

Efectos tributarios de la subcontratación y del suministro de trabajadores*

Claudio Palavecino Cáceres

Profesor de Derecho del Trabajo

Facultad de Derecho

UNIVERSIDAD DE CHILE

Introducción

Como observara Von Mises a fines de los años 20, “para el liberalismo, las leyes mejores han sido siempre las que ofrecen un margen muy estrecho a la discrecionalidad de los órganos encargados de aplicarlas, para así poder evitar las arbitrariedades y los abusos. El Estado moderno, en cambio, trata de potenciar el poder discrecional de sus órganos burocráticos. Todo se deja a la libre discreción de los funcionarios públicos”.¹

Un ejemplo de leyes que dejan amplios flancos al intervencionismo administrativo es, sin duda, la Ley 20.123, la cual regula el trabajo en régimen de subcontratación y el suministro temporal de trabajadores.² El legislador descuidó la coherencia sistémica que debería existir entre las nuevas normas

* Agradezco al Sr. Alex Villalobos Lizana, contador auditor y magíster en tributación, sus observaciones y comentarios en relación con los temas tratados en este trabajo. Me resultaron de gran ayuda. Cualquier error es exclusivamente responsabilidad mía.

¹ Mises, L.: *Crítica del intervencionismo. El mito de la tercera vía*, Unión Editorial, 2001, p. 59.

² A través de la Ley 20.123 se introdujo en el Libro Primero del Código del Trabajo (CdT) un nuevo título (VII) denominado: “*Del trabajo en régimen de subcontratación y del trabajo en empresas de servicios transitorios*”. La regulación intensificó la posición de garante del empresario que encarga a otro obras o servicios, respecto de las obligaciones laborales y de seguridad social de sus contratistas y subcontratistas. La empresa que encarga la obra o el servicio (que la ley denomina “empresa principal”) responderá solidariamente con el contratista en caso que éste incumpla sus obligaciones laborales y de seguridad social. Con todo, la empresa principal podrá transformar la responsabilidad solidaria en subsidiaria si ejerciere los derechos de información y retención que la propia ley le otorga.

La Ley 20.123 reguló además, por primera vez en Chile, la actividad de las empresas de suministro de trabajadores, que la ley denomina “*Empresas de Servicios Transitorios*” (EST), estableciendo requisitos para su constitución y operación; determinó el contenido del llamado “*contrato de puesta a disposición de trabajadores*” celebrado entre la EST y la empresa usuaria, especialmente los supuestos y plazos máximos que lo hacen precedente; y, finalmente, definió el “*contrato de trabajo de servicios transitorios*”, entre la EST y los trabajadores que ésta pone a disposición de la usuaria, determinado su contenido fundamental.

laborales y las preexistentes³ y entre aquéllas y el resto del ordenamiento jurídico.⁴ Esta imprevisión legislativa ha provocado, naturalmente, incertidumbre en los operadores jurídicos. El “remedio” contra los descuidos del texto legal ha resultado todavía peor que la enfermedad, ya que ha desatado la amplia intervención de la Dirección del Trabajo, siempre ávida de ejercer sus funciones interpretativas *secundum, praeter*, e incluso *contra legem*. Dado que nuestros poderes colegisladores no previeron, ni remotamente, los complejos alcances jurídico-tributarios de la Ley 20.123, cabe esperar también prontamente una profusa actividad “interpretativa” (cuando no derechamente “legislativa”) del Servicio de Impuestos Internos para “suplir” los silencios del legislador, lo cual abre un nuevo flanco de ataque a las libertades y derechos de los particulares por la Administración.

En las páginas siguientes plantearé algunos de los efectos tributarios de la subcontratación y del suministro de trabajadores. Concretamente trataré la cuestión de si la actividad de empresas contratistas, subcontratistas y empresas de servicios transitorios (EST) da lugar al hecho gravado por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y cómo incide el derecho legal de retención de pagos de la empresa principal en el devengamiento del IVA débito para el contratista. Por otra parte, me ocupo de las obligaciones tributarias que implica el pago de remuneraciones a trabajadores ajenos, que, como efecto de la Ley 20.123, pueden verse en situación de tener que efectuar la empresa principal, el contratista y la empresa usuaria. Concluyo con algunas reflexiones sobre estas obligaciones no explicitadas por la nueva legislación.

1. Actividad de los contratistas y de las empresas de servicios transitorios (EST) como hecho gravado del Impuesto al Valor Agregado

1.1. Situación de los contratistas

El hecho gravado básico del Impuesto al Valor Agregado (IVA) incluye, por una parte, las convenciones que sirven para transferir el dominio de bienes corpo-

³ Así, por ejemplo, dejó subsistente el art. 209 del CdT que establece la responsabilidad subsidiaria del dueño de la obra, empresa o faena en materia de afiliación y cotización al seguro de accidentes del trabajo, mientras que la nueva legislación establece que la responsabilidad es solidaria con el contratista respecto de las demás obligaciones de dar ante la Seguridad Social.

