

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N°2, ART.12 LETRA E N°8 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART.20 N°3 Y N°4, ART.42 N°2 – LEY 21.420 – (ORD. N° 1424, DE 24.04.2022)

Situación tributaria de SPA y servicios profesionales.

De acuerdo con su presentación, se trata de una SPA que presta servicios profesionales, además de importar y vender bienes al retail, operación afecta a IVA, por la que emite la documentación correspondiente.

Teniendo presente las modificaciones de la Ley N° 21.420, según las cuales quedarán exentas de IVA las sociedades de profesionales, consulta si las asesorías que presta por intermedio de la SPA seguirán estando exentas o deberá separar su empresa formando una nueva sociedad. Asimismo, solicita la revisión de las asesorías que realiza, por un eventual error en su calificación como empresa financiera y corredora de seguros¹.

Al respecto, se informa que el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) 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 números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

El referido N° 2° fue modificado por la Ley N° 21.420, eliminando², a partir del 1° de enero de 2023³, la exigencia que los servicios provengan del ejercicio de las actividades comprendidas a los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

Asimismo, modificó la exención contenida en el N° 8) de la letra E del artículo 12 de la LIVS, agregando 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.

Por su parte, el inciso tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR dispone que las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales podrán optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de dicha ley.

Atendido que la peticionaria se dedicaría a las actividades comerciales como a la prestación de servicios profesionales y asesorías, no cumple con el requisito de prestar exclusivamente servicios profesionales, por lo que no califica como una sociedad de profesionales para efectos de la exención de IVA.

Finalmente, la calificación como contribuyente en determinada actividad económica se realiza en base a la información que éste entrega al iniciar sus actividades, por lo que cualquier error en dicha calificación deberá ser corregido por el propio contribuyente ante este Servicio.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 1424, de 28-04-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Adjunta a su presentación la última modificación a la SPA del año 2019 donde se modificó el objeto social.

² N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420, publicada en el Diario Oficial de 4 de febrero de 2022.

³ Artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.53 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 14 LETRA D N°3, ART. 42 N°2 – CIRCULAR N°21 DE 1991 – RESOLUCION EX. N°6080 DE 1999 – (ORD. N° 1443, DE 29.04.2022)

Condiciones para calificar como sociedad de profesionales y la documentación tributaria que se debe emitir por los servicios.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre las condiciones para que una sociedad pueda ser calificada como sociedad de profesionales y la documentación tributaria que debe emitir por sus servicios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, dos personas naturales – un abogado y un contador auditor – constituyeron una sociedad de responsabilidad limitada en 2020, iniciando sus actividades en la primera categoría, en base renta efectiva, según contabilidad completa, acogiendo al Régimen Pro Pyme general del artículo 14, letra D), N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

El objeto social de la sociedad guarda relación con asesorías legales, tributarias y contables, en razón de las profesiones de los socios. Por su parte, al momento de iniciar actividades, se informaron los códigos 702000 “Actividades de consultoría de gestión” y 661903 “Empresas de asesoría y consultoría en inversión financiera; sociedades de apoyo al giro”, ambos de primera categoría.

Considerando lo anterior, solicita confirmar que:

- 1) La sociedad referida, en razón de las características señaladas, califica como una sociedad de profesionales que tributa en la primera categoría.
- 2) El documento tributario que corresponde emitir por sus servicios profesionales es una factura electrónica no afecta o exenta de IVA.

II ANÁLISIS

De acuerdo al N° 2 del artículo 42 de la LIR, se clasifican en dicho numerando – entre otros – los ingresos obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

Sin perjuicio de lo anterior – continúa el párrafo tercero del citado N° 2 – dichas sociedades podrán 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.

Luego, en principio, una sociedad de profesionales debe tributar en la segunda categoría, sin perjuicio de la opción que le otorga la ley a estos contribuyentes para que declaren sus rentas con sujeción a las normas de la primera categoría, opción sobre la cual este Servicio impartió instrucciones en la Circular N° 21 de 1991.

