las rentas contenidas en el F.U.T. retiradas al término del ejercicio anterior al que desea acogerse a dicho régimen ahora bien si hubieren pérdidas acumuladas se consideran egresos del primer día de acogerse al sistema simplificado. Los activos fijos y las existencias deben considerarse a su valor tributario neto como un egreso al igual que las pérdidas acumuladas.

### **Base Imponible o Pérdida Tributaria.**

Como ya mencionamos a nivel general, su base imponible es la diferencia positiva originada entre los ingresos y egresos de la empresa sin aplicar reajuste. ¿Pero que se considera ingreso y egreso?

**Esquema N° 14 “De La Base Imponible Del Artículo 14 Ter”.**

Ingresos	(+)
Egresos	(-)
Base imponible	(=)

Fuente: Elaboración propia. Extraído artículo 14 Ter DL 824.

Los ingresos en este caso son los provenientes de la prestación de servicios, ventas o exportaciones sin considerar el I.V.A. recargado cuando corresponde ya sean percibidos o devengados y cualquier otro ingreso relacionado con el giro o actividad del contribuyente que se perciba (no cuando se devengue como el anterior) durante el ejercicio comercial correspondiente. Pero no se consideran ingresos los obtenidos de activos físicos que no se deprecian según la LIR.

Se consideran egresos las cantidades pagadas o adeudas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios tales como rentas de arrendamiento, afectos, exentos o no gravados con el I.V.A., que deban registrarse en el Libro de Compras y Ventas, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas, los pagos de remuneraciones y honorarios e intereses sobre préstamos o créditos destinados al giro del contribuyente e impuestos pagados que no sean de la LIR; como I.V.A. totalmente irre recuperable, Impuesto de Timbres y Estampillas, contribuciones de bienes raíces, patentes, etc., Pérdidas al cierre del ejercicio anterior, adquisiciones pagadas o adeudadas de bienes de activos fijos físicos que puedan ser depreciados tributariamente de acuerdo a las normas de la LIR (Ej.: maquinarias, vehículos, muebles y útiles, equipos, instalaciones, edificaciones, etc.), sin incluir

el I.V.A. cuando se trate de operaciones afectas a dicho tributo, Gastos menores pagados o adeudados no documentados, que correspondan a créditos incobrables, donaciones y otros, en sustitución de aquellos gastos a que se refiere el artículo 31 de la Ley de la Renta, hasta un monto equivalente al 0,5% de los ingresos anuales del ejercicio, con un máximo de 15 Unidades Tributarias Mensuales (UTM) y un mínimo de 1 UTM, vigentes al término del ejercicio comercial respectivo.

La diferencia positiva generada por estos dos conceptos entrega la base imponible sobre la cual se aplicará el Impuesto de Primera Categoría.

Del Impuesto de Primera Categoría que resulte no se puede deducir ningún tipo de crédito o rebajas por concepto de exenciones de impuestos o franquicias tributarias establecidas por la propia Ley de la Renta u otros textos legales. Pero respecto del global complementario se mantiene la posibilidad de utilizar el impuesto de primera pagado como crédito, según artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley de la Renta.

Los contribuyentes que ingresen al sistema de contabilidad simplificada del artículo 14 Ter, deberán permanecer en él a lo menos durante tres ejercicios comerciales consecutivos. Después de cumplir dicho plazo, podrán retirarse voluntariamente de dicho sistema, manteniéndose en él en todo caso hasta el 31 de diciembre del año en que toman esta decisión, dando el aviso pertinente a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente respecto del cual abandonan el citado régimen.

Ahora si incumplen algunos de los puntos enumerados en los requisitos para poder acceder al régimen o si el promedio de ingresos anuales en los tres últimos ejercicios móviles es superior a 3.000 UTM o bien, si los ingresos de un determinado ejercicio superan el monto equivalente a 5.000 UTM deberán abandonar obligatoriamente este régimen el 31 de diciembre del año en que incurrió en la falta. Para la determinación de estos límites, se excluirán los ingresos que provengan de la venta de activos fijos físicos.

Una vez que han abandonado el régimen deben esperar tres años de estar en el régimen normal para volver a ejercer la opción. En ningún caso pueden pasar de 14 Ter a 14 Bis. Pero si en sentido contrario.

**Tabla N° 3 “Cuadro Comparativo De Los Sistemas De Tributación”.**

Régimen General	Artículo 14 bis	Artículo 14 ter.	Artículo 14 ter. (Sistema Portal MIPYME)
1) Régimen contable	1) Régimen contable	1) Régimen contable	1) Régimen contable
Contabilidad Completa	Contabilidad completa.	Contabilidad Simplificada	Contabilidad Simplificada
- Libro Diario - Libro mayor - Libro inventarios y balances	- Libro diario - Libro mayor - Libro de inventario y balance con el balance de comprobación y saldos y detalles de los retiros, base imponible, gastos rechazados principalmente.	- Registro de ingreso y egresos	- Registro automatizado de egreso e ingresos
- Libros auxiliares - Libro de compra ventas - Libro remuneraciones - Registro FUT - Ajustes (Depreciación, Corrección monetaria)	- Libros Auxiliares - Libro de compra venta - Libro de remuneraciones	- Libros auxiliares - Libro de compra venta - Libro de remuneraciones	- Libros auxiliares - Registro automatizado - Registro automatizado
- Tratamiento tributario  - Adquisición de activo fijo: Se convierten en gasto de manera diferida.  - Adquisición de mercaderías e insumos: Se rebajan como gasto al momento de la venta.  - Pérdidas tributarias: Se permite rebajar de las utilidades en los periodos siguientes.	- Tratamiento tributario   - No tiene mayor relevancia el tratamiento de los activos fijo, mercaderías ni perdida tributaria porque no interviene en la base imponible ya que la constituye los retiros.	- Tratamiento tributario  - Adquisición de activo fijo: Se rebaja como gasto en forma instantánea al momento de la compra. - Adquisición de mercaderías e insumos: Se rebaja como gasto en forma instantánea al momento de la compra.  - Pérdidas tributarias: Se permite rebajar en los periodos siguientes	- Registro automatizado de las adquisiciones de activo fijo y mercaderías. Las pérdidas se consideran automáticamente en los periodos siguientes.
2) Obligaciones Tributarias  - Declaración mensual IVA - Declaración Anual impuesto a la renta (F22). - Declaraciones juradas.  - PPM tasa variable	2) Obligaciones Tributarias  - Declaración mensual IVA - Declaración Anual impuesto a la renta (F22). - Declaraciones juradas.  - PPM tasa fija 17%	2) Obligaciones Tributarias  - Declaración mensual IVA - Declaración Anual impuesto a la renta (F22). - Declaraciones juradas.  PPM tasa fija 0.25%	2) Obligaciones tributarias.  - Propuesta automática F29 - Propuesta automática F22  - Propuesta automática Declaraciones Juradas de Remuneraciones y Honorarios.  Propuesta automática del PPM con tasa del 0.25%

Fuente: Elaboración propia.

Por lo tanto, se concluye que los Contratistas como las Empresas de Servicios Transitorios están gravados al Impuesto de Primera Categoría del DL. N° 824 de 1974, por su actividad principal, sea esta la de prestar un servicio en el caso de las EST o de efectuar una venta, esto cuando los contratistas realicen obras por medio de contratos por suma alzada.

Ahora estos contribuyentes tienen la opción de efectuar el pago de los impuestos por medio de las distintas formas de tributación, expuesto anteriormente. Donde la mejor alternativa sería la de optar por el 14 Ter, por las facilidades en la contabilidad que pueden darse. Ahora todo esto va a depender de las características propias que tenga la cada empresa.

## **CAPÍTULO V**

# **ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LOS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA LEY N° 20.123**

Como una manera de analizar más a fondo cada una de las circunstancias que generan un efecto tributario específico según la Ley N° 20.123, y graficar de una manera más práctica se formula este capítulo.

Es por esta causa que es necesario desarrollar algunos casos prácticos de análisis, según la modalidad de subcontratación y como se tratan las empresas de servicios transitorios con lo más representativo del estudio anterior, como una forma de englobar la mayor parte de los aspectos tributarios más importantes, que están presentes tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en lo referente al Impuesto de Primera Categoría.

## **ASPECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DL. N° 825 DE 1974.**

Dentro de los aspectos importantes que se pueden establecer en el Impuesto al Valor Agregado están:

### **EL CAMBIO DE SUJETO DEL IMPUESTO EN LOS CONTRATISTAS O SUBCONTRATISTAS**

Cuando se habla de los Cambios de Sujeto, se considera que existe retención total o parcial del I.V.A. en el caso de los contratistas por la prestación de ciertos servicios, los cuales son llamados comúnmente contratos de instalación o confección de especialidades de las empresas constructoras, sea que se efectúen por administración o suma alzada, independiente que éstos formen o no parte de un contrato general de construcción.

Por los contratos mencionados anteriormente, el contratista no tiene obligación de emitir factura alguna, ya que esta será una obligación de la empresa constructora, que como se dijo es la que debe emitir la respectiva factura de compra.

Por la retención a la que esta afecto, respecto del total del Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas de compra, el contratista puede utilizarlo como crédito fiscal contra el débito fiscal que genere por las otras actividades que realice. Si subsistieren créditos fiscales o remanentes el contribuyente podrá solicitar su devolución hasta el monto del débito fiscal retenido, o del remanente si éste es menor,

¿Que sucede con las Empresas Servicios Transitorios, respecto de este tema? En nuestra opinión no debería operar en estas empresas ya que éstas por ninguna razón tienen como fin el realizar obras de construcción, o de efectuar instalaciones o confecciones, por lo que no celebran ninguno de estos contratos, y este es uno de los requisitos básicos para que pueda efectuarse.

## **SITUACIÓN DEL CRÉDITO ESPECIAL DEL ARTÍCULO 21 DL 910**

Este crédito es parte importante del I.V.A. en la construcción y beneficia a los contratistas cuando a su vez tienen la característica de ser constructoras y realizan obras por medio de un contrato general de construcción por la modalidad de suma alzada. No opera en los casos de contratos de instalación o confección de especialidades, debido a que debe tratarse de obras nuevas.