⁴ Partiendo por la propia Constitución, al limitar garantías constitucionales del empresario sin suficiente justificación. Sobre el problema del fundamento de las responsabilidades empresariales del trabajo en régimen de subcontratación, véase: Palavecino, C.: *Subcontratación. Régimen jurídico del trabajo subcontratado y del suministro de personal*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2006, pp. 56-62.

rales muebles, que la ley engloba bajo la denominación genérica de “ventas” y, por la otra, las prestaciones de “servicios”.⁵ La distinción no es baladí desde que “los requisitos exigidos por la ley para la configuración del hecho gravado son distintos según se trate de una venta o un servicio”.⁶ Decidir si la actividad a la que se obliga el contratista con la empresa principal es venta o servicio, determinará si es o no necesario encuadrarla en las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para determinar a su vez si da lugar a un hecho gravado por IVA. En efecto, si calificamos la actividad desplegada por el contratista como un “servicio”, para que éste resulte gravado será necesario, conforme a la definición contenida en el número 2° del art. 2° del DL N.º 825,⁷ que la remuneración percibida por el contratista por la ejecución del servicio constituya una renta clasificada en primera categoría, de acuerdo a los números 3° ó 4° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Si, en cambio, concluyéramos que la actividad del contratista corresponde a “ventas”, resultaría indiferente aquella circunstancia a la hora de determinar la procedencia del impuesto.

Resolver esta primera cuestión no plantea mayores dificultades. La doctrina comparada ha observado acertadamente que la relación entre empresa principal y contratista va más allá de meros actos de transferencia dominical o posesoria de cosas muebles, puesto que “no se agota en un mero intercambio comercial, sino que implica un flujo de informaciones y experiencias técnicas entre las partes, y no versa sobre productos *standard*, identificables sobre catálogo y en *stocks* inmediatamente disponibles que se ofertan impersonalmente al mercado”.⁸ En el trabajo en régimen de subcontratación,⁹ la prestación a que se obliga el contratista a favor de la empresa principal corresponde a un servicio antes que a una venta, puesto que el contratista “se encarga de ejecutar obras o servicios”, vale decir, contrae una obligación de hacer¹⁰ y no simplemente

⁵ Araya, G.: *Hechos gravados*, LexisNexis, Santiago de Chile, 2007, p. 191.

⁶ Ídem, p. 86.

⁷ Según el número 2° del art. 2° del DL N° 825, se entiende por servicio “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera 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 sobre Impuesto a la Renta”.

⁸ Blat, F.: “El marco socioeconómico de la descentralización productiva”, en VVAA: *Descentralización productiva y protección del trabajo en contratas. Estudios en recuerdo de Francisco Blat Gimeno*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 47.

⁹ El art. 183-A CT define el trabajo en régimen de subcontratación como “aquel realizado 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”.

¹⁰ “La prestación de hacer impone al deudor el desarrollo de una actividad que permita al acreedor la satisfacción de su interés (prestar un trabajo, ejecutar alguna obra, gestionar un asunto)” (Diez-Picazo, L. y Gullón, A.: *Sistema de Derecho Civil*, 8ª edición, Tecnos, Madrid, 2000, volumen II, p. 135).

una de dar,¹¹ como sería el caso del vendedor o del que suministra a sus clientes insumos, provisiones u otras mercancías.

Aceptado, entonces, que la actividad del contratista es un servicio, corresponde ahora analizar si configura un hecho gravado por IVA desde el punto de vista de los requisitos que establece para este tipo de actividades el número 2° del art. 2° del DL N° 825. El artículo 183-A CdT alude al giro del contratista en términos bastante amplios, señalando que el contratista “en razón de un acuerdo contractual se encarga de ejecutar obras o servicios”, sin entrar en mayores detalles acerca de la naturaleza de tales “obras” o “servicios”. Por lo tanto, no puede resolverse a priori la cuestión de si las actividades económicas que dan lugar al trabajo en régimen de subcontratación se encuentran o no gravadas con IVA, sino que será necesario analizar casuísticamente si las obras o servicios que ejecuta un contratista pueden o no subsumirse en alguna de las actividades mencionadas en los números 3 ó 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.¹² En el caso específico de la actividad de la construcción será preciso determinar si “el acuerdo contractual” entre contratista y empresa principal corresponde a aquellos “contratos de instalación o confección de especialidades” o “contratos generales de construcción” que la letra e) del artículo 8° del DL N° 825 asimila a ventas para efectos de aplicarles el tributo. Obviamente, los servicios ejecutados por el contratista quedarán gravados por IVA en la medida que correspondan a actividades afectas.¹³

Los contratos de instalación o confección de especialidades aparecen definidos en el art. 12 del Reglamento del DL N° 825 como “aquellos que tienen por objeto la incorporación de elementos que adhieran permanentemente a un bien inmueble, y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente la finalidad para la cual se construye”. Las instrucciones del SII mencionan como ejemplos de contratos de especialidades los que tienen por objeto la instalación

¹¹ “La prestación de dar es el comportamiento dirigido a la entrega de una cosa. En términos generales, la entrega es un traspaso posesorio y consiste en la realización de los actos necesarios para que el acreedor tome posesión de la cosa” (Diez-Picazo, L. y Gullón, A.: Op. cit., p. 134).