Al respecto, dentro de los tres primeros meses del año comercial por el cual desean declarar bajo dicha modalidad (del 1° de enero al 31 de marzo de cada año); deberán presentar una declaración o solicitud a través de la cual se comunique tal decisión. Por su parte, si esta opción se quiere ejercer a partir del inicio de sus actividades, tal solicitud deberá ser presentada dentro del mismo plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario (vale decir, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades).

Asimismo, de acuerdo a la citada circular y pronunciamientos de este Servicio¹, es posible sostener que las personas jurídicas que deseen tributar como sociedades de profesionales deben cumplir con los siguientes requisitos:

¹ Circular N° 43 de 1994, Oficio N° 697 de 2008.

- 1) Deben ser sociedades de personas.
- 2) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 3) Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o colaboradores.
- 4) Todos sus socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad.
- 5) Las profesiones de los socios pueden ser idénticas, similares, afines o complementarias.

Considerando lo anterior, la sociedad sobre la cual consulta podría tributar como sociedad de profesionales, siempre que cumpla los requisitos formales que la Circular N° 21 establece.

Finalmente, las sociedades de profesionales siempre deberán emitir boletas de honorarios por la prestación de sus servicios, debiendo agregar una frase que indique “Sociedad de Profesionales sujeta a las normas de la Primera Categoría”, conforme al párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 21 de 1991 y la Resolución Ex. N° 1414 de 1978².

En tanto la sociedad no califique como sociedad de profesionales, por sus servicios deberá emitir una boleta o factura de ventas o servicios no afectos o exentos de IVA, de acuerdo a la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) La sociedad referida, si bien cumple con los requisitos de las sociedades de profesionales, no califica actualmente como una sociedad de profesionales que tributa en la primera categoría, dado que no inició actividades en la segunda categoría, ni ha presentado la solicitud exigida por la Circular N° 21 de 1991 para ello.
- 2) Actualmente, la sociedad deberá emitir por sus servicios una boleta o factura de ventas o servicios no afectos o exentos de IVA, sin perjuicio de que si se constituyera formalmente como una sociedad de profesionales afecta a la primera categoría, le correspondería emitir boletas de honorarios.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1443, de 29-04-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

² Ver Oficios N° 2832 de 2009 y N° 1947 y 2012.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 20 N°4 – (ORD. N° 1479, DE 03.05.2022)

IVA en los servicios que prestará un centro de estética.

De acuerdo con su presentación, consulta si los servicios que un centro de estética prestará, consistentes en tratamientos faciales y corporales no invasivos y depilación corporal, realizados por profesionales de la salud, en este caso, por kinesiólogas, se encuentran afectos a IVA.

Al respecto se informa que N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) define el hecho gravado “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 números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

A su vez, el N° 4 del mencionado artículo 20 comprende, entre otras, las rentas obtenidas por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.

Al respecto, lo que caracteriza a las prestaciones efectuadas por un hospital o una clínica es la atención profesional médica y de enfermería continua que dichos establecimientos otorgan a sus pacientes para la recuperación de la salud, marcando una diferencia objetiva, para efectos tributarios, el hecho que la prestación no sea ambulatoria¹.

Consecuente con ello, para establecer si el centro de estética se afecta con IVA debe determinarse, en primer lugar, si respecto de dichas prestaciones el establecimiento es análogo o similar a una clínica, hospital o laboratorio.

Luego, en caso que el centro de estética preste los servicios descritos en su presentación, no calificará como un establecimiento análogo a un hospital o a una clínica, ya que las prestaciones consistirían básicamente en tratamientos de tipo ambulatorio, que no implican atención profesional médica y de enfermería continua para recuperar la salud.

Conforme lo anterior y la legislación vigente², los servicios que preste el centro médico no se encuentran gravados con IVA.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 1479, de 03-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficios N° 1835 de 2009 y N° 3490 de 2009.