El crédito consta en una rebaja del I.V.A. en un 65% para la empresa constructora (en este caso el contratista que tenga la calidad de ella) y para los compradores de inmuebles una rebaja en el precio final, puesto que por concepto de I.V.A. solo cancelaran un 6.65%, lo que le significa una suma importante de rebaja.

En la actualidad existen ciertas limitaciones que fueron incorporadas por medio de la Ley N° 20.259 de 2008 en su artículo 5°, con la finalidad de beneficiar a los bienes corporales inmuebles para habitación de menor avalúo debido a que las disposiciones que incluyó son, que el beneficio opera cuando el valor no exceda de 4.500 U.F. y el monto a rebajar de débito por vivienda no sea superior a 225 U.F. Esto también opera para los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda.

Respecto de los montos por los que deben declarar estos contratistas el Débito Fiscal corresponde al 19% del valor neto o base imponible de que dan cuenta las facturas de ventas de inmuebles destinados a la habitación, construidos por ellas o a través de contratos generales de construcción, que no sean por administración destinados al mismo fin. Para estos efectos, se debe hacer uso de la línea 4 del Formulario 29 de Declaración Mensual y Pago Simultáneo, deduciendo el crédito especial del 65% de dicho débito en la línea 91, el que se constituye en un beneficio particular para las empresas constructoras.

Mayores especificaciones de este crédito no es necesario precisar debido que fue analizado con detalle en el capítulo III de I.V.A.

En los casos de suministro no se puede aplicar la situación del crédito especial del DL 910 del artículo 21, pues la actividad principal de las Empresas de Servicios Transitorios no es la de realizar contratos generales de construcción o de efectuar obras semi terminadas sino su objetivo exclusivo es poner a disposición de terceros denominados para estos efectos empresas usuarias, trabajadores para cumplir en estas últimas, tareas de carácter transitorio u ocasional por un lapso de tiempo de alrededor de 180 días.

- Las EST simultáneamente al suministro pueden prestar servicios de selección, capacitación y formación de trabajadores, así como otras actividades afines en el ámbito de los recursos humanos. Por lo que es necesario conocer que se ha dicho respecto de estos servicios y si están o no gravados con I.V.A.

Esta situación ha sido aclarada vía consultas del SII, donde se estipula que la selección sí esta gravada, ya que el contribuyente que presta estos servicios reúne todos los requisitos para ser considerado una agencia de negocios, por lo que dicha actividad es mercantil, de conformidad a lo establecido en el N° 7, del artículo 3, del Código de Comercio y, por lo mismo, debe ser incluido dentro del N° 3, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedando, en consecuencia, gravado con Impuesto al Valor Agregado.

Para un mejor entendimiento se puede analizar el Oficio N° 1.182, de 2004. Donde se establece que no se puede encubrir las agencias de negocios dentro de la exención del artículo 12°, letra E) N° 12, del D.L. N° 825. Situación que fue descrita especificando que los actos de una agencia de negocios deben ser reputados mercantiles siguiendo las normas establecidas anteriormente.

Además se especifica que la exención contenida en el artículo 12°, letra E), N° 12, del D.L. N° 825, se estima que no procede aplicarla pues dicha normativa está orientada a aquellos contribuyentes que prestan servicios en los cuales es preponderante su esfuerzo físico en la prestación del mismo, a tal grado que éste predomine sobre el capital o los materiales empleados, situación que no se da en el servicio prestado por el contribuyente consistente sólo en la intermediación entre las partes interesadas.

Sin embargo la capacitación no está gravada por tratarse de una operación exenta del artículo 13 N° 4 del DL. 825, por ser consideradas actividades propiamente docentes. Al respecto el Servicio Impuestos Internos ha sostenido invariablemente que la exención en cuestión se hace extensiva a todas las áreas de la educación, cualquiera sea el carácter o la forma jurídica que tenga la entidad que imparte la enseñanza<sup>42</sup>.

Es importante mencionar que independiente de que la actividad de capacitación este exenta de I.V.A., al momento de percibir el ingreso por los servicios que haya prestado en el ejercicio de su función docente, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 52 y 55 del D.L. N° 825 de 1974 debe otorgar boletas o facturas exentas, según corresponda.

---

<sup>42</sup> Calidad de Hecho Gravado con Impuesto al Valor Agregado de los Ingresos percibidos por la Prestación de Servicios de Capacitación – Tratamiento Tributario de Franquicia. Oficio N° 2726, de 26.09.2007

## **ASPECTOS DE LA LEY DE LA RENTA DL. 824 DE 1974.**

- Situación de las multas que se dan por diversas situaciones en la Ley N° 20.123, entre las que podemos encontrar:

1. Artículo 183-I. Infracción cuando la Empresas de Servicios Transitorios está relacionada con la usuaria.

Se establece que las EST no pueden ser matrices, filiales, coligadas, relacionadas ni tener interés directo o indirecto, participación o relación societaria de ningún tipo, con empresas usuarias que contraten sus servicios. Ya que de ser así, se cursa una infracción que se sanciona con la cancelación en el Registro de EST y con una multa a la usuaria de 10 UTM por cada trabajador contratado.

2. Artículo 183 L, Instruye que todas las EST que no ajusten su constitución y funcionamiento a las normas establecidas en la Ley N° 20.123 serán sancionadas con multas a beneficio fiscal que van de 80 a 500 UTM.
3. Artículo 507 Inciso 1°. Establece una multa de 5 a 100 UTM por simular contratación de trabajadores a través de terceros. Esto es cuando en la práctica los trabajadores dependen directamente de la empresa que aparenta ser la usuaria y no de una tercera o están bajo la dependencia de la empresa que debiera ser la principal en los casos de subcontratación.

En este caso lo que debe hacer la empresa que esta simulando la subcontratación es asumir como propios los trabajadores y si los gastos corresponden al artículo 31 N° 6 serán aceptados al igual que cualquier empresa con sus trabajadores dependientes. Sin que se libere de la obligación de cancelar las multas correspondientes.

4. En el caso de la subcontratación, si los servicios prestados se realizan sin sujeción a los requisitos establecidos por ley o se limitan sólo a la intermediación de trabajadores a una faena, se entenderá que el empleador es el dueño de la obra, empresa o faena, situación que será sancionada por aplicación del artículo 507 (Ex – artículo 478).

Respecto de las multas en general se puede precisar según lo establecido en el Artículo 21 de la LIR y además de lo que establece el Oficio N° 5519 de 28.09.1976, donde aclara que todas las multas y sanciones que se den por incumplimiento de las obligaciones tributarias, serán consideradas como un gasto rechazado por no cumplir con los requisitos necesarios para ser aceptados, Los cuales son:

- a) Corresponder a gastos pagados o adeudados.
  - b) Estar respaldados o justificados con la documentación legal correspondiente.
  - c) Corresponder al período.
  - d) Gastos necesarios para generar la renta.
  - e) Ser del giro de la empresa.
- Cuando la empresa contratista incumple sus responsabilidades que tienen relación con las obligaciones laborales y previsionales de sus trabajadores, y se hayan agotado todos los medios de cobro, quien debe asumir la responsabilidad es la empresa principal, siempre y cuando no haya hecho efectivo el derecho de ser informado<sup>43</sup>. Por lo que la consulta es ¿Hay que dejar reflejada la responsabilidad de pagar estas obligaciones laborales?

---

<sup>43</sup> Responsabilidad subsidiaria, situación en la cual, puede retener al contratista, lo correspondiente a las obligaciones laborales y previsionales que afecten a los trabajadores. Artículo 183-C Ley N° 20.123.

A la fecha del balance debería reflejar el egreso, porque la empresa principal tuvo que hacer efectiva su responsabilidad de cumplir las obligaciones previsionales que debió corresponderle al contratista a favor de sus trabajadores. Sin embargo la empresa principal asumirá que este es un gasto necesario para producir la renta por estar dentro del artículo 31 N° 6 (sueldos y salarios). Esto también se cumple para el contratista cuando el subcontratista no efectúa el pago de las citadas partidas. En el caso que el contratista sigue trabajando para la empresa, después puede existir la posibilidad del reembolso. Frente a esta situación se vería como un ingreso en la fecha que se perciba.

Es importante mencionar que en los casos de construcción de edificaciones por un precio único prefijado, no proceden las responsabilidades tanto solidarias como subsidiarias cuando quien encargue la obra, es decir la empresa principal, sea una persona natural.

- Respecto de las retenciones que realiza la empresa principal, al contratista cuando es adoptada la responsabilidad subsidiaria para pagar las remuneraciones y otras obligaciones a los trabajadores de los contratistas.

En este caso la cantidad retenida, será de igual forma desembolsada al trabajador y solo habrá un cambio de dirección de las remuneraciones por lo que es un gasto necesario para producir la renta pero para el contratista. En el caso de la empresa principal no le significa ningún tipo de egreso, pues es solo un retenedor, por lo tanto no debería existir ninguna disminución en su balance. Lo mismo sucedería en el caso de los contratistas respecto de los trabajadores del subcontratista.

Todas estas retenciones efectuadas por la empresa principal pasan a formar parte de un pasivo, debido a que es una obligación pendiente que tiene con el contratista, que en el caso que éste no cumpla sus obligaciones laborales y previsionales deberá ella hacer efectivo el pago a estos trabajadores, con las

retenciones que tenga en su poder. Situación por la cual existiría una disminución en el pasivo.

- La empresa principal debe adoptar todas las medidas necesarias para proteger eficazmente la vida y salud de todos los trabajadores que laboran en su obra, empresa o faena, cualquiera sea su dependencia, según lo dispuesto en el artículo 66 bis de la ley N° 16.744.

