



Charla gratuita

# Maratón Tributaria

## Charla: el Presente Tributario

**Jueves 29 de septiembre de 2022**

**Carolina Silva Correa**

Contador Auditor

Magíster en Dirección y Gestión Tributaria

[www.carolinasilvacorrea.cl](http://www.carolinasilvacorrea.cl)



Charla gratuita

# Maratón Tributaria

## Charla: el Presente Tributario



### Objetivos generales:

El El objetivo de esta Charla es analizar los principales cambios que incorporo la Ley 21.420 (D.O. 04.02.2022) “Reduce o elimina exenciones tributarias” a nuestro sistema Tributario, para luego continuar con la 3° charla “el Futuro Tributario”.

### Temario

1) Cambios en IVA a los “Servicios Profesionales”.

# Normativa:

- 1) **Ley** 21.420 (D.O. 04.02.2022) "que reduce o elimina las exenciones tributarias"
- 2) Oficios 1424, 1443, 1511, 1677, 1775, 1963, 2033, 2406, 2720 y 2800 del año 2022
- 3) **Circular en consulta Publica Id 2291 (desde el 17/08/2022 al 31/08/2022)**
  - ✓ Circular sobre nueva definición del hecho gravado básico "servicio" y exenciones a sociedades de profesionales y servicios médicos ambulatorios.

# Introducción

En el Diario Oficial de 4 de febrero de 2022 se publicó la Ley N° 21.420, que reduce o elimina las exenciones tributarias que indica (en adelante, "la Ley").

Entre otras materias, en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) **se modifica** la definición del hecho gravado básico "servicio" contenida en el N° 2°) del artículo 2°, así como también la letra E del artículo 12° del mismo cuerpo legal, modificando su N° 8) y agregando un nuevo N° 20).

Finalmente, el artículo octavo transitorio de la Ley prescribe que las mencionadas modificaciones **entrarán en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023** y, por lo tanto, se aplicarán a los servicios prestados a partir de dicha fecha.

Mediante la presente circular se imparten instrucciones sobre las modificaciones referidas.

# 1. NUEVA DEFINICIÓN DEL HECHO GRAVADO BÁSICO "SERVICIO"

El **texto** del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, vigente hasta el **31 de diciembre del año 2022 define "servicio" como "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".**

El N° 1 del artículo 6 de la **Ley elimina la exigencia de que la prestación provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), gravando toda acción o prestación remunerada que una persona realiza para otra.**

## 1.1. Texto de la nueva definición legal de "servicio"

Tras la modificación introducida por el N° 1 del artículo 6 de la Ley, **el hecho gravado básico "servicio" contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS quedará definido de la siguiente manera: "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".**

## 1.2. Alcance de la nueva definición legal

Conforme la nueva definición legal de "servicio", quedarán gravados con IVA, en general, **todos los servicios que sean prestados o utilizados dentro del territorio nacional, en los términos del artículo 5 de la LIVS, aun cuando el beneficiario o prestador del servicio no tenga domicilio o residencia en Chile**

Por su parte, también se encontrarán gravados con IVA los servicios prestados desde el extranjero, cuando sean utilizados en Chile, sin perjuicio que, en virtud del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, **están exentos de IVA aquellos servicios que se encuentran afectos al impuesto adicional** establecido en el artículo 59 de la LIR, siempre que no gocen de alguna exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

**Asimismo,** todos los servicios que este Servicio había calificado anteriormente, mediante su jurisprudencia administrativa, dentro del N° 5 del artículo 20 de la LIR, se gravarán con IVA desde la entrada en vigencia de la Ley. Lo anterior, a menos que se aplique alguna de las exenciones establecidas en los artículos 12 y 13 de la LIVS, respecto de las cuales se mantienen los criterios que este Servicio ha establecido hasta el día de hoy.