² Se hace presente que los numerales 1 y 2, letra a), de artículo 6 de la Ley N° 21.420 elimina del párrafo primero del número 2° del artículo 2° la frase ", 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". Asimismo, en el N° 8 de la letra E del artículo 12 se agrega la expresión "Ley de la Renta", lo siguiente: ". Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría". Finalmente, de acuerdo al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, las disposiciones contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 6 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.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART.42 N°2 – LEY 21.420 – OFICIO N°1424 DE 2022 – (ORD. N° 1511, DE 06.05.2022)

Solicita complementar Oficio N° 1424 de 2022 respecto de una sociedad por acciones

De acuerdo con su presentación, se solicita complementar el Oficio N° 1424 de 2022, en el sentido de precisar si acaso una sociedad por acciones (SpA) puede acogerse a tributar como sociedad de profesionales de acuerdo al N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Agrega que mediante el Oficio antes mencionado se resolvió que una SpA, al dedicarse tanto a actividades comerciales como a la prestación de servicios profesionales y asesorías, no cumplía con el requisito de prestar exclusivamente servicios profesionales, por lo que no calificaba como una sociedad de profesionales para efectos de la exención de IVA, una vez vigentes las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420 a la Ley sobre Impuesto a las ventas y Servicios (LIVS).

Finalmente, el consultante indica que de lo anterior pudiera colegirse – erradamente, en su opinión – que una SpA podría ser una sociedad de profesionales, siempre que solo realizara este tipo de servicios y cumpliera con los demás requisitos para ser calificada como tal.

En relación con lo consultado se informa que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de personas, en que todos los socios sean profesionales¹ y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales². En consecuencia, una sociedad por acciones no puede clasificarse como una sociedad de profesionales a que se refiere el N° 2 del artículo 42 de la LIR.

Al respecto, es preciso señalar que el Oficio N° 1424 de 2022 solo analiza, respondiendo lo consultado en su oportunidad, las actividades descritas por la SpA, resolviendo que no cumplían la exigencia de prestar exclusivamente servicios profesionales.

Lo anterior, por cierto y según indica en su presentación, no implica validar – a contrario sensu – que cumpliendo las demás exigencias (en particular, prestar exclusivamente servicios o asesorías profesionales) una SpA podría clasificarse como una sociedad de profesionales, en los términos del N° 2 del artículo 42 de la LIR.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 1511, de 06-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Incluyéndose, a su vez, las sociedades de profesionales que cumplan con idénticos requisitos que la sociedad que integran

² Ver Circular N° 21 de 1991.

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 42 N° 2
(ORD. N° 1648 DE 20.05.2022).**

Requisito para clasificar a una sociedad como sociedad de profesionales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre los requisitos que debe cumplir una sociedad para ser clasificada como sociedad de profesionales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad por acciones, que previamente fue una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto social es la prestación de servicios o asesorías profesionales en los ámbitos de auditoría, legal, contables y consultoría, tributa sus rentas de acuerdo con las normas de primera categoría, conforme a la facultad otorgada por el N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Los socios, todos personas naturales, han definido transformar la sociedad por acciones en una sociedad de responsabilidad limitada, debido a que requiere participar en otras sociedades de profesionales y, conforme a lo instruido por el Servicio, perdería la calidad de sociedad de profesionales si uno de sus socios corresponde a una sociedad que no sea una sociedad de profesionales que tribute o pueda tributar conforme al N° 2 del artículo 42 de la LIR, independiente que se haya acogido voluntariamente a las normas de la primera categoría. Adicionalmente se requiere asegurar que los socios no puedan transferir sus participaciones sin el acuerdo unánime de los demás socios.