El artículo antes mencionado establece que los empleadores que contraten o subcontraten con terceros la realización de una obra, faena o servicios propios de su giro, deben implementar un sistema de gestión de la seguridad y salud en el trabajo para todos los trabajadores involucrados, cualquiera que sea su dependencia, cuando en su conjunto agrupen a más de 50 trabajadores. Para la implementación de este sistema de gestión, la empresa principal debe confeccionar un reglamento especial para empresas contratistas y subcontratistas, a fin de garantizar a todos los trabajadores condiciones de higiene y seguridad adecuadas.

Adicionalmente le corresponde al mandante, velar por la constitución y funcionamiento de un Comité Paritario de Higiene y Seguridad y un Departamento de Prevención de Riesgos para las faenas. Los requisitos para la constitución y funcionamiento son determinados por el reglamento que dicta el Ministerio del Trabajo y Previsión Social.

Frente a esta situación se genera un gasto aceptado para la empresa principal desde el momento en que ellos adoptan emplear trabajadores por medio de terceros. Ahora serán aceptados siempre y cuando se cumplan todos los requisitos necesarios.

En el caso de las EST esta no será una situación obligada, puesto que los trabajadores suministrados donde deben tener todo lo necesario respecto del resguardo de su integridad física es en la empresa usuaria donde presten el o los servicios.

- Artículo 183 J. Toda EST debe constituir una garantía permanente a nombre de la Dirección del Trabajo, el monto es de 250 UF, que va aumentando en una UF por cada trabajador transitorio adicional contratado por sobre 100 trabajadores; 0,7 UF por cada trabajador transitorio contratado por sobre 150 trabajadores, y 0,3 UF por cada trabajador transitorio contratado por sobre 200.

El monto de la garantía se ajusta cada doce meses, considerando el número de trabajadores transitorios que se encuentren contratados en dicho momento. La garantía está destinada a responder, en primer término las obligaciones legales y contractuales de la empresa con sus trabajadores transitorios, devengadas con motivo de los servicios prestados por éstos en las empresas usuarias, y luego las multas que se le apliquen por infracción a las normas del Código del Trabajo.

Debe constituirse a través de una boleta de garantía, u otro instrumento de similar liquidez, a nombre de la Dirección del Trabajo y tener un plazo de vencimiento no inferior a 120 días, y será devuelta dentro de los 10 días siguientes a la presentación de la nueva boleta.

Las garantías siempre que se hagan efectivas y generen un desembolso van a corresponder a gastos aceptados, el requisito adicional es que estén destinadas a pagar las obligaciones laborales y contractuales de los trabajadores. Porque en el caso que se utilicen para pagar multas, no sería considerado aceptado.

- Artículo 183-AB.- La usuaria será subsidiariamente responsable de las obligaciones laborales y previsionales que afecten a las empresas de servicios transitorios a favor de los trabajadores de éstas.
- Artículo 183-AD.- Las Empresas de Servicios Transitorios están obligadas a capacitar al menos al 10% de los trabajadores cada año. Situación por la cual tienen derecho a utilizar como crédito, el correspondiente desembolso

dentro del periodo que se realiza, contra el Impuesto de Primera Categoría. Como fue especificado en el Capítulo de IV de Impuesto a la Renta.

- Las Empresas de Servicios Transitorios pueden realizar simultáneamente actividades de selección, capacitación y formación de trabajadores, así como otras actividades afines en el ámbito de los recursos humanos. Situación por la cual por todos los ingresos que perciban en la selección como formación y colocación de recursos humanos van a estar gravados con el Impuesto de Primera Categoría. Por estar conformadas estas actividades en el artículo 20 N° 3 de la LIR.

En el caso de la capacitación también están gravadas por el Impuesto de Primera Categoría por encontrarse estas actividades descritas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, en el texto que hace alusión a la renta obtenida por “...colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género...”.

## CASO PRÁCTICO DE SUBCONTRATACIÓN

La empresa contratista “Hormigón LTDA”, se dedica a las labores de albañilería y carpintería, tiene además la característica de ser empresa constructora.

El 01 de noviembre de 2008 se comprometió a prestar sus servicios para un nuevo proyecto habitacional ubicado en las afueras de la ciudad de Chillán a la empresa Constructora Emanuel. El proyecto consta de 75 casas habitación, que piensa llevar a cabo dentro de un periodo de tiempo de 6 meses. A contar de la fecha de contrato.

Situación por la cual firmó un contrato general de construcción por la modalidad de suma alzada, esto quiere decir obra vendida, que incluye tanto los materiales como la mano de obra.

Dentro de lo estipulado en el contrato se estableció el precio de los servicios que se especifican a continuación, por actividad:

- **Actividad de albañilería:** esto incluye todo lo relacionado con la preparación de mezcla, estuco, levantamiento de muro, con un precio de \$ 950.000 por casa.
- **Actividad de carpintería:** entre lo que se encuentra la postura de puertas, tabiques, cielos y todas las actividades en madera por un precio de \$ 750.000 por casa.

Por lo tanto el contrato se firmo por un precio total de \$ 127.500.000, neto en este valor se incluye tanto los materiales, mano de obra y los gastos de tipo general.

La forma de pago se realiza de forma mensual y es por medio de los estados de avances, que se van evaluando mensualmente.

Cuenta con alrededor de 20 personas para efectuar esta obra, con un sueldo fijo de \$170.000 imponible.

El contratista ha tenido desembolsos por gasto de tipo general debidamente justificados los cuales ascienden a una suma de \$1.500.000

### **Detalle de las compras**

Detalle de las compras mes de noviembre	\$17.250.000
Detalle de compras mes de diciembre	\$26.250.000
Detalle de compras mes de enero	\$23.318.750
Detalle de compras mes de febrero	\$ 9.900.000

### **DECLARACIÓN I.V.A.**

#### **Cálculo del impuesto mes de Noviembre**

Ventas	lleva el 20%	\$25.500.000	4.845.000
Compras		17.250.000	3.277.500

UTM DICIEMBRE 37.652

### **Débito**

Como se estudió en los capítulos anteriores los contratos generales como los de instalaciones están gravados con I.V.A., según el artículo 8 letra e). Por lo tanto se debe establecer cuanta es la cantidad a declarar, y eso corresponde al porcentaje de avance que se lleve de la obra, en este caso la empresa contratista a realizado un 20% de la obra total, situación por la cual percibe ese porcentaje de ingresos durante este periodo.

$[127.500.000 * 0.2]$  → **Neto Noviembre.**  
 ⇒ 25.500.000

$25.500.000 * 19\% = 4.845.000$  → **I.V.A. de la operación.**

**Línea 4 cód. 502**

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L.825/74		Cantidad de documentos		Monto Neto		
DEBITOS y VENTAS	1	No Genera Débitos	Exportaciones	585		20		
	2		Ventas y/o Servicios prestados Internos Exentos, o No Gravados	586		142	-	
	3		Facturas de Compra recibidas con retención total (contribuyentes retenidos)	515		587		
					Cantidad de documentos		Débitos	
	4	Genera Débito	Facturas emitidas	503	4	502	4.845.000	+
	5		Boletas	110		111		+
	6		Notas de Débito emitidas	512		513		+
	7		Notas de Crédito emitidas por facturas	509		510		-
	8		Notas de crédito emitidas por vales de maquina autorizadas por el Servicio	708		709		-
	9		Facturas de Compra recibidas con retención parcial (contribuyentes retenidos)	516		517		+
	10		Liquidaciones de Facturas	500		501		+
	11		Adiciones al Débito Fiscal del mes, originadas en devoluciones excesivas registradas en otros períodos, Art.27 bis			154		+
	12		Restitución Adicional proporción de operaciones exentas y/ o no gravadas, Art.27 bis, inc.2° (Ley 19.738/01)			518		+
13		<b>TOTAL DEBITOS</b>			<b>538</b>	<b>4.845.000</b>	<b>=</b>	

**Créditos**

Los contratistas como todos los contribuyentes tienen derecho hacer uso del impuesto que deben pagar por concepto de las compras que se relacionen con el giro o su actividad principal, por lo tanto corresponde a la cantidad de:

$17.250.000 * 19\% = 3.277.500$  → **I.V.A. Crédito operación.**

**Línea 18 cód. 520**

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L.825/74		Con Derecho a Crédito		Sin Derecho a Crédito				
CREDITOS Y COMPRAS	14	IVA por documentos electrónicos recibidos			511		514			
					Cantidad de documentos		Monto Neto			
	15		Internas afectas		564		521			
	16	Importaciones		566		560				
	17	Internas exentas, o no gravadas		584		562				
				Cantidad de documentos		Créditos, Recuperación y				
	18	Compras y/o Servicios Utilizados	Sin Derecho a Crédito Fiscal	Facturas recibidas del giro y Facturas de compra emitidas		519		520	3.277.500	+
	19			Facturas activo fijo		524		525		+
	20			Notas de Crédito recibidas		527		528		-
	21			Notas de Débito recibidas		531		532		+
	22			Formulario de pago de importaciones del giro		534		535		+
	23			Formulario de pago de importaciones de activo fijo		536		553		+
	24			Remanente Crédito Fiscal mes anterior				504		
	25	Devolución Solicitud Art. 36 (Exportadores)				593			-	
	26	Devolución Solicitud Art. 27 bis (Activo fijo)				594			-	
	27	Certificado Imputación Art. 27 bis (Activo fijo)				592			-	
	28	Devolución Solicitud Art. 3° (Cambio de Sujeto)				539			-	
	29	Monto Reintegrado por Devolución Indevida de Crédito Fiscal D.S. 348 (Exportadores)				164			+	
	30	Recuperación de Impuesto Específico al Petróleo Diesel (Art. 6° Ley 18.502/86 y Art. 1° y 3° D.S. N° 311/86)				127			+	
	31	Recuperación Impuesto Específico Petróleo Diesel soportado, Transportistas de Carga (Art. 2° Ley N°19.764/01)				544			+	
	32	Crédito del Art.11° Ley 18.211 (correspondiente a Zona Franca de Extensión)				523			+	
	33	TOTAL CREDITOS				537		3.277.500	=	

				Impuesto Determinado			
34	Remanente de crédito fiscal para el período siguiente	77		IVA determinado	89	1.567.500	+

### Determinación de los PPM

25.500.000 → Total ingresos mes de diciembre.