## 2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

La letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley, amplió la exención contenida en el N° 8) de la letra E del artículo 12 de la LIVA, **extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales** referidas en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, **aún cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.**

Luego, independientemente de los servicios o asesorías profesionales que presten este tipo de sociedades, en los términos del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR y la tributación que los afecte (impuesto de primera categoría o el impuesto final que corresponda), **sus prestaciones se encontrarán exentas de IVA.**

### 2.1. Texto de la exención de IVA contenida en el N° 8) de la letra E del artículo 12 de la LIVA

- ✓ Tras la modificación introducida por la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley, **se encuentran exentos de IVA los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la LIR.**
- ✓ Para estos efectos, prosigue la norma, quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

## 2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

### 2.2. Requisitos de procedencia de la exención: debe tratarse de “sociedades de profesionales”

A partir del N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIRS, **se encuentran exentos los ingresos que obtengan las “sociedades de profesionales”** referidas en el N° 2 del artículo 42 de la LIR.

Atendida la **falta de definición legal**, y tal como se desprende de la historia fidedigna de la Ley, **se debe recurrir a las instrucciones vigentes impartidas por este Servicio**, mediante la **Circular N° 21 del año 1991**, sobre las sociedades de profesionales frente a la LIR.

Conforme las referidas instrucciones administrativas, para calificar como sociedad de profesionales, se deben reunir los siguientes requisitos:

**a) Debe tratarse de una sociedad de personas.**

**b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.**

Con todo, no se desvirtúa el **giro exclusivo** de prestación de servicios profesionales, si la sociedad, **con el fin de preservar sus flujos de caja y evitar su desvalorización, efectúa inversiones ocasionales, tomando por ejemplo depósitos a plazo, fondos mutuos u otros instrumentos de corto plazo.** La finalidad de estas inversiones podrá ser revisada en la instancia de fiscalización, considerando los montos involucrados, el tipo de instrumento, los plazos pactados y cualquier otro antecedente que dé cuenta

**c) Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.**

**d) Todos sus socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad, no siendo aceptable que uno o más de ellos solo aporte capital.**

**e) Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.**

## 2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

### 2.2. Requisitos de procedencia de la exención: debe tratarse de “sociedades de profesionales”

#### 2.2.1. Sociedades de personas

Como el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, para que una sociedad pueda ser calificada como de profesionales es menester que el contribuyente sea una sociedad de personas.

Esto impide que una sociedad de capital, como, por ejemplo, una sociedad anónima, sociedad por acciones o en comandita por acciones, puedan calificar **como sociedad de profesionales**.

Tampoco califican como tales, de acuerdo al tenor de la ley, los empresarios individuales ni las empresas individuales de responsabilidad limitada, por no tratarse de sociedades.

Las sociedades de profesionales deben desarrollar actividades, que importen **el ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión** no comprendida en la primera categoría o en el N° 1 del artículo 42 de la LIR, entendiéndose incluidas las siguientes labores:

a) Aquellas realizadas por las **personas que tengan un título profesional** otorgado por alguna **universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional** y;

b) Aquellas realizadas por **personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional**, otorgado por alguna **entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio**. La prestación exclusiva de las labores profesionales debe quedar establecida tanto en el objeto social como al momento de informar al Servicio el giro que estas personas desarrollarán.

#### 2.2.2. Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o colaboradores.

Cabe destacar que **todos los socios** deben ejercer la misma profesión para la sociedad o al menos alguna profesión similar, afín o complementaria. **Este Servicio** entiende que lo idéntico, similar, afín o complementario de las profesiones que ostentan los socios se debe apreciar considerando las actividades que desarrolla la sociedad, no siendo posible que uno o más de ellos solo aporte capital, ya que ello desnaturaliza el objeto de la sociedad y la consideración a la persona con la que nacen este tipo de sociedades.

**Lo mismo** ocurre con los **dependientes que coadyuven** para efectos de prestar los servicios profesionales del giro de la compañía, los cuales deben ejercer labores idénticas, similares, afines o complementarias a las de los socios.

En el caso de sociedades de personas que sean socias de otra sociedad de la misma naturaleza, **las primeras deberán tener por objeto exclusivo la prestación de servicios profesionales idénticos, similares, afines o complementarios a esta última**, que prestarán por medio de todos sus socios, informando dicho giro al Servicio.