Conforme a lo expuesto precedentemente requiere confirmar lo siguiente:

- 1) Una sociedad por acciones, que se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada, y que presta conforme a su objeto social asesorías o servicios profesionales conforme a la Circular N° 21 de 1991 del Servicio, debe ser calificada para efectos tributarios como una sociedad de profesionales de conformidad al N° 2 del artículo 42 de la LIR.
- 2) Que lo señalado precedentemente es sin perjuicio de que la sociedad ya no puede volver a tributar en segunda categoría, por haber optado tributar en primera categoría en el pasado.
- 3) Que teniendo la sociedad la calidad y naturaleza de una sociedad de profesionales, una vez transformada en una sociedad de responsabilidad limitada, podrá participar en otras sociedades de profesionales sin que estas pierdan esta naturaleza o calidad tributaria por el solo hecho de tener a una sociedad de responsabilidad limitada como socia.

II ANÁLISIS

Con relación a lo señalado en el primer párrafo de su presentación, cabe precisar que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de personas, en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales¹. Por tanto, una sociedad por acciones no puede clasificarse como una sociedad de profesionales a que se refiere el N° 2 del artículo 42 de la LIR, como se desprende de su presentación.

Precisado lo anterior, una vez efectuada la transformación del tipo societario a una sociedad de personas, y en la medida que la sociedad cumpla los requisitos que exige la norma, según se ha instruido a través de la Circular N° 21 de 1991, la sociedad podrá ser clasificada como una sociedad de profesionales.

Por disposición expresa del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, la sociedad no podrá volver al sistema de tributación de la segunda categoría, puesto que ya había ejercido la opción de declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, antes de su transformación a una sociedad por acciones.

Por otra parte, como también se ha señalado en la Circular N° 21 de 1991, una sociedad de profesionales puede estar compuesta por una o más sociedades de personas, siempre y cuando esta o estas últimas también sean sociedad de profesionales, que presten los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran, u otros servicios profesionales, afines o complementarios a los

¹ Ver Circular N° 21 de 1991 y recientemente Oficio N° 1511 de 2022.

primeros. Lo anterior tiene aplicación aun cuando se haya ejercido la opción que contempla el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente se informa lo siguiente:

- 1) Una sociedad de responsabilidad limitada, que presta conforme a su objeto social asesorías o servicios profesionales, cumpliendo los requisitos que exige la norma, calificará como una sociedad de profesionales de conformidad al N° 2 del artículo 42 de la LIR. Siendo irrelevante para este efecto, que dicha sociedad previamente haya sido una sociedad por acciones.
- 2) El ejercicio de la opción que contempla el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR es irreversible, por lo cual, una sociedad de profesionales que ha optado por declarar las rentas conforme a las normas de la primera categoría no puede volver a declarar conforme a las normas de la segunda categoría.
- 3) Una sociedad de responsabilidad limitada clasificada como sociedad de profesionales, podrá participar en otras sociedades de profesionales que presten los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran, u otros servicios profesionales afines o complementarios a los primeros, sin que esta pierda esta naturaleza o calidad tributaria por el solo hecho de tener a una sociedad de responsabilidad limitada como socia.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1648 del 20-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2 – ART.12 LETRA E N°8 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART.20 N°3, N°4 Y N°5 – LEY 21.420 – ART.6 – (ORD. N° 1677, DE 25.05.2022)

IVA en servicios de asesorías.

De acuerdo con su presentación, consulta si se encuentra afecta a IVA una empresa de asesorías profesionales en economía, estudios de mercado y estrategias, entre otros, las cuales se materializan por medio de la entrega de informes.

Al respecto se informa que el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) 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° 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

En el caso analizado, las prestaciones descritas consistirían en asesorías profesionales, las cuales, y según reiterada jurisprudencia administrativa de este Servicio¹, no se gravan con IVA por no encontrarse comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR, sino que en el N° 5 del referido artículo, en la medida que consistan única y exclusivamente en la realización de estudios que representen la opinión de técnicos o profesionales del área y que se traduzcan en consejos o informes escritos.