$25.500.000 * 1.5\% = 382.500$  → P.P.M. mes de diciembre.

Línea 43

Impuesto a la Renta D.L. 824/74	RETENCIONES	35	Retención Impuesto Primera Categoría por rentas de capitales mobiliarios del Art.20 N°2, según Art.73 LIR				50			+
		36	Retención Impuesto Único a los Trabajadores, según Art. 74 N° 1 LIR				48			+
		37	Retención de Impuesto con tasa de 10% sobre las rentas del Art. 42 N°2, según Art. 74 N°2 LIR				151			+
		38	Retención de Impuesto con tasa del 10% ó 20% sobre las rentas del Art. 48, según Art. 74 N° 3 LIR				153			+
		39	Retención a Suplementeros, según Art. 74 N° 5 (tasa 0,5%) LIR				54			+
		40	Retención por compra de productos mineros, según Art. 74 N° 6 LIR				56			+
	41	Retención sobre cantidades pagadas en cumplimiento de Seguros Dotales del Art.17 N°3 (tasa 15%)				588			+	
	42	Retención sobre retiros de Ahorro Previsional Voluntario del Art.42 bis LIR (tasa 15%)				589			+	
			Monto Pérdida Art	Base Imponible	Tasa	Crédito	PPM Neto Determinado			
	43	1a Categoría Art. 84, a)	30	563	25.500.000	115	1,5%	68	382.500	+
	44	Mineros, Art.84, a)	565	120		542		122	123	+
	45	Explot Minero, Art.84 h)	700	701		702		711	703	
46	2a Categoría Art. 84, b) (tasa 10%)							152	+	
47	Taller artesanal Art.84, c) (tasa de 1,5% o 3%)							70	+	
48	Transportistas acogidos a Renta Presunta, Art 84, e) y f) (tasa de 0,3%)							66	+	
49	SUBTOTAL IMPTO. DETERMINADO ANVERSO (Suma de las líneas 34 a 48, columna Impto y/o PPM determ.)						595	1.950.000	=	

**Crédito especial Empresas constructoras.**

Esta empresa por tener la característica de ser empresa constructora tiene derecho a deducir de su débito fiscal el 65%, cuando se trate de contratos generales de construcción, como se da en este caso, el cálculo sería el siguiente.

$4.845.000 * 0.65 = 3.149.250 \rightarrow$  **Crédito al que tiene derecho.**

Especiales	89	Imput. Pago pte.agua	704		Remanente anterior	705		Total a imputar	706		-
	90	Cotiz.Adic. Ley 18.566/86	160		Remanente mes anterior	161		Total Cotización mes	570		-
	91	Créd.Especial Emp. Const	126	3.149.250	Remanente mes anterior	128		Total Crédito mes	571	3.149.250	-
	92	Recup. de Peajes Trans Pas	572		Remanente mes anterior	568		Total Crédito mes	590		-

Realice la operación aritmética de las líneas 49 a 92 (columna Impuesto Determinado). Registre el valor resultante en el código 547 (línea 93), si es negativo, anóteló entre parentesis.

93	Total Determinado							547	(1.199.250)	=
----	-------------------	--	--	--	--	--	--	-----	-------------	---

94	Remanente periodo siguiente patente aguas	707	
95	Remanente Cotización Adicional Ley 18.566/86	73	
96	Remanente Crédito Especial Empresas Constr.	130	1.199.250
97	Remanente Recuperación de Peajes	591	

Si código 547 es positivo, trasládalo al anverso (código 91, línea 98), en caso contrario regístrelo en los códigos de remanente (línea 94 a 97) teniendo presente las instrucciones.

Como se puede ver quedo un remanente por concepto del crédito especial del artículo 21 del DL 910, que como todos los remanentes, según lo establece el artículo 27 del DL 825, se debe reajustar según la variación UTM, correspondiente al mes que se declara el impuesto.

$1.199.250 / 37.652 = 31.85UTM \rightarrow$  **Remanente mes siguiente.**

**Declaración I.V.A. mes de diciembre.**

Ventas	lleva 40%	\$25.500.000	4.845.000
Compras		26.250.000	4.987.500

UTM estimada 37.958

**Débitos**

[127.500.000 \* 0.2] → **Neto Noviembre.**  
⇒ 25.500.000

25.500.000 \* 19% = 4.845.000 → **I.V.A. de la operación.**

**Línea 4 cód. 502**

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L.825/74	Cantidad de documentos	Monto Neto		
DEBITOS y VENTAS	1	Exportaciones	585	20		
	2	Ventas y/o Servicios prestados Internos Exentos, o No Gravados	586	142	-	
	3	Facturas de Compra recibidas con retención total (contribuyentes retenidos)	515	587		
				Cantidad de documentos	Débitos	
	4	Facturas emitidas	503	4	502	4.845.000 +
	5	Boletas	110		111	+
	6	Notas de Débito emitidas	512		513	+
	7	Notas de Crédito emitidas por facturas	509		510	-
	8	Notas de crédito emitidas por vales de maquina autorizadas por el Servicio	708		709	-
	9	Facturas de Compra recibidas con retención parcial (contribuyentes retenidos)	516		517	+
	10	Liquidaciones de Facturas	500		501	+
	11	Adiciones al Débito Fiscal del mes, originadas en devoluciones excesivas registradas en otros periodos, Art.27 bis			154	+
	12	Restitución Adicional proporción de operaciones exentas y/ o no gravadas, Art.27 bis, inc.2° (Ley 19.738/01)			518	+
13	<b>TOTAL DEBITOS</b>			<b>538</b>	<b>4.845.000 =</b>	

**Créditos**

26.250.000 \* 19% = 4.987.500 → **I.V.A. Crédito operación.**

**Línea 18 cód. 520**

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L.825/74	Con Derecho a Crédito		Sin Derecho a Crédito	
CREDITOS Y COMPRAS	14	IVA por documentos electrónicos recibidos	511		514	
			Cantidad de documentos		Monto Neto	
	15	Internas afectas	564		521	
	16	Importaciones	566		560	
	17	Internas exentas, o no gravadas	584		562	
			Cantidad de documentos		Créditos, Recuperación y	
	18	Facturas recibidas del giro y Facturas de compra emitidas	519		520	4.987.500 +
	19	Facturas activo fijo	524		525	+
	20	Notas de Crédito recibidas	527		528	-
	21	Notas de Débito recibidas	531		532	+
	22	Formulario de pago de importaciones del giro	534		535	+
	23	Formulario de pago de importaciones de activo fijo	536		553	+
	24	Remanente Crédito Fiscal mes anterior			504	+
	25	Devolución Solicitud Art. 36 (Exportadores)			593	-
	26	Devolución Solicitud Art. 27 bis (Activo fijo)			594	-
	27	Certificado Imputación Art. 27 bis (Activo fijo)			592	-
	28	Devolución Solicitud Art. 3° (Cambio de Sujeto)			539	-
	29	Monto Reintegrado por Devolución Indevida de Crédito Fiscal D.S. 348 (Exportadores)			164	+
	30	Recuperación de Impuesto Especifico al Petróleo Diesel (Art. 6° Ley 18.502/86 y Art. 1° y 3° D.S. N° 311/86)			127	+
	31	Recuperación Impuesto Especifico Petróleo Diesel soportado, Transportistas de Carga (Art. 2° Ley N°19.764/01)			544	+
	32	Crédito del Art.11° Ley 18.211 (correspondiente a Zona Franca de Extensión)			523	+
	33	TOTAL CREDITOS			537	4.987.500 =

				Impuesto Determinado	
34	Remanente de crédito fiscal para el período siguiente	77	142.500	IVA determinado	89 +

**P.P.M.**

25.500.000 → Total ingresos mes de diciembre.

25.500.000 \* 1.5% = 382.500 → P.P.M. mes de diciembre.

Línea 43

Impuesto a la Renta D.L. 824/74	RETENCIONES	35	Retención Impuesto Primera Categoría por rentas de capitales mobiliarios del Art.20 N°2, según Art.73 LIR				50		+		
		36	Retención Impuesto Único a los Trabajadores, según Art. 74 N° 1 LIR				48		+		
		37	Retención de Impuesto con tasa de 10% sobre las rentas del Art. 42 N°2, según Art. 74 N°2 LIR				151		+		
		38	Retención de Impuesto con tasa del 10% ó 20% sobre las rentas del Art. 48, según Art. 74 N° 3 LIR				153		+		
		39	Retención a Suplementeros, según Art. 74 N° 5 (tasa 0,5%) LIR				54		+		
		40	Retención por compra de productos mineros, según Art. 74 N° 6 LIR				56		+		
		41	Retención sobre cantidades pagadas en cumplimiento de Seguros Dotales del Art.17 N°3 (tasa 15%)				588		+		
		42	Retención sobre retiros de Ahorro Previsional Voluntario del Art.42 bis LIR (tasa 15%)				589		+		
				Monto Pérdida Art	Base Imponible	Tasa	Crédito	PPM Neto Determinado			
		43	1a Categoría Art. 84, a)	30	563	25.500.000	115	1,5%	68	62	382.500 +
		44	Mineros, Art.84, a)	565	120		542		122	123	+
		45	Explot Minero, Art.84 h)	700	701		702		711	703	
46	2a Categoría Art. 84, b) (tasa 10%)							152	+		
47	Taller artesanal Art.84, c) (tasa de 1,5% o 3%)							70	+		
48	Transportistas acogidos a Renta Presunta, Art 84, e) y f) (tasa de 0,3%)							66	+		
49	SUBTOTAL IMPTO. DETERMINADO ANVERSO (Suma de las líneas 34 a 48, columna Impto y/o PPM determ.)						595		382.500 =		

**Crédito especial y el respectivo resultado del impuesto.**

Como se menciona anteriormente puede hacer uso del crédito, ahora como en el mes anterior la empresa no ocupó todo el crédito, quedó como remanente que será utilizado en este mes.