¹² “3° Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones”.

“4° Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2° del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguros que no sean personas naturales, colegios, academias e instituciones de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento”.

¹³ Ara, C.: “Ley de Subcontratación: Algunos alcances tributarios”, en *Manual de Consultas Tributarias*, junio, N° 354, p. 14.

de: ascensores; climas artificiales; puertas y ventanas; sanitarios; electricidad, hojalatería; carpintería y cerrajería en madera y metal; vidrios; pinturas y papel mural; estucos y revestimientos; baldosas y pisos plásticos; pavimentos; alarmas; etc.¹⁴

En cuanto a los contratos generales de construcción, que no aparecen definidos en el DL N° 825 ni en su Reglamento, el SII señaló que debían ser tenidos por tales “todos aquellos que, sin cumplir las características específicas de los contratos de instalación o confección de especialidades (definidos en el artículo 12 del Reglamento), involucren la confección de una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos, dos especialidades y que habitualmente forman parte de una obra civil”.¹⁵

1.2. Situación de las Empresas de Servicios Transitorios (EST)

El mismo procedimiento aplicado a la actividad del contratista deberá seguirse en relación con el giro de la EST para determinar si se trata de una actividad afecta a IVA, a saber, si sus actividades pueden o no subsumirse en alguna de las mencionadas en los números 3 ó 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta. La diferencia está en que el artículo 183-F CT limita el objeto social de las empresas de servicios transitorios (EST)¹⁶ a las siguientes actividades: a) Poner a disposición de terceros trabajadores para cumplir tareas de carácter transitorio u ocasional; b) Selección, capacitación y formación de trabajadores; y c) Otras actividades afines en el ámbito de los recursos humanos. Dado, entonces, que respecto de las EST el espectro de actividades está reducido a las recién mencionadas, procederemos a analizar cada una de ellas a efectos de determinar si dan lugar a hechos gravados por IVA.

a) La puesta a disposición de trabajadores.

El contrato de puesta a disposición es el celebrado entre una EST y una empresa usuaria¹⁷ y tiene por objeto la cesión de trabajadores para prestar servicios en la usuaria a cuyo poder de dirección quedarán sometidos. La EST conserva tanto la calidad de empleador del trabajador cedido como las obligaciones

¹⁴ Araya, G.: *Hechos gravados*, LexisNexis, pp. 315-316.

¹⁵ Araya, G.: *Hechos gravados*, LexisNexis, p. 302.

¹⁶ El art. 183-F CT define la Empresa de Servicios Transitorios como “*toda persona jurídica inscrita en el registro respectivo, que 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*”.

¹⁷ Se entiende por usuaria: “*toda persona natural o jurídica que contrata con una empresa de servicios transitorios la puesta a disposición de trabajadores para realizar labores o tareas transitorias u ocasiona-*

inherentes a dicha calidad, delegando en la empresa usuaria una parte de su autoridad sobre aquél. Así, la usuaria tendrá la facultad de organizar y dirigir el trabajo, dentro del ámbito de las funciones para las cuales el trabajador fue puesto a su disposición por la EST (art. 183-X CdT).

En virtud del contrato de puesta a disposición, la EST contrae una obligación con la empresa usuaria que tiene como objeto la actividad personal del trabajador transitorio,¹⁸ si es que no al trabajador mismo. Chile se encuentra vinculado por la Declaración de Principios Fundamentales de la OIT, la cual señala como principio fundamental que *"el trabajo no es una mercancía"*,¹⁹ de manera que no sería admisible sostener, sin traicionar este principio –por lo demás universalmente admitido– que la actividad de poner a disposición de terceros trabajadores propios sea una actividad *"mercantil"*.

No obstante, el SII sostuvo que *"la prestación de servicios consistente en poner a disposición de otra empresa el personal para el desarrollo de sus labores constituye un suministro de servicios, de conformidad con lo establecido en el artículo 3° N° 7, del Código de Comercio, atendido a que, por una parte, conforme a la naturaleza de los servicios ofrecidos, estos tienen un elemento básico que caracteriza el suministro, que es la permanencia en el tiempo, y por otra, al no referirse exclusivamente la disposición mencionada del Código de Comercio al suministro de bienes, debe entenderse también comprendido dentro de ella el suministro de servicios"*.²⁰

Sin embargo, la Corte Suprema, interpretando el N° 7 del art. 3° del CCo., resolvió que *"el Código de Comercio, al aludir a las empresas que realizan el depósito de mercaderías, provisiones o suministros, se refiere indudablemente a productos destinados al uso o consumo humano, generalmente alimenticios, lo que, por lo demás, es lo que surge de la definición del Diccionario [de la Real Academia] antes indicado, al consignar como significado del término suministro 'provisión de víveres o utensilios para las tropas, penados, presos, etc.'"*²¹

les, cuando concurra alguna de las circunstancias enumeradas en el artículo 183-Ñ de este Código" (art. 183-F, letra b, CT).