No obstante, se hace presente que el N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 modificó el párrafo primero del N° 2° del artículo 2° de la LIVS, eliminando la referencia a los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, razón por la cual, a contar del 1° de enero de 2023 – fecha en que entra en vigencia la modificación referida de acuerdo al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 – los servicios consultados en su presentación, se encontrarán gravados con IVA, a menos que sean prestados por una sociedad de profesionales conforme al N° 8) de la Letra E del artículo 12 de la LIVS, modificado por la letra b) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 1677, de 25-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficios N° 3288 de 2009, N° 30 de 2011, N° 2930 de 2012, N° 47 de 2022, N° 1148 de 2022.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2, ART.12 LETRA E N°8 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART.20 – LEY 21.420 – (ORD. N°1963, DE 23.06.2022)

IVA a los servicios de ingeniería tras Ley N° 21.420.

De acuerdo con su presentación, la empresa tiene como giro principal servicios de ingeniería y actividades conexas de consultoría técnica, servicios que no se encontraban gravados con IVA hasta la vigencia de las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 21.420.

Al respecto, consulta sobre la fecha de entrada en vigencia de la disposición legal que grava con IVA a los servicios (artículo 6, N° 1, de la Ley N° 21.420) para el caso consultado – servicios de ingeniería – ya que su actividad figuraría como gravada en el sistema informático de este Servicio, desde el 1° de enero del presente año 2022.

Sobre la materia se informa que, de acuerdo al N° 2°) del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se 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 números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Los servicios de ingeniería y actividades conexas de asesoría técnica, según reiterada jurisprudencia administrativa de este Servicio¹, no se gravan con IVA por no comprenderse en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR – sino que en el N° 5 del referido artículo – en la medida que consistan única y exclusivamente en la realización de estudios que representen la opinión de técnicos o profesionales del área y que se traduzcan en consejos o informes escritos.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que el N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 elimina del párrafo primero del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS la frase “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”.

Con todo, la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 agrega en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, luego de la expresión “Ley de la Renta”, lo siguiente: “. Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría”.

Finalmente, de acuerdo al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, las disposiciones contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 6 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.

Conforme lo anterior, a contar del 1° de enero de 2023 – fecha en que entran en vigencia las modificaciones referidas – los servicios consultados en su presentación se encontrarán gravados con IVA, a menos que sean prestados por una sociedad de profesionales.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 1963, de 23-06-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficios N° 3288 de 2009, N° 30 de 2011, N° 2930 de 2012, N° 47 y N° 1148 de 2022.

Aplicación del artículo octavo transitorio de la Ley N°21.420 a las operaciones que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a las operaciones que indica.

De acuerdo con su presentación, ha suscrito una serie de contratos de prestación de servicios profesionales que se prorrogarán y/o mantendrán vigentes después del 1° de enero del año 2023.

Agrega que, de acuerdo con lo establecido en la Ley N° 21.420, dichos servicios quedarán gravados con IVA desde la fecha indicada, independientemente de haberse fijado una remuneración bruta o no afecta a dicho tributo.

Considerando lo anterior, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Que, salvo las exenciones legales, los servicios que cumplan los presupuestos fácticos establecidos en el N° 2) del artículo 2° de la LIVS, vigentes a contar del 1° de enero del año 2023, quedarán gravados con IVA, con la tasa del 19%.
- 2) Que la base imponible del tributo correspondería al precio o valor de la remuneración correspondiente.
- 3) Que el beneficiario del servicio, en su calidad de sujeto pasivo, deberá soportar y pagar el IVA, con independencia de lo que hayan podido estipular las partes en el respectivo contrato o acuerdo de voluntades.

El N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 eliminó de la definición del hecho gravado básico “servicio” – contenido en el N° 2) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) – la exigencia 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).

De este modo, se gravará, en general, cualquier acción o prestación remunerada que una persona realiza para otra.

A su turno, el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 prescribe que dicha modificación entrará en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023 y, por lo tanto, se aplicará a los servicios “prestados” a partir de esa fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, 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, y respecto de la consulta N° 1) del Antecedente, los servicios que cumplan los presupuestos fácticos establecidos en el N° 2) del artículo 2° de la LIVS, vigentes a contar del 1° de enero del año 2023, que sean prestados y documentados a partir de dicha fecha, quedarán gravados con IVA, con la tasa del 19%, independientemente de lo que las partes hayan pactado.