$4.845.000 * 0.65 = 3.149.250 \rightarrow$  **Crédito del al que tiene derecho.**

$31.85UTM * 37.958 = 1.208.962 \rightarrow$  **Remanente mes anterior.**

Especiales	89	Imput. Pago pte.agua	704		Remanente anterior	705		Total a imputar	706		-
	90	Cotiz.Adic. Ley 18.566/86	160		Remanente mes anterior	161		Total Cotización mes	570		-
	91	Créd.Especial Emp. Const	126	3.149.250	Remanente mes anterior	128	1.208.962	Total Crédito mes	571	4.358.212	-
	92	Recup. de Peajes Trans Pas	572		Remanente mes anterior	568		Total Crédito mes	590		-

Realice la operación aritmética de las líneas 49 a 92 (columna Impuesto Determinado). Registre el valor resultante en el código 547 (línea 93), si es negativo, anóteló entre parentesis.

93	Total Determinado								547	(3.975.712)	=
----	-------------------	--	--	--	--	--	--	--	-----	-------------	---

94	Remanente período siguiente patente aguas	707									
95	Remanente Cotización Adicional Ley 18.566/86	73									
96	Remanente Crédito Especial Empresas Constr.	130		3.975.712							
97	Remanente Recuperación de Peajes	591									

Si código 547 es positivo, trasládalo al anverso (código 91, línea 98), en caso contrario regístrelo en los códigos de remanente (línea 94 a 97) teniendo presente las instrucciones.

Como se puede apreciar la empresa en el mes de diciembre tampoco canceló impuesto, debido a que cancela con el crédito especial los PPM, y aun así continúa existiendo remanente y como se está finalizando el año, este crédito se transforma en PPM, constituyendo una rebaja al Impuesto de Primera Categoría.

## Determinación Impuesto Renta

### Ingresos.

Ingresos provenientes del contrato general de construcción por suma alzada. Según el artículo 29 de la LIR. Corresponde al 40% del avance de la obra.  
 $127.500.000 \cdot 0.4$

51.000.000 Ingresos artículo 29

### Costos.

Costos directos incurridos, según el artículo N° 30 de la LIR, correspondiente a la materia prima, materiales y todo lo esencial para la elaboración de la obra.

43.500.000 Según el artículo 30

### Gastos desembolsados.

- *Sueldos pagados al personal de la empresa:* Estos son gastos aceptados por la Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 31 N° 6 por lo que deben ser deducidos de los ingresos para definir la RLI.

6.800.000 Artículo 31

- *Gastos generales del giro:* También son gastos aceptados por cumplir las condiciones básicas para serlo como estar debidamente respaldado, ser del giro, etcétera.

1.500.000 Artículo 31

**P.P.M.:** corresponde a los PPM pagados durante el mes de noviembre y diciembre y el crédito especial del Art. 21 DL 910, que se transforma en PPM.

$382.500 + 382.500 + 3.975.712 = 4.740.712$ . <b>Línea 47 Cód. 36</b>
---

Como se puede apreciar se produce una pérdida en esta empresa, debido a que los ingresos que ha percibido son inferiores a los desembolsos que ha tenido que efectuar durante este periodo. Situación por la cual se experimenta una pérdida de \$ 800.000.

**Confección Formularios 22 Líneas pertinentes.**

33	IMPUESTOS			BASE IMPONIBLE		REBAJAS AL IMPTO	31			
34	Primera Categoría sobre rentas efectivas		18	PÉRDIDA	19		20		+	
47	Pagos Provisionales						36	4.740.712	-	
48	Créd. por Gastos de Capacit.	82	0	Créd. por Fondos Mutuos con derecho a devolución	768		769		-	
54	<b>RESULTADO LIQUIDACION ANUAL IMPUESTO RENTA</b> (Si el resultado es negativo, anótelos entre paréntesis)							305	(4.740.712)	=

ROL UNICO TRIBUTARIO	01	Apellido Paterno o Razón social	Apellido Materno	05	Nombres
03	77.172.350-9	Hormigón Ltda.			

55	SALDO A FAVOR	85	(4.740.712)	+	IMPTO A	Impuesto Adeudado	90		+
56	Menos Saldo puesto a disp.socios (E	86		-		Reajuste Art.72, línea 58	39		+
<b>DEVOLUCION SOLICITADA</b>						<b>TOTAL A PAGAR (LINEAS 5</b>	91		=
57	Monto	87	(4.740.712)	=	<b>RECARGOS POR DECLARACION FUERA DE PLAZO</b>				
<b>ICITO DEPOS.REMANENTE EN CTA. CTE. O DE AHORRO BANCA</b>					Recargos por	Mas: Reajustes declaración fuera	92		+
301	Nombre Institución Bancaria	306	Número de cuenta	Mas: Intereses y multas declaraci		93		+	
	BANCO ESTADO		52164959275	<b>TOTAL A PAGAR (LINEAS 5</b>		94		=	

### **ANÁLISIS RESPECTO DEL I.V.A.**

Con se puede apreciar esta es un empresa contratista que está conformada como tal pero a la vez tiene la característica de ser una constructora situación por la cual se experimentan situaciones especiales tales como:

- No opera el cambio de sujeto del impuesto, debido a que es una empresa constructora y además se trata de un contrato general de construcción y no de alguna instalación o confección de especialidades. Eso por un lado y en el caso que su hubiese tratado de uno de ellos tampoco operaria, debido a que es una empresa constructora, incluso ella pasa a ser agente retenedor.
- En lo que respecta al crédito especial del 65% del artículo 21 del DL 910, opera puesto que en primer lugar se trata de una empresa constructora y está efectuando un contrato general de construcción para casas habitación por lo tanto puede hacer uso del crédito correspondiente por completo. Como se puede ver queda un considerable remanente que podrá ser usado como PPM en la correspondiente declaración del Impuesto Renta.

### **ANÁLISIS RESPECTO IMPUESTO RENTA**

En lo que respecta a los ingresos brutos se debe establecer lo que menciona el artículo 29 de la LIR “En los contratos de construcción por suma alzada el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo”. Por lo tanto lo que debe considerarse es el ingreso percibido a la fecha, y como esto se ve por estado de avance, y en este caso es del 40%.

La misma situación se da en el caso de los costos que establece del artículo 30 de la LIR “Tratándose de contratos de construcción por suma alzada, el costo directo deberá deducirse en el ejercicio en que se presente cada cobro”. Esto demuestra que debe rebajarse de los ingresos la cantidad de costos que se hayan desembolsado hasta la fecha.

Como se puede ver este tipo de empresas no tienen mayor complejidad a la hora de determinar el impuesto, pero si es necesario llevar un orden en el avance de la obra, porque en el fondo de eso va a depender tanto la declaración de I.V.A. como la declaración del Impuesto Renta.

## **CASO PRÁCTICO EMPRESA DE SERVICIOS TRANSITORIOS**

La Empresa de Servicios Transitorios “Los alerces EST Ltda.” Inicio actividades en el mes de diciembre del año 2007, por tal motivo en cumplimiento a unos de los requisitos impuestos por ley debió constituir la garantía a nombre de la dirección del trabajo con vencimiento el 15 de junio de 2008. La empresa tiene 50 trabajadores transitorios contratados a esta fecha.

Durante el mes de diciembre celebra múltiples contratos de puesta a disposición de trabajadores de servicios transitorios todos terminando el 2008, por una suma total de \$12.500.000 netos pagaderos por política de la empresa la mitad al inicio del servicio y lo que falta cuando se termine el contrato de suministro.

La EST por contar con estos trabajadores deben cancelar por concepto de sueldos mensuales la suma de \$160.000 imponible, por otra parte la empresa incurre en gastos de publicidad y marketing para darse a conocer los que ascienden a \$160.000 neto.

Por otro lado la empresa realiza otras actividades de las que la ley considera a fines con el giro principal o similares como lo es la selección o

colocación de recursos humanos por lo cuales obtiene ingresos de \$500.000 cancelados en el mismo mes de diciembre los que consistían en buscar a dos secretarías para la empresa ABC y que cumplieran determinados requisitos.

El 15 de diciembre la empresa capacita al 10% sus trabajadores para dar cumplimiento inmediato a este requerimiento legal y así contar desde el comienzo con sus trabajadores perfeccionados. La actividad es desarrollada en una OTEC con código autorizado por SENCE 10409685 y tiene una duración de 20 horas por un monto de \$450.000 ya pagados efectivamente al momento de iniciar el curso.

Como parte del inicio la empresa debe recurrir en gastos varios del giro con facturas por un monto \$450.000.

## DESARROLLO DEL CASO

### La empresa constituye la garantía.

Para poder resolver esta situación es necesario tener presente lo establecido en el artículo 183-J el cual establece como debe ser realizado el procedimiento.

Así en primer lugar es necesario establecer el número de trabajadores que laboran en la empresa para ver si tienen algún sobrecargo en la garantía base.

Los tramos son los siguientes:

Número de trabajadores.	UF por trabajador que debe agregar.
Desde 0 a 100	250 UF
Desde 101 a 150	1 UF
Desde 151 a 200	0.7 UF
Sobre 200	0.3 UF

Por lo tanto la empresa al contar con 50 trabajadores contratados en el momento de definir la garantía esta se constituirá por lo mínimo que son 250 U.F. dando así cumplimiento a la obligación establecida por ley.

## **DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

### **Débito fiscal.**

Durante el mes de diciembre la empresa obtuvo ingresos de las siguientes actividades:

Por puesta a disposición de trabajadores: Los ingresos por estas actividades están dentro de las actividades consideradas de comercio del N° 3 del artículo 20 de la Ley de la Renta por lo que es un servicio afecto a I.V.A.