¹⁸ *"Todo aquel que ha convenido un contrato de trabajo con una empresa de servicios transitorios para ser puesto a disposición de una o más usuarias de aquélla..."*.

¹⁹ *"La Conferencia General de la Organización Internacional del Trabajo, congregada en Filadelfia en su vigésima sexta reunión, adopta, el día diez de mayo de 1944, la presente Declaración de los fines y objetivos de la Organización Internacional del Trabajo y de los principios que debieran inspirar la política de sus Miembros. I La Conferencia reafirma los principios fundamentales sobre los cuales está basada la Organización y, en especial, los siguientes: a) el trabajo no es una mercancía..."*(OIT, Declaración relativa a los fines y objetivos de la Organización Internacional del Trabajo).

²⁰ Oficio N° 0955, de 8 abril de 1998.

²¹ CS, 29 de junio de 2000, Rol N°4349/1999.

Por otro lado, el SII ha señalado en diversos pronunciamientos que ciertas actividades, como la prestación de servicios realizada por empresas, consistente en la entrega de información noticiosa, administración y provisión de personal, servicios de seguridad y vigilancia, son comerciales, pues configuran una agencia de negocios en los términos del art. 3º, N° 7, del CCo y, en consecuencia, afectas al Impuesto al Valor Agregado.²²

Pese a la opinión del SII, la provisión de trabajadores no configura una agencia de negocios, por cuanto la actividad consistente en ceder temporalmente trabajadores propios, no se encuadra dentro del tipo de actividades que cualifica a la agencia de negocios. Como destaca acertadamente Vargas, “en relación con los actos que la caracterizan, la agencia de negocios se traduce en las actividades de administración de negocios o de bienes ajenos, o en la mediación para facilitar la conclusión de contratos, todo ello a cambio de un precio o remuneración”.²³ Cuando la EST suministra sus propios trabajadores a la usuaria no asume la gestión de negocios de ésta, puesto que las operaciones que ejecutará el trabajador cedido serán dirigidas enteramente por la usuaria, sin ingerencia de ninguna clase por parte de la EST.

Es probable, especialmente antes de la aparición de la Ley 20.123, que el SII hubiera confundido la puesta a disposición de trabajadores que hace la EST con la “colocación” de personal por parte de intermediarios, colocadoras o agencias de empleo, que ciertamente puede dar lugar a una agencia de negocios. La colocación de personal es una actividad de mera intermediación entre oferentes y demandantes de empleo, en virtud de la cual el intermediario, la colocadora o la agencia de empleo se limita a contactar a unos con otros sin pasar a formar parte de las relaciones laborales que pudieran derivarse de su gestión. En cambio, la EST “en lugar de distanciarse del trabajador colocado en una empresa usuaria o receptora, se atribuye y reclama formalmente para sí la calidad de patrono, cumpliendo para ello con las cargas formales que se derivan de tal condición (registro ante organismos públicos, pago de salarios, contratación de seguro de accidentes del trabajo, etc.)”.²⁴

b) Selección, capacitación y formación de trabajadores

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, “seleccionar” es “elegir, escoger por medio de una selección”. La misma fuente define “selección”

²² Vargas, C.: *La agencia de negocios y el suministro mercantil como hechos gravados del Impuesto al Valor Agregado*, tesis para optar al grado de Magíster en Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2004, pp. 3-4.

²³ Vargas, C.: *Op. cit.*, p. 8.

²⁴ Castello, A.: *Responsabilidad solidaria en el derecho del trabajo*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2004, p. 77.

como la “acción y efecto de elegir a una o varias personas o cosas entre otras, separándolas de ellas y prefiriéndolas”. La celebración del contrato de trabajo de servicios transitorios,²⁵ entre la EST y el trabajador transitorio, vendrá preludiada por alguna clase de selección efectuada por aquélla entre diversos candidatos, como sucede corrientemente en toda contratación laboral. No se configurará en tal caso una agencia de negocios desde que la EST seleccionará trabajadores para sí, vale decir, actuará por cuenta propia.

Sí, en cambio, puede haber lugar a esta figura cuando la EST efectúe selección de personal para otras empresas y les cobre por ello, pues en tal caso actuará como colocadora o agencia de empleo, esto es, como intermediadora, facilitando la celebración de contratos de trabajo entre la empresa que requirió sus servicios de selección y el trabajador seleccionado. Esta labor de intermediación es precisamente una de las actividades que caracterizan la agencia de negocios.