## 2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

### 2.3. Tributación de las sociedades de profesionales frente al impuesto a la renta

#### 2.3.1. Regla general.

Las **sociedades de profesionales** son contribuyentes cuyas actividades se encuentran incluidas en el N° 2 del artículo 42 de la LIR de la segunda categoría, por lo que, **en general**, sus socios deben tributar con el impuesto final que corresponda, de acuerdo con el artículo 43 de la LIR.

#### 2.3.2. Opción para declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría

Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo con el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, las **sociedades de profesionales** **pueden optar** por declarar sus rentas de acuerdo con las **normas de la primera categoría**, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de la LIR.

**En cualquier caso** (si se mantienen en el N° 2 del artículo 42 de la LIR u optan por tributar en primera categoría), **las sociedades de profesionales** están obligadas a llevar contabilidad completa para los efectos de **determinar su renta imponible** por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del artículo 68 de la LIR, en relación al inciso final del mismo artículo 68.

## 2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

### 2.3. Tributación de las sociedades de profesionales frente al impuesto a la renta

#### 2.3.3. Ejercicio de la opción

De acuerdo con las instrucciones administrativas impartidas, la opción referida **deberá ser ejercida** por las sociedades de profesionales en alguna de las siguientes oportunidades:

**a)** Dentro de los **tres primeros meses del año comercial en que pretenden comenzar a declarar bajo dicha modalidad** (esto es, entre el 1° de enero y el 31 de marzo del año), presentando en el sitio web del Servicio la correspondiente solicitud, con indicación de los antecedentes mínimos requeridos al efecto

✓ **La opción de declarar bajo las normas de la primera categoría ejercida en los términos indicados regirá a partir del 1° de enero del año en el cual se ejerció.**

Las sociedades que presenten la referida solicitud fuera de plazo no podrán acogerse, por ese ejercicio, a la opción de declarar sus rentas bajo las normas de la primera categoría. Luego, deberán continuar determinando y declarando sus ingresos de acuerdo con las disposiciones de la segunda categoría por ese año.

**b)** Dentro de los **dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades**, dejando expresa constancia de tal decisión en la declaración jurada de iniciación de actividades que deban presentar, indicando en ella los antecedentes ya mencionados, excepto aquellos referidos al balance inicial.

Esto es, las sociedades de profesionales que se acojan a la modalidad de declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría a partir del inicio de sus actividades deben ejercer la referida opción dentro del mismo plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario.

**En estos casos**, la opción de declarar bajo las normas de la primera categoría regirá desde el momento en que comiencen sus actividades.

✓ El primer ejercicio en que la sociedad de profesionales se acoja a las normas del impuesto de primera categoría **deberá confeccionar un balance inicial basado en el que corresponda a la segunda categoría**, el cual incluirá los ingresos devengados al 31 de diciembre del periodo inmediatamente anterior, así como los gastos adeudados.

✓ **La incidencia tributaria** de estos registros dependerá del régimen tributario del artículo 14 de la LIR, al cual se acoja en definitiva la sociedad de profesionales, debiendo, en todo caso, cumplir íntegramente con dichas normas.

## 2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

### 2.3. Tributación de las **sociedades de profesionales** frente al impuesto a la renta

#### 2.3.4. **Carácter irreversible del ejercicio de la opción**

Conforme la parte final del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, **la opción de declarar las rentas de la sociedad de profesionales de acuerdo con las normas de la primera categoría es irreversible.**

Es decir, una vez que tales personas jurídicas hayan optado por declarar bajo dicha modalidad no podrán volver a acogerse a las disposiciones de la segunda categoría para los efectos de la determinación y declaración de sus ingresos.

#### 2.3.5. **Documentos tributarios que deben emitir**

Las **sociedades de profesionales siempre deberán emitir boletas de honorarios**, independientemente que tributen en la segunda categoría o en la primera categoría.

Sin embargo, en este último caso se debe agregar a dichos documentos una frase que indique **“Sociedad de Profesionales sujeta a las normas de la Primera Categoría”**, de acuerdo con las instrucciones contenidas en la Circular N° 21 de 1991 y la Resolución Ex. N° 1414 de 1978.

El incumplimiento de esta obligación se sanciona con la multa contenida en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario.