Como la mitad está cancelada las respectivas facturas se emite en este mes por lo cancelado en este momento, obteniendo ingresos por la mitad de los contratos acordados.

$$\frac{12.500.000}{2} = 6.250.000 \rightarrow \text{Neto diciembre.}$$

$$6.250.000 * 19\% = 1.187.500 \rightarrow \text{I.V.A. de la operación.}$$

Línea 4 cód. 502

Por actividades de colocación y selección de personal: Estas actividades también son consideradas mercantiles por estar dentro de las del N° 7 del artículo 3° del Código de Comercio y por lo tanto dentro del artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta debiendo devengarse y pagarse el correspondiente impuesto por servicios prestados.

$$500.000 * 19\% = 95.000 \rightarrow \text{I.V.A.}$$

Línea 4 cód. 502

**Débitos declarados en el formulario 29.**

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L.825/74	Cantidad de documentos	Monto Neto		
DEBITOS y VENTAS	1	Exportaciones	585	20		
	2	Ventas y/o Servicios prestados Internos Exentos, o No Gravados	586	142	-	
	3	Facturas de Compra recibidas con retención total (contribuyentes retenidos)	515	587		
				Cantidad de documentos	Débitos	
	4	Facturas emitidas	503	4	502	1.282.500 +
	5	Boletas	110		111	+
	6	Notas de Débito emitidas	512		513	+
	7	Notas de Crédito emitidas por facturas	509		510	-
	8	Notas de crédito emitidas por vales de maquina autorizadas por el Servicio	708		709	-
	9	Facturas de Compra recibidas con retención parcial (contribuyentes retenidos)	516		517	+
	10	Liquidaciones de Facturas	500		501	+
	11	Adiciones al Débito Fiscal del mes, originadas en devoluciones excesivas registradas en otros períodos, Art.27 bis			154	+
	12	Restitución Adicional proporción de operaciones exentas y/ o no gravadas, Art.27 bis, inc.2° (Ley 19.738/01)			518	+
13	TOTAL DEBITOS			538	1.282.500 =	

**Crédito fiscal**

Se cancelaron gastos de publicidad por un valor neto de \$160.000 por lo que el I.V.A. crédito asociado a la operación es:

$$160.000 * 19\% = 30.400 \rightarrow \text{I.V.A. Crédito de la operación.}$$

Línea 18 cód. 520

**Cancelaron los montos por capacitación del personal.**

Para efectos de este impuesto no es relevante ya que esta actividad goza de la exención del artículo 13 N° 4 de la Ley del I.V.A. que libera del impuesto los ingresos por enseñanza provenientes de establecimiento que tengan esta actividad. Ahora desde el punto de vista de renta el gasto se puede utilizar como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, en la medida que cumpla con los requisitos.

Gastos generales incurridos para el giro de la empresa: Están respaldados con factura lo que permite sean aceptados como crédito en el respectivo mes.

$$450.000 * 19\% = 85.500 \rightarrow \text{I.V.A. Crédito de la operación.}$$

Línea 18 cód. 520

**Crédito declarado en formulario 29**

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L.825/74		Con Derecho a Crédito		Sin Derecho a Crédito		
CREDITOS Y COMPRAS	14	IVA por documentos electrónicos recibidos		511		514		
				Cantidad de documentos		Monto Neto		
	15	Sin Derecho a Crédito Fiscal	Internas afectas	564		521		
	16		Importaciones	566		560		
	17		Internas exentas, o no gravadas	584		562		
				Cantidad de documentos		Créditos, Recuperación y		
	18	Con derecho a Crédito Fiscal	Internas	Facturas recibidas del giro y Facturas de compra emitidas	519		520	115.800 +
	19			Facturas activo fijo	524		525	+
	20			Notas de Crédito recibidas	527		528	-
	21			Notas de Débito recibidas	531		532	+
	22			Formulario de pago de importaciones del giro	534		535	+
	23			Formulario de pago de importaciones de activo fijo	536		553	+
	24	Remanente Crédito Fiscal mes anterior				504	+	
	25	Devolución Solicitud Art. 36 (Exportadores)				593	-	
	26	Devolución Solicitud Art. 27 bis (Activo fijo)				594	-	
	27	Certificado Imputación Art. 27 bis (Activo fijo)				592	-	
	28	Devolución Solicitud Art. 3° (Cambio de Sujeto)				539	-	
	29	Monto Reintegrado por Devolución Indebida de Crédito Fiscal D.S. 348 (Exportadores)				164	+	
	30	Recuperación de Impuesto Específico al Petróleo Diesel (Art. 6° Ley 18.502/86 y Art. 1° y 3° D.S. N° 311/86)				127	+	
	31	Recuperación Impuesto Específico Petróleo Diesel soportado, Transportistas de Carga (Art. 2° Ley N°19.764/01)				544	+	
	32	Crédito del Art.11° Ley 18.211 (correspondiente a Zona Franca de Extensión)				523	+	
	33	TOTAL CREDITOS				537	115.800 =	

			Impuesto Determinado		
34	Remanente de crédito fiscal para el período siguiente	77	IVA determinado	89	1.166.700 +

**Determinación de P.P.M.**

Esta empresa por desarrollar actividades pertenecientes al artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta queda considerada dentro de las empresas que se mencionan en el Art. 84 de la Ley de la Renta y por estar iniciándose deberá declarar como pago provisional mensual el 1% de sus ingresos.

$$6.250.000 + 500.000 = 6.750.000 \rightarrow \text{Total ingresos mes de diciembre.}$$

$$6.750.000 * 1\% = 67.500 \rightarrow \text{P.P.M. mes de diciembre.}$$

Línea 43

35	RETENCIONES	Retención Impuesto Primera Categoría por rentas de capitales mobiliarios del Art.20 N°2, según Art.73 LIR	50								+	
36		Retención Impuesto Único a los Trabajadores, según Art. 74 N° 1 LIR	48								+	
37		Retención de Impuesto con tasa de 10% sobre las rentas del Art. 42 N°2, según Art. 74 N°2 LIR	151								+	
38		Retención de Impuesto con tasa del 10% ó 20% sobre las rentas del Art. 48, según Art. 74 N° 3 LIR	153								+	
39		Retención a Suplementeros, según Art. 74 N° 5 (tasa 0,5%) LIR	54								+	
40		Retención por compra de productos mineros, según Art. 74 N° 6 LIR	56								+	
41		Retención sobre cantidades pagadas en cumplimiento de Seguros Dotales del Art.17 N°3 (tasa 15%)	588								+	
42		Retención sobre retiros de Ahorro Previsional Voluntario del Art.42 bis LIR (tasa 15%)	589								+	
				Monto Pérdida Art	Base Imponible	Tasa		Crédito		PPM Neto Determinado		
43	PPM	1a Categoría Art. 84, a)	30	563	6.750.000	115	1%	68		62	67.500	+
44		Mineros, Art.84, a)	565	120		542		122		123		+
45		Explot Minero, Art.84 h)	700	701		702		711		703		+
46		2a Categoría Art. 84, b) (tasa 10%)								152		+
47		Taller artesanal Art.84, c) (tasa de 1,5% o 3%)								70		+
48		Transportistas acogidos a Renta Presunta, Art 84, e) y f) (tasa de 0,3%)								66		+

### Total a pagar en el mes de diciembre.

49	SUBTOTAL IMPTO. DETERMINADO ANVERSO (Suma de las líneas 34 a 48, columna Impto y/o PPM determ.)	595	1.234.200	=
98	DECLARO bajo juramento que los datos contenidos en esta expresión fiel de la verdad, por lo que asumo la responsabilidad	91	1.234.200	=
99	Más IPC	92		+
100	Más Intereses y multas	93		+
101	TOTAL A PAGAR CON RECARGO	94	1.234.200	=

### DETERMINACIÓN IMPUESTO RENTA

#### Ingresos.

*Por puesta a disposición de trabajadores:* Estos ingresos son de actividades del 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta por lo que son afectos a impuesto de 1° categoría no gozando de ninguna exención.

6.250.000 **Ingresos artículo 29**

*Selección o colocación de trabajadores:* Este también es un ingreso de las actividades del artículo 20 de la LIR por lo que está afecto a impuesto de 1° categoría y por tanto debe considerarse dentro de la RLI.

500.000 **Ingresos artículo 29**

## Egresos.

*Constitución de la garantía a nombre de la Dirección del Trabajo:* Solo se considerará como gasto aceptado cuando se haga efectiva la garantía por parte de la Dirección del Trabajo. Por lo que a la fecha esta erogación forma parte de las cuentas patrimoniales.

*Sueldos pagados al personal de la empresa:* Estos son gastos aceptados por la Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 31 N° 6 por lo que deben ser deducidos de los ingresos para definir la RLI.

8.000.000 **Artículo 31 N° 6**

*Gastos de publicidad y marketing:* Estos gastos también son aceptados por estar considerados dentro del Art. 31 N° 10 de la LIR. Por lo que disminuyen los ingresos del periodo.

160.000 **Artículo 31 N° 10**

*Gasto de capacitación:* Se utiliza como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría por lo que no es un gasto aceptado en este caso, lo que quedara como remanente se devolverá como un saldo de PPM al contribuyente.<sup>44</sup> Ahora lo que no se puede imputar como crédito por el gasto ser superior a los topes que se autorizan como tal se podrán considerar como gasto necesario para producir la renta.<sup>45</sup>

450.000 – 400.000 = 50.000 **Artículo 31 N° 10**

---

<sup>44</sup> <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1999/circu19.htm> [27.12.2008]

<sup>45</sup> [http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/renta/001\\_002\\_1230.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_1230.htm) [15.12.2008]

*Gastos generales del giro:* También son gastos aceptados por cumplir las condiciones básicas para serlo como estar debidamente respaldado, ser del giro, etc.

450.000 Artículo 31 N° 10

## Rebajas al impuesto

### Crédito por capacitación.

Como la empresa tiene actividades afectas a 1° categoría, la capacitación la realizó en un centro debidamente habilitado, entre otros, corresponde ocupar el crédito por capacitación el cual pasaremos a evaluar sus topes para determinar el monto.