En cuanto a la actividad de capacitación y formación de trabajadores, cabe tener presente que el N° 4 del art. 13 del DL N° 825 exime del impuesto al valor agregado a los establecimientos de educación, respecto de los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal. El SII ha señalado que esta exención alcanza a todas las áreas de la educación, cualquiera sea el carácter o la forma jurídica de la entidad que imparta la enseñanza y sin que obste a su aplicación el hecho de que la misma desarrolle además otras actividades ajenas a la docencia (Oficio N° 993 de 30 de marzo de 1989).²⁶

c) Otras actividades afines en el ámbito de los recursos humanos

La ley habilita a la EST para efectuar “otras actividades afines en el ámbito de los recursos humanos”. No existe claridad si este añadido, producto de las últimas modificaciones introducidas al proyecto de ley, vino a producir una apertura del giro de la EST hacia las múltiples tareas asociadas a la administración y gestión de los recursos humanos o si las “otras actividades” que autoriza deben ser “afines” a las acciones “selección, capacitación y formación de trabajadores”. En el primer caso, la actividad de la EST podría dar lugar a la agencia de negocios cuando preste tales servicios a terceros y cobre por ellos. En el segundo caso, la cuestión relativa a la generación de actividades gravadas debe ser resuelta

²⁵ La ley define el contrato de trabajo de servicios transitorios como “una convención en virtud de la cual un trabajador y una empresa de servicios transitorios 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” (art. 183-R CdT).

²⁶ Araya, G.: *Exenciones y hechos no gravados*, 2ª edición, LexisNexis, Santiago, 2007, pp. 168-169.

conforme a los criterios enunciados en las letras a y b precedentes según la actividad afín quede asimilada a selección o, en su caso, a la capacitación y formación de trabajadores.

1.3. La retención de pagos al contratista y su efecto sobre el devengamiento del IVA.

En el caso que el contratista no acredite oportunamente el cumplimiento íntegro de las obligaciones laborales y previsionales a través de los certificados emitidos por la respectiva Inspección del Trabajo o por otros medios idóneos (certificados de entidades privadas acreditadas), el art. 183-C inc. 3° CdT autoriza a la empresa principal para retener de las obligaciones que tenga a favor del contratista el monto de que es responsable frente a sus trabajadores. La norma citada agrega que si se efectuara dicha retención, quien la haga estará obligado a pagar con ella al trabajador o institución previsional acreedora.

Según lo dispone el art. 9° del DL N.° 825, en su letra a), en las prestaciones de servicios el IVA se devenga en la fecha de emisión de la respectiva factura o boleta. Por su parte, el art. 55 del mismo cuerpo legal establece que en el caso de los prestadores de servicios, las facturas deben ser emitidas en el mismo periodo tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio, en tanto que las boletas deben serlo en el momento mismo en que tales hechos ocurran.

Sobre la base de estas disposiciones se ha señalado que “en la medida que la empresa principal retenga parte del precio de los servicios, el contratista no está obligado a emitir factura por la parte retenida y consecuentemente no se devenga el IVA débito. Esto es así hasta el momento en que la empresa principal proceda a pagar las remuneraciones y las obligaciones previsionales incumplidas por el contratista, caso en el cual se considerará pagado el servicio en su totalidad, dado que se produce la compensación como modo de extinguir la obligación que tenía la empresa principal con el contratista”.²⁷ Se invoca el oficio N° 1.848, de 11.05.1992, el cual señala: “Resulta obvio que no se puede exigir documentación por ello, puesto que no se devenga tributo por esa parte del precio que no ha sido percibida por el contratista, salvo que dicha retención sea aplicada como multa, caso en el cual sí deberá facturarse, puesto que las multas no pueden disminuir la base imponible formada por el precio”.

En mi opinión esta interpretación no es del todo correcta, dado que el tipo de servicios que da lugar al trabajo en régimen de subcontratación implica

²⁷ Ara, C.: *Op. cit.*, pp. 16-17.

permanencia o habitualidad,²⁸ por lo que la regla aplicable en relación con el devengamiento del impuesto es la de la letra e) del art. 9° del DL N.° 825, conforme a la cual *“en las prestaciones de servicios periódicos [el impuesto se devengará] al término de cada periodo fijado para el pago del precio”*, si la fecha de este periodo antecede a la emisión de la factura o a la percepción de la remuneración. En principio, pues, la retención de uno o más pagos periódicos por la empresa principal no debería incidir sobre el devengamiento del impuesto, ya que éste se producirá, de todos modos, a la llegada del día prefijado contractualmente para el pago.