En cuanto a la consulta N° 2) del Antecedente, la base imponible del impuesto será el valor de las operaciones respectivas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la LIVS. En este caso, el valor de la operación corresponde a la remuneración pactada en el contrato.

Finalmente, en el caso específico del IVA, el sujeto pasivo de derecho de la obligación tributaria es la persona que tiene la calidad de vendedor o prestador de servicios, no correspondiendo al comprador o beneficiario del servicio ninguna obligación de carácter fiscal. Sin embargo, como sujeto pasivo de hecho del impuesto, es dicho beneficiario quien debe soportar el impuesto que le es trasladado o recargado por el vendedor o prestador de servicios¹.

Sin perjuicio de lo anterior, determinar quién deba hacerse cargo financieramente del impuesto en el caso concreto no compete a este Servicio.

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Por regla general, los servicios que cumplan los presupuestos fácticos establecidos en el N° 2° del artículo 2° de la LIVA, prestados y documentados a contar del 1° de enero del año 2023, quedarán gravados con IVA, con la tasa del 19%.
- 2) La base imponible de los servicios está constituida por el valor de las operaciones respectivas; esto es, el valor de la remuneración pactada.
- 3) Con independencia de lo estipulado por las partes en el respectivo contrato o acuerdo, el sujeto pasivo de derecho (prestador del servicio) debe recargar o trasladar el IVA sobre la base imponible, al sujeto pasivo de hecho (beneficiario del servicio), quien soporta el impuesto.

Saluda a usted,

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2033, de 30-06-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Ver Oficio N° 1630 de 2019

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 12 LETRA E N° 20,
ART. 13 N° 4 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 20 N° 3 Y 4 – LEY N°
12.120 – CIRCULAR N° 67 DE 1975. – (ORD. N° 2308, DE 28.07.2022)**

IVA aplicable a servicios de salud y a servicios prestados por establecimientos de educación, a contar del 01.01.2023.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación con IVA y aplicación de exenciones, a contar del 01.01.2023, a servicios prestados por establecimientos de educación y a servicios de salud ambulatorios prestados por clínicas y hospitales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, conforme la definición del nuevo hecho gravado “servicio” establecido en el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), todas las prestaciones que se encuentran actualmente no gravadas, por clasificarse en el N° 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), pasarán a estar gravadas con IVA a partir del 01.01.2023, salvo que se les aplique alguna exención específica.

Al respecto, consulta:

- 1) Si procedería aplicar la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, considerando que la prestación de servicios de capacitación, asesoría o estudios brindados por empresas o por establecimientos de educación, se encontrará gravada con IVA a partir del 01.01.2023.
- 2) Si las prestaciones de salud, realizadas por clínicas y hospitales, estarán exentas de IVA, a contar del 01.01.2023, cuando tengan la calidad de “ambulatorias”.
- 3) La definición de “servicios, prestaciones y procedimientos de salud”¹ para efectos de aplicar la exención contenida en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

II ANÁLISIS

Actualmente, el N° 2° del artículo 2° de la LIVS define al hecho gravado “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 números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

Sin embargo, a partir del 01.01.2023², se elimina de la definición de “servicio” la exigencia que la remuneración del servicio proviniera del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR³.

Por lo tanto, a contar de esa fecha, para efectos tributarios, debe entenderse como hecho gravado “servicio” toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, con prescindencia de la actividad que genera dicha remuneración.

De este modo, tal como señala su presentación, a partir del 01.01.2023 se gravarán con IVA una serie de servicios que, conforme a la definición actual, no se afectan con dicho impuesto, sin perjuicio de las exenciones que puedan ser aplicables a cada caso.

Precisado lo anterior, y respecto de la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, se mantienen vigentes las instrucciones administrativas sobre la materia⁴.