Monto remuneraciones imponibles anuales de la empresa.

$$\frac{8.000.000}{34.222} = 233.77 \text{ U.T.M.}$$

Por tanto la empresa por tener un monto de remuneraciones imponibles pagadas superior a 45 UTM podrá rebajar hasta el 1% de las remuneraciones canceladas o hasta 9 UTM si el 1% fuere menor a dicha cantidad.

Además como el sueldo del personal no pasa de las 25 UTM por cada uno, se puede ocupar el valor de la hora SENCE completo es decir \$ 4.000.

Monto máximo del crédito a utilizar.

$$20\text{horas} * \$4.000 * 5\text{trabajadores} = \$400.000 \text{ Línea 48 Cód. 82}$$

Por lo que 50.000 constituye gasto aceptado por ser lo realmente desembolsado \$450.000 y ocupados como crédito \$400.000.

**P.P.M.**

La empresa en el mes de diciembre a declarado P.P.M. por lo que deben rebajar el impuesto según la L.I.R.

67.500 Línea 47 Cód. 36

Por tanto la empresa “Los Alerces Ltda.” tiene como resultado tributario el año 2008 \$1.910.000 de pérdida. Situación por la cual no pagaría Impuesto de Primera Categoría, pero si puede optar por pedir devolución por el crédito de capacitación como así también por lo PPM que haya pagado durante el año.

**Confección Formularios 22 Líneas pertinentes.**

33	IMPUESTOS			BASE IMPONIBLE		REBAJAS AL IMPTO	31		
34	Primera Categoría sobre rentas efectivas		18	PÉRDIDA	19		20		+
47	Pagos Provisionales						36	67.500	-
48	Créd. por Gastos de Capacit.	82	400.000	Créd. por Fondos Mutuos con derecho a devolución	768		769	400.000	-
54	RESULTADO LIQUIDACION ANUAL IMPUESTO RENTA (Si el resultado es negativo, anótelo entre paréntesis)						305	(467.500)	=

ROL UNICO TRIBUTARIO	01	Apellido Paterno o Razón social	Apellido Materno	05	Nombres
03	79.000.123-3	Los Alerces Ltda.			

55	SALDO A FAVOR	85	(467.500)	+	IMPPTO A	Impuesto Adeudado	90		+	
56	Menos Saldo puesto a disp.socios (R	86		-		Reajuste Art.72, línea 58	0	39		+
DEVOLUCION SOLICITADA						TOTAL A PAGAR (LINEAS 57	91		=	
57	Monto	87	(467.500)	=	RECARGOS POR DECLARACION FUERA DE PLAZO					
ICITO DEPOS.REMANENTE EN CTA. CTE. O DE AHORRO BANCA					Recargos por	Mas: Reajustes declaración fuera d	92		+	
301	Nombre Institución Bancaria	306	Número de cuenta	Mas: Intereses y multas declaració		93		+		
	BANCO ESTADO		52164959275	TOTAL A PAGAR (LINEAS 59		94		=		

A modo de conclusión podemos establecer que no existen mayores diferencias tanto en el impuesto al valor agregado como Impuesto de Primera Categoría de la actividad de la subcontratación y Empresas de Servicios Transitorios respecto al común de las empresas en un nivel general ya que se aplican las mismas leyes pero las actividades particulares son las que ejemplificamos ya que son mas bien nuevas y no se profundizó en situaciones que tienen el mismo tratamiento que cualquier otra actividad por lo mismo es que no están los registro como FUT y recuadros pertinentes.

## CONCLUSIÓN

El objetivo principal de nuestro seminario fue analizar los efectos que provocaría la nueva ley de subcontratación en nuestra tributación, y cómo estos serían abordados desde la perspectiva del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) y el Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Es basando en este objetivo que desarrollamos la memoria de título, por lo que en primer lugar fue necesario conocer la Ley N° 20.123, donde la mayor diferencia se presenta entre lo que es el trabajo subcontratado y el suministro de trabajadores, lo que permitió ver las diferencias que pueden existir al momento de realizar las declaraciones correspondiente debido a la naturaleza de cada actividad.

De esta manera como la finalidad es concluir, comenzamos estableciendo que ambas modalidades de trabajo mencionadas están gravadas con I.V.A. e Impuesto de Primera Categoría, que son los impuestos que están bajo nuestro estudio.

En primera instancia la subcontratación siempre ha estado gravada con I.V.A. por ser considerada un servicio, situación por la cual se rige por el artículo 2 N° 2 del DL 825, en lo que aspecto generales se refiere, ahora si nos enfocamos directamente al sector de la construcción, se gravan todos aquellos contratos generales o de confección de especialidades e instalaciones que efectúen los contratistas según el artículo 8 letra e) del DL 825. Lo que es importante mencionar es que en estos casos opera el cambio total de sujeto del impuesto, esto según la resolución exenta N° 142 de 2006. Los contratistas al igual que el resto de los contribuyentes pueden hacer uso de crédito fiscal por todas aquellas compras que realicen dentro del ejercicio de su actividad, el devengo del impuesto es principalmente por la modalidad de estado de avance. Otro aspecto que está relacionado con el I.V.A. en la construcción, cuando los contratistas tengan la característica de empresa constructora es que pueden hacer uso del crédito especial del artículo 21 DL 910.

Simultáneamente la subcontratación está gravada con el Impuesto de Primera Categoría, por corresponder a las actividades descritas en el artículo 20 N° 3. En lo que respecta a la forma de realizar las declaraciones los contratistas pueden optar por llevar contabilidad completa, donde deberían ajustarse a lo estipulado en los artículos 29 al 33 de la LIR o por medio de una más simplificada según los artículos 14 bis ó 14 ter de la LIR.

En lo relacionado con el suministro de trabajadores, esta también gravado con I.V.A. desde el punto de vista de los servicios, pues se entiende que en este caso es más preponderante el trabajo humano que otro factor.

Por tanto podemos concluir que las Empresas de Servicios Transitorios están afectas a I.V.A., en la relación contractual existente entre la empresa principal y las EST, ya que por medio de este contrato se recibe una contraprestación de dinero o prima, la cual pasa a ser la Base Imponible. A su vez el servicio corresponde a una de las actividades mencionadas en el Art. 20 N° 3, de la Ley de la Renta, en la parte que hace referencias a las actividades de comercio.

Respecto del crédito especial del Art. 21 DL 910, las EST, no tienen derecho a utilizar dicho crédito, ya que por ningún motivo calificarían como constructoras ni cumplirían ninguno de los demás requisitos necesarios para optar al citado crédito porque por su giro no deberían realizar actividades que impliquen la construcción de inmuebles ni nada parecido, tal vez algún trabajador de los suministrado podría trabajar en algo relacionado con la actividad pero no por eso se van a cumplir los requisitos, puesto que su giro, está limitado solo al suministro de personal y algunas otras actividades similares estipuladas en la misma ley.

Las Empresas de Servicios Transitorios están igualmente afectas al Impuesto de Primera Categoría por realizar actividades, como lo mencionamos anteriormente que están incorporadas en el N° 3 Artículo 20 de la LIR en lo relacionado con la administración de recursos humanos, y más específicamente al

suministro de éste. Se incorpora en dicho Artículo, en la parte que hace referencias a las actividades de comercio.

Quizás a grandes rasgos no se distinguen mayores diferencias con el resto de los contribuyentes, pero si las hay, a modo de ejemplo se puede citar que esta ley vino a instaurar mayores exigencias en lo referente al tema de protección de los trabajadores, entrega de garantías por parte de las EST a favor de la dirección del trabajo, la obligación de capacitar al menos al 10% de los trabajadores, y así otras situaciones que van a generar desembolsos al contribuyentes.

Por tanto analizado todo lo anterior en el transcurso de la memoria podemos afirmar con el conocimiento que nos ha proporcionado este estudio, que existen situaciones especiales respecto de la subcontratación y más aún en las EST, al momento de realizar las declaraciones. Es por esta situación también es que creemos que esta memoria puede ser de gran apoyo no solo a los estudiantes sino también a todas aquellas personas que quieran comenzar a prestar servicios por cualquiera de estas dos vías.

Esta memoria puede ayudar para orientar a los contratistas o a las EST respecto de los impuestos a las que están afectas, como pueden hacer para llevar una contabilidad mas simplificada, los créditos a los cuales pueden acceder, en fin. Todo esto con la intención de crear una mayor conciencia en estos contribuyentes como a su vez evitar el alto grado de evasión que existe en estas actividades.

## BIBLIOGRAFÍA

De Ferrari M. F. y Villalobos V. F. 2006. Manual de consultas laborales y previsionales. N° 259. Santiago. Editorial LEXIS NEXIS, Pág. 11 – 35.

Ara González Carlos. 2007. Manual de consultas tributario. N° 354. Santiago. Editorial LEXIS NEXIS, Pág. 13 – 17.