2. Efectos de las remuneraciones que paga la empresa principal, el contratista o la empresa usuaria a trabajadores ajenos

La Ley 20.123 colocó tanto a la empresa principal en posición de garante de “las obligaciones laborales y previsionales de dar” que afecten a sus contratistas y subcontratistas; también el contratista es responsable por tales obligaciones que afecten a los subcontratistas; y la empresa usuaria responde por las obligaciones de la misma índole que afectan a las EST. Por consiguiente, tanto la empresa principal como el contratista y la empresa usuaria pueden verse en la situación de tener que efectuar el pago de remuneraciones a trabajadores ajenos. Lo cual sucederá en dos casos obligatoriamente y en un caso de manera voluntaria.

a) Obligatoriamente:

- Por sentencia que condena a efectuar tal pago a la empresa responsable solidaria o subsidiariamente, según corresponda.²⁹
- Por retenciones efectuadas por la empresa principal al contratista (o por el contratista a un subcontratista),³⁰ puesto que *“si se efectuara dicha retención, quien la haga estará obligado a pagar con ella al trabajador o institución previsional acreedora”* (art. 183-C, inc. 3°, CdT).

²⁸ De acuerdo a lo señalado en el inc. 1° del art. 183-A CdT no quedarán sujetos a las normas del trabajo en régimen de subcontratación las obras o los servicios que se ejecutan o prestan de manera discontinua o esporádica.

²⁹ Conforme al art. 183-B, *“la empresa principal será solidariamente responsable de las obligaciones laborales y previsionales de dar que afecten a los contratistas a favor de los trabajadores de éstos, incluidas las eventuales indemnizaciones legales que correspondan por término de la relación laboral [...] En los mismos términos, el contratista será solidariamente responsable de las obligaciones que afecten a sus 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 [del contratista]. Por su parte, el art. 183-AB CdT dispone que “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”.*

³⁰ Conforme al art. 183-C, inc. 3°, CdT, *“en el caso que el contratista o subcontratista no acredite oportunamente el cumplimiento íntegro de las obligaciones laborales y previsionales [...] la empresa principal podrá retener de las obligaciones que tenga a favor de aquél o aquéllos, el monto de que es responsable [...] El mismo derecho tendrá el contratista respecto de sus subcontratistas”.*

b) Voluntariamente, si decide efectuar un pago con subrogación. El artículo 183-C, inciso cuarto, CT establece que *"la empresa principal o el contratista, en su caso, podrá pagar por subrogación al trabajador o institución previsional acreedora"*. Esto quiere decir que la empresa principal puede pagar directamente, *"con su dinero"*, lo adeudado por el contratista a sus trabajadores, aun sin haber previamente retenido.

La subrogación está definida en el artículo 1608 CC como *"la transmisión de los derechos del acreedor a un tercero, que le paga"*.

Entonces, cuando la empresa principal paga directamente con dineros propios a los trabajadores del contratista puede cobrar a éste lo que antes adeudaba a sus trabajadores. La empresa principal queda en la misma posición jurídica que tenían los trabajadores respecto del contratista, porque los trabajadores le transmiten todos sus derechos, acciones, privilegios, etc.

2.1. Las sumas pagadas a trabajadores ajenos no configuran gasto

De acuerdo al art. 31 N° 6 LIR, son deducibles para las empresas como gastos necesarios para producir la renta, los *"sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales"*. A propósito de esta norma, surge la cuestión de si el importe que la empresa principal o, en su caso, la empresa usuaria, destinan al pago de remuneraciones adeudadas por un contratista o la EST, generará para aquéllas un gasto necesario para producir la renta y, por ende, susceptible de ser deducido de su renta bruta a efectos de determinar su renta líquida imponible.

La cuestión puede resolverse desde un punto de vista formal señalando que los dineros que la empresa principal o la usuaria pagan a trabajadores ajenos no constituyen, jurídicamente hablando, una *"remuneración"*. En efecto, por definición legal, la remuneración la *"debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo"* (art. 41, inc. 1°, CdT) y resulta que la empresa principal y el trabajador del contratista no están ligados por un contrato de trabajo y por ende no revisten entre sí la condición de empleador y de trabajador. Lo mismo ocurre con el contratista respecto de los trabajadores del subcontratista. Tampoco existe un contrato de trabajo entre la empresa usuaria y el trabajador transitorio, puesto que este último lo habrá celebrado con la EST. Entonces, cuando la empresa principal, el contratista o la usuaria pagan a estos trabajadores ajenos las remuneraciones adeudadas por sus respectivos empleadores no lo hacen *"por causa del contrato del trabajo"*, ya que –insisto– no están sujetas a un vínculo de esa especie, sino que pagan en cumplimiento de la obligación solidaria o subsidiaria que les impone la ley o por un acto voluntario unilateral, en el caso del pago con subrogación. Por consiguiente, estos pagos a trabajadores ajenos no deberán registrarse en el libro de remuneraciones

de la empresa principal, contratista o usuaria, puesto que en este libro deben registrarse las remuneraciones efectivamente percibidas por aquellas personas que tengan la calidad jurídica de trabajadores.³¹