## 2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

### 2.4. Contribuyentes que se reorganicen para tributar como sociedad de profesionales

**En principio**, el hecho que una sociedad prestando **únicamente servicios clasificados en el N° 2 del artículo 42 de la LIR** y cumpliendo demás requisitos **se reorganice o reestructure** para tributar como sociedad de profesionales y quedar exenta de IVA por sus servicios, **en sí mismo no configura abuso o simulación en los términos del artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario**, sin perjuicio que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta conclusión.

- ✓ **Precisado lo anterior**, cabe recalcar que este tipo de contribuyentes debe tener como giro único la prestación de servicios profesionales de aquellos calificados en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, tanto en su **objeto social**, como en aquellas **actividades informadas al Servicio**.
- ✓ En este sentido, la Circular N° 17 de 1995 dispone que las ampliaciones o cambios de actividad o giro dentro de una misma categoría, no implica efectuar un nuevo inicio de actividades y el cambio se tratará como un simple cambio/ampliación de actividad o giro.
- ✓ Por su parte, si en un cambio o ampliación de actividad o giro, el contribuyente pasa de una actividad de la segunda categoría de la LIR a una actividad de primera categoría, deberá acreditar domicilio y cumplir con las demás instrucciones legales y administrativas como si se tratara de un inicio de actividades en primera categoría de la LIR.

## 4. VIGENCIA

### 4.1. Regla general

El artículo octavo transitorio de la Ley prescribe que las nuevas normas **entrarán en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023** y, por lo tanto, **se aplicarán a los servicios “prestados” a partir de dicha fecha.**

**Sin embargo**, se debe tener presente que, en el **caso de los servicios** y de acuerdo al **artículo 9° de la LIVS**, el **IVA se devenga cuando la remuneración se percibe o se pone, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.**

**Por su parte**, el **artículo 55 de la LIVS**, en concordancia con el devengo legal del IVA para el caso de prestaciones de servicios, **dispone que las facturas y las boletas deberán emitirse** en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

**Considerando lo anterior**, para efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, **deben considerarse gravados** los servicios prestados a contar del 1° de enero del año 2023 y respecto de los cuales el impuesto se devengue (esto es, **nazca la obligación de emitir el documento tributario**) a partir de la misma fecha.

**Luego**, aquellos servicios cuyo documento se emita hasta el 31 de diciembre de 2022, **se gravarán de** acuerdo con el N° 2 del artículo 2 de la LIVS y el artículo 12 letra E **vigente hasta dicha fecha, mientras que aquellos que sean documentados con posterioridad, quedarán gravados** de acuerdo con las nuevas normas, considerando las modificaciones introducidas por la Ley

## 4. VIGENCIA

### 4.2. Regla de excepción: licitaciones del Estado

**Con todo**, dichas modificaciones **no se aplicarán** respecto de **servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.**

**Al respecto**, es pertinente destacar que la ley solo refiere a **“licitaciones”** del Estado, sin limitar su alcance específicamente a los contratos que celebre la administración del Estado en el marco de la Ley N° 19.886, de bases sobre contratos administrativos de suministro y prestación de servicios.

**Luego**, según se desprende de lo anterior, al referir genéricamente el artículo octavo transitorio a las licitaciones del “Estado”, ciertamente bajo el concepto de **“Estado”** **deben comprenderse todos los órganos de la administración del Estado**

- ✓ **En este sentido**, el inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado, prescribe que la administración de Estado está constituida por los Ministerios, las Intendencias, las Gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad Pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por ley.
- ✓ **En consecuencia**, quedan comprendidas bajo la regla especial contenida en el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° **21.420 las licitaciones efectuadas por todos los órganos del Estado, en los términos definidos por la Ley de Bases Generales de la Administración del Estado.**
- ✓ Para **efectos de control** los contribuyentes que se acojan a esta regla de excepción **deberán mantener a disposición de este Servicio los contratos o adjudicaciones licitados por el Estado.**



Charla gratuita

# Maratón Tributaria

## Charla: el Presente Tributario

**¡Muchas gracias por su participación!**

**¡Nos vemos el jueves 29 de septiembre de 2022!**

**Carolina Silva Correa**

Contador Auditor

Magíster en Dirección y Gestión Tributaria

[www.carolinasilvacorrea.cl](http://www.carolinasilvacorrea.cl)