Revista Laboral Chilena. Ene. 2008. Santiago, Chile. N° 1= no.163

Revista Laboral Chilena. (Feb./mar.)2007. Santiago, Chile. N° 2/3= no.154

Biblioteca Congreso Nacional. 2007. Ley de Subcontratación: por relaciones laborales más justas. <[http://www.bcn.cl/carpeta\\_temas/temas\\_portada.2006-10-25.1798310653](http://www.bcn.cl/carpeta_temas/temas_portada.2006-10-25.1798310653)> [consulta: 25/03/2007-30/03/2007]

Biblioteca Congreso Nacional. 2007. Ventajas y desventajas. <[http://www.bcn.cl/carpeta\\_temas/temas\\_portada.2006-10-25.1798310653/area\\_2.2007-01-16.2909034303/](http://www.bcn.cl/carpeta_temas/temas_portada.2006-10-25.1798310653/area_2.2007-01-16.2909034303/)> [consulta: 24/03/2007-30/03/2007]

Biblioteca Congreso Nacional. 2007. Implicancias de la nueva ley. <[http://www.bcn.cl/carpeta\\_temas/temas\\_portada.2006-10-25.1798310653/area\\_2.2007-01-16.3674956852/](http://www.bcn.cl/carpeta_temas/temas_portada.2006-10-25.1798310653/area_2.2007-01-16.3674956852/)> [consulta: 25/03/2007-29/03/2007]

Biblioteca Congreso Nacional. 2007. Fiscalización. <[http://www.bcn.cl/carpeta\\_temas/temas\\_portada.2006-10-25.1798310653/area\\_2.2007-01-16.4596162778/](http://www.bcn.cl/carpeta_temas/temas_portada.2006-10-25.1798310653/area_2.2007-01-16.4596162778/)> [consulta: 26/03/2007]

Biblioteca congreso nacional. 2007. Las críticas. <[http://www.bcn.cl/carpeta\\_temas/temas\\_portada.2006-10-25.1798310653/area\\_2.2007-01-16.5357007152/](http://www.bcn.cl/carpeta_temas/temas_portada.2006-10-25.1798310653/area_2.2007-01-16.5357007152/)> [consulta: 26/03/2007]

Biblioteca congreso nacional. 2007. Excesos y abusos. <[http://www.bcn.cl/carpeta\\_temas/temas\\_portada.2006-10-25.1798310653/area\\_2.2007-01-16.6059685812/](http://www.bcn.cl/carpeta_temas/temas_portada.2006-10-25.1798310653/area_2.2007-01-16.6059685812/)> [consulta: 27/03/2007]

María Paz Rudnick. 2007. Comprendiendo la Ley de Subcontratación.  
<[http://www.economiaynegocios.cl/mis\\_finanzas/detalles/detalle\\_emp.asp?id=335](http://www.economiaynegocios.cl/mis_finanzas/detalles/detalle_emp.asp?id=335)  
> [consulta: 27/03/2007]

Biblioteca Congreso Nacional. 2007. Aspectos de la ley.  
<[http://sdi.bcn.cl/boletin/pags/conozca?id\\_boletin=42#top](http://sdi.bcn.cl/boletin/pags/conozca?id_boletin=42#top)> [consulta: 02/04/2007]

Servicio Impuestos Internos. 2007. Contabilidad Simplificada.  
<[http://www.sii.cl/portales/mipyme/etapa\\_de\\_nacimiento.htm#3](http://www.sii.cl/portales/mipyme/etapa_de_nacimiento.htm#3)> [consulta:  
15/04/2007]

Servicio Impuestos Internos. 2007. I.V.A. en la subcontratación.  
<[http://www.sii.cl/portales/mipyme/mipyme\\_segmento.htm#4](http://www.sii.cl/portales/mipyme/mipyme_segmento.htm#4)> [consulta: 16/04/2007]

Servicio Impuestos Internos. 2005. Resolución exenta 142. Cambio Sujeto del  
Impuesto. <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2005/reso142.htm> [consulta:  
28/04/2007]

Chile. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 825 sobre Impuesto a las  
Ventas y Servicios.

Chile. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 824, Artículo 1° del impuesto  
a la Renta.

Méndez Álvarez, Carlos Eduardo, 1995. Metodología, Editorial McGRAW-HILL  
INTERAMERIANA, S.A., Colombia.

Hernández Sampieri Roberto, Fernández Collado Carlos, Baptista Lucio Pilar,  
1991. Metodología de la investigación, Editorial McGRAW-HILL  
INTERAMERICANA, S.A. México.

Wikipedia. 2008. Definición construcción.  
<<http://es.wikipedia.org/wiki/Construccion>> [consulta: 09/12/2008]

Dirección del trabajo. 2008. Contrato de puesta a disposición de trabajadores.  
<<http://www.dt.gob.cl/consultas/1613/article-94192.html>> [consulta: 09/12/2008]

El mercurio. Economía y negocios, comprendiendo la ley de subcontratación.  
<[http://www.economiaynegocios.cl/mis\\_finanzas/detalles/detalle\\_emp.asp?id=335](http://www.economiaynegocios.cl/mis_finanzas/detalles/detalle_emp.asp?id=335)  
> [consulta: 09/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 2008. Todos los códigos de actividad económica.  
<<http://www.sii.cl/catastro/codigos.htm#7>> [consulta: 09/12/2008]

Dirección del Trabajo. 2007. Ordinario N°2158/042. Empresa de Servicios Transitorios. Garantía. Constitución. < <http://www.dt.gob.cl/legislacion/1611/article-94732.html>> [consulta: 09/12/2008]

Dirección del Trabajo. 2006. Ordinario N°4786/090. Empresa de Servicios Transitorios. Garantía Permanente. Alcance. < <http://www.dt.gob.cl/legislacion/1611/article-93887.html>> [consulta: 09/12/2008]

Dirección del Trabajo. 2007. Ordinario N°0265/008. Empresa de Servicios Transitorios. Garantía Permanente. Alcance. < <http://www.dt.gob.cl/legislacion/1611/article-94898.html>> [consulta: 09/12/2008]

Dirección del Trabajo. 2007. Ordinario N°1189/026. Empresas de Servicios Transitorios. Concepto. Alcance. < <http://www.dt.gob.cl/legislacion/1611/article-94541.html>> [consulta: 09/12/2008]

Dirección del Trabajo. 2007. Ordinario N° 2997/067. Empresas de Servicios Transitorios. Concepto. Alcance. < <http://www.dt.gob.cl/legislacion/1611/article-94541.html>> [consulta: 09/12/2008]

Chile. Ministerio del Trabajo y Previsión Social. 2006. Ley N° 20.123. Regula trabajo en régimen de subcontratación, el funcionamiento de las empresas de servicios transitorios y el contrato de trabajo de servicios transitorios.

Chile. Ministerio del Trabajo y Previsión Social. 2006. D.S. 76 Reglamento para la aplicación del artículo 66 bis de la Ley N° 16.744  
<[http://www.dt.gob.cl/1601/articles-94346\\_recurso\\_1.doc](http://www.dt.gob.cl/1601/articles-94346_recurso_1.doc)> [consulta: 11/12/2008]

Servicio Impuestos Internos. 1976. Oficio N° 4.489. Define contrato general de construcción.

Chile. Ministerio de Justicia. 2000. DFL N° 1 Código Civil.

<<http://cejamericas.org/doc/legislacion/codigos/cl-codcivil.pdf>> [consulta: 11/12/2008]

Chile. Ministerio de Hacienda. 1977. Decreto Supremo N° 55. Reglamento del nuevo decreto ley N° 825, de impuesto a las ventas y servicios.

<[http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/ds\\_55a.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/ds_55a.htm)> [consulta: 11/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 1997. Oficio N° 2.742. Supervisión de la edificación de un inmueble no es prestación que integre la construcción misma del bien. < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/ventas/dic09.htm>> [consulta: 11/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 1987. Oficio N° 4.383. I.V.A. en servicios de asesoría en proyectos de construcción o de ingeniería, cuando son prestados por empresas constructoras.

<[http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/ventas/noviembre\\_4383.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/ventas/noviembre_4383.htm)> [consulta: 11/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 2003. Resolución exenta S.I.I. n° 63. Modifica y complementa res. ex n° 46/2003, que dispone cambio de sujeto total de derecho del I.V.A. a contribuyentes que indica. <

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2003/reso63.htm>> [consulta: 11/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 2000. Oficio N° 663. Determina el tratamiento de los gastos en un contrato por administración en la base imponible del I.V.A. <

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2003/reso63.htm>> [consulta: 11/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 1994. Oficio N° 1478. Tratamiento del combustible empleado en la construcción.

<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/ventas/abr1.htm>> [consulta: 11/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 1988. Oficio N° 1235. Crédito especial empresa constructora con motivo de un contrato general de construcción que no es por administración consistente en edificación de un internado de enseñanza media.

<[http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/ventas/1235\\_88.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/anteriores/ventas/1235_88.htm)> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 1999. Oficio N° 3281. Suministro afecto a I.V.A.

<[http://img265.imageshack.us/tor/?action=run&torrentmeta\\_id=24093&mod=start](http://img265.imageshack.us/tor/?action=run&torrentmeta_id=24093&mod=start)> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 1988. Circular N° 11. Modificaciones introducidas a los artículos 29 y 30 de la ley de la renta por la ley n° 18.682, de 1987.

<<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1988/circu11a.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 2003. Oficio N° 6060. Ingresos que deben considerarse para los efectos de determinar el límite de las 3000 U.T.M. a que se refiere el artículo 14 bis de la ley de la renta.

<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja610.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 2004. Oficio N° 2493. Cómputo del plazo de los tres últimos ejercicios, a que se refiere el artículo 14° bis, de la ley de la renta.

<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja743.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 2003. Oficio N° 6522. Tributación de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación simplificada del artículo 14 bis de la ley de la renta.

<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/renta6522.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuesto Internos. 1991. Resolución Exenta N° 2154. Sustituye la Resolución Ex. N° 891, de 1985, y mantiene la obligación de determinar la renta líquida imponible de primera categoría de la ley de la renta y las utilidades tributables y otras partidas en los libros o documentos que se indican. <<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/1991/reso2154.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 2003. Oficio N° 5297. Tributación de los contribuyentes acogidos a las normas del artículo 14 bis de la Ley de la Renta. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja586.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 2008. Preguntas frecuentes. Tributación gastos rechazados generados por contribuyentes del artículo 14 bis. <[http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/renta/001\\_002\\_3984.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_3984.htm)> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 2005. Oficio N° 2493. Tributación de Sociedad acogida a las normas del artículo 14 bis de la Ley de la Renta. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja983.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 2002. Oficio N° 567. Tratamiento tributario que afecta a las rentas generadas y retenidas en el régimen de tributación simplificado del artículo 14 bis de la Ley de la Renta, cuando el contribuyente pasa al régimen general de tributación, de acuerdo al artículo 14° de la ley precitada. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja251.htm>> [consulta: 12/12/2008]

Servicio de Impuestos Internos. 1997. Circula N° 49. Instrucciones sobre modificación introducida al artículo 14 bis, de la Ley de la Renta, por la Ley 19.506, de 1997. <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1997/circu49.htm>> [consulta: 12/12/2008]