Desde un punto de vista material, no hay siquiera una detracción patrimonial, puesto que estos desembolsos generan automáticamente un crédito a favor de la empresa principal, del contratista o la usuaria o, si se prefiere la terminología contable, una "cuenta por cobrar" contra el contratista, subcontratista o la EST, respectivamente. El desembolso efectuado para pagar a los trabajadores ajenos es sustituido *ipso iure* por un activo. En efecto, la ley otorga al deudor solidario y al subsidiario y al que paga con subrogación la acción subrogatoria en virtud de la cual sustituyen al trabajador al que pagaron en todos sus derechos para repetir contra su empleador.³² De manera que los pagos de remuneraciones a trabajadores ajenos efectuados por las empresas en cumplimiento de la responsabilidad solidaria o subsidiaria que impone la Ley 20.123 no configuran gasto a efectos tributarios.

2.2. Retención del impuesto único de segunda categoría

Existen contribuyentes a quienes la ley les impone la obligación de retener y enterar en arcas fiscales determinadas cantidades, que deben deducir de las remuneraciones que pagan.³³ Conforme se desprende del número 1 del art. 74 de la LIR, relacionado con los arts. 73 y 42 N° 1 del mismo cuerpo legal, las empresas principales, contratistas y usuarias estarían obligadas a calcular, retener y deducir el impuesto único que grave las remuneraciones de los trabajadores de sus contratistas, subcontratistas o de la EST, respectivamente, al tiempo de hacer el pago de las rentas correspondientes. Lo anterior, por cuanto el artículo 74 N.º 1º LIR no limita la obligación de retención del impuesto de segunda categoría al empleador, sino que impone las obligaciones de retener y deducir el monto del impuesto en general a todos "*los que paguen*" las rentas del art. 42 N° 1 LIR.³⁴

³¹ "Las pagadas a personas que no tienen esa calidad, no quedan supeditadas a su registro en el Libro Auxiliar de Remuneraciones, sino que ellas deben registrarse directamente en las cuentas respectivas de la contabilidad, y en los Libros Auxiliares que lleve el contribuyente, y especialmente en aquel registro especial a que se refiere el artículo 77 de la Ley de la Renta sobre retención de impuesto" (Aste, C.: *Impuesto a la Renta*, LexisNexis, Santiago de Chile, 2007, p. 376.

³² En efecto, conforme al art. 1522 CC, "*el deudor solidario que ha pagado la deuda, o la ha extinguido por alguno de los medios equivalentes al pago, queda subrogado en la acción del acreedor con todos sus privilegios y seguridades...*". Por su parte, el art.1610 CC señala que "*se efectúa la subrogación por el ministerio de la ley y aun contra la voluntad del acreedor [...] especialmente a beneficio [...] del que paga una deuda a que se halla obligado solidaria o subsidiariamente*".

³³ Pérez, A.: *Manual de Código Tributario*, 6ª edición, LexisNexis, Santiago de Chile, 2008, p. 173.

³⁴ "*sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales...*".

Las empresas principales, contratistas y usuarias deberán llevar un registro especial, en el que anotarán el impuesto retenido, el nombre y la dirección de las personas a quienes se retenga. Se dejará también constancia de las sumas retenidas en los libros de contabilidad y en los balances (art. 77 LIR).

2.3. Enterar el impuesto en arcas fiscales

Por la circunstancia de ser agentes retenedores, las empresas principales, contratistas y usuarias están obligadas además a declarar y pagar mensualmente los tributos retenidos a los trabajadores de sus respectivos contratistas, sub-contratistas y EST, lo cual deberán efectuar dentro de los 12 primeros días del mes siguiente al de la retención del impuesto.³⁵

La responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recaerá únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, esto es, las empresas principales, contratistas y usuarias, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las empresas principales, contratistas y usuarias, sin perjuicio que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta (el trabajador ajeno), todo ello conforme al art. 83 LIR.

2.4. Informar las rentas pagadas e impuestos retenidos y certificar a los interesados

Las empresas principales, contratistas y usuarias deberán presentar al Servicio o a la oficina que éste designe, antes del 15 de marzo de cada año, un informe en que expresen con detalles los nombres y direcciones de las personas a las cuales hayan efectuado durante el año anterior el pago que motivó la obligación de retener, así como el monto de la suma pagada y de la cantidad retenida en la forma y cumpliendo las especificaciones que indique la Dirección..." (art. 101, inc. 1°, LIR).³⁶

Finalmente, las empresas principales, contratistas y usuarias quedarán también obligadas a certificar a cada trabajador ajeno que lo solicite, el monto total de

³⁵ El art. 78 LIR señala al efecto: "Dentro de los primeros doce días de cada mes, las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refieren los números 1, 2, 3, 5 y 6 del artículo 74 deberán declarar y pagar todos los tributos que hayan retenido durante el mes anterior".