¹ Si bien en el título de la consulta N° 3 se refiere a la definición de “servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios”, en el cuerpo de la consulta estrictamente consulta sobre la definición de servicios, prestaciones y procedimientos “de salud”.

² Artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁴ Ver Circulares N° 67 de 1975 y N° 11 de 2004.

En ese sentido, la Circular N° 67 de 1975 precisa que esta exención⁵ amplió el alcance de una exención similar, contenida en la Ley N° 12.120, liberando de IVA a los establecimientos de educación por los ingresos que perciben en razón de su actividad docente propiamente tal, sin que sea requisito previo para gozar del beneficio su reconocimiento por el Estado.

Conforme lo anterior, esta exención se extiende a todas las áreas de la educación, cualquiera sea el carácter o la forma jurídica que tenga la entidad que imparte la enseñanza⁶, teniendo presente, primordialmente, que la actividad realizada por el contribuyente tenga la calidad de docente⁷.

De este modo, y considerando que la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS no ha sido modificada y, por ende, tampoco su interpretación, los ingresos percibidos por la dictación de charlas, seminarios y cursos, cuya finalidad sea entregar conocimientos técnicos sobre determinadas materias, podrán beneficiarse de la exención antes mencionada.

Distinto es el caso de las asesorías, que no constituyen actividades de docencia, sino que servicios cuya finalidad es dar una opinión técnica sobre una materia específica a un cliente determinado, la cual queda reflejada en informes o documentos, que no se comprenden bajo la exención en análisis

En cuanto a los servicios médicos ambulatorios prestados a contar del 01.01.2023, éstos se encontrarán gravados con IVA conforme a la nueva definición de “servicio” contenida en el N° 2° del artículo 2° de la LIVS.

Sin embargo, junto con modificarse la definición del hecho gravado “servicio”, se incorpora una nueva exención⁸ para este tipo de servicios, agregándose a la Letra E del artículo 12 de la LIVS “los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.// Esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación. // Los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.”

De lo anterior se desprende que, sin importar quién sea el prestador de los servicios médicos, éstos se favorecerán con la exención señalada si dichos servicios son prestados en forma ambulatoria, es decir, cuando éstos no requieren para su prestación de atención médica o de enfermería continua, que haga necesario mantener al paciente hospitalizado.

Finalmente, deben entenderse como “servicios, prestaciones y procedimientos de salud” aquellos comprendidos en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional publicada en el sitio web del Fondo Nacional de Salud.

Luego, la exención contenida en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, vigente a contar del 01.01.2023, cubre sólo aquellos servicios, prestaciones y procedimientos de salud cuya prestación es efectuada en forma ambulatoria.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Los ingresos percibidos por la dictación de charlas, seminarios y cursos, cuya finalidad sea entregar conocimientos técnicos sobre determinadas materias, se benefician con la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, cualquiera sea el carácter o la forma jurídica que tenga la entidad que imparte la enseñanza.

Lo anterior no cambia con la nueva definición del hecho gravado “servicio”, vigente a contar del 01.01.2023.

Esta exención no comprende los servicios de asesorías.

⁵ Originalmente contenida en el N° 5 del artículo 60 de la LIVS, actual N° 4 del artículo 13 del mismo texto legal.

⁶ Oficio N° 2726 de 2007

⁷ Oficios N° 4062 de 1994, N° 487 de 2000, N° 2754 de 2019 y N° 2998 de 2020.

⁸ Letra b) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

- 2) Las prestaciones de salud ambulatorias, aun cuando sean efectuadas por clínicas y hospitales, se encontrarán exentas de IVA por aplicación de la exención incorporada como nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, vigente a contar del 01.01.2023.
- 3) Se entienden por “servicios, prestaciones y procedimientos de salud” aquellos comprendidos en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional publicada en el sitio web del Fondo Nacional de Salud, independientemente que sean desarrolladas o no por un prestador institucional de salud.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2308, de 28.07.2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART.20 N