³⁶ "Las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a retener el impuesto deberán presentar al Servicio o a la oficina que este designe, antes del 15 de marzo de cada año, un informe en que expresen con detalles los nombres y direcciones de las personas a las cuales hayan efectuado durante el año anterior el pago que motivó la obligación de retener, así como el monto de la suma pagada y de la cantidad retenida en la forma y cumpliendo las especificaciones que indique la Dirección..." (art. 101, inc. 1°, LIR).

las rentas que se le hubieren pagado en el año calendario, los descuentos que se hubieren hecho de dichas rentas por conceptos de leyes sociales y, separadamente, por concepto de impuesto de Segunda Categoría, y el número de personas por las cuales se le pagó asignación familiar.³⁷

3. Reflexiones finales

Como he señalado en otro lugar,³⁸ la Ley 20.123 pone al empresario que subcontrata contra la pared y lo obliga a elegir entre dos alternativas: o ejerce una suerte de policía laboral respecto de sus contratistas y subcontratistas, como si fuera un verdadero inspector del trabajo privado, o se convierte, en términos prácticos, en empleador de los trabajadores de éstos. Elija lo uno o lo otro, en ambos casos resultará garante, con su patrimonio, del cumplimiento de obligaciones no consentidas. Otro tanto hace la ley con las empresas usuarias de servicios temporales al hacerlas responsables subsidiariamente de las obligaciones contraídas por las EST con los trabajadores transitorios. Como si esto fuera poco, a las cargas que explícitamente les impone la ley en relación a las obligaciones laborales y previsionales de dar que afectan a los contratistas y EST, se añaden otras, no explicitadas por la ley laboral, pero igualmente exigibles desde el Derecho tributario. Mientras que desde el cómodo punto de vista que proporciona la abstracción teórica estas obligaciones tributarias son claramente definibles, desde el punto de vista práctico su cumplimiento plantea grandes desafíos a las empresas principales, contratistas y usuarias. No será infrecuente que incurran en errores que determinen incumplimientos, por cierto severamente sancionados por el orden tributario. A los costes adicionales que de suyo implica la comunicación de responsabilidades laborales y previsionales establecidos por la Ley 20.123, se añaden entonces los desembolsos de eventuales incumplimientos y los de la creación y mantención de estructuras operativas internas para el cumplimiento de las obligaciones laborales, previsionales y tributarias o la contratación de servicios externos que se hagan cargo de tales responsabilidades. Si redundar en estas medidas, que, so pretexto de mejorar la protección de los trabajadores, encarecen y dificultan la contratación laboral, conseguirá finalmente mejorar los estándares de vida de nuestros trabajadores, es cuestión harto dudosa si se tiene en cuenta su impacto sobre el crecimiento económico y finalmente sobre el empleo.

³⁷ "...las mismas personas obligadas a retener el impuesto de Segunda Categoría sobre las rentas gravadas en el N° 1 del artículo 42, quedarán también obligadas a certificar por cada persona, en la forma y oportunidad que determine la Dirección, el monto total de las rentas del citado N° 1 del artículo 42 que se le hubiere pagado en el año calendario, los descuentos que se hubieren hecho de dichas rentas por conceptos de leyes sociales y, separadamente, por concepto de impuesto de Segunda Categoría, y el número de personas por las cuales se le pagó asignación familiar. Esta certificación se hará sólo a petición del respectivo empleado..." (art. 101, inc. 3° LIR).

³⁸ Palavecino, C.: Op. cit., p. 16.

Bibliografía.

- ARA GONZÁLEZ, C.: "Ley de Subcontratación: Algunos alcances tributarios", en *Manual de Consultas Tributarias*, Junio, N° 354, pp. 13-17.
- ARAYA, G.: *Hechos gravados*, LexisNexis, Santiago de Chile, 2007.
- ARAYA, G.: *Exenciones y hechos no gravados*, 2ª edición, LexisNexis, Santiago de Chile, 2007.
- ASTE, C.: *Impuesto a la Renta*, LexisNexis, Santiago de Chile, 2007.
- BLAT, F.: "El marco socioeconómico de la descentralización productiva", en *VVAA: Descentralización productiva y protección del trabajo en contratas. Estudios en recuerdo de Francisco Blat Gimeno*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- CASTELLO, A.: *Responsabilidad solidaria en el derecho del trabajo*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2004.
- DIEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, 8ª edición, Tecnos, Madrid, 2000 (volumen II).
- MISES, L.: *Crítica del intervencionismo. El mito de la tercera vía*, Unión Editorial, 2001.
- PALAVECINO, C.: *Subcontratación. Régimen jurídico del trabajo subcontratado y del suministro de personal*, Editorial Jurídica de Chile, 2006.
- PÉREZ, A.: *Manual de Código Tributario*, 6ª edición, LexisNexis, Santiago de Chile, 2008.
- VARGAS, C.: *La agencia de negocios y el suministro mercantil como hechos gravados del Impuesto al Valor Agregado*, tesis para optar al grado de Magíster en Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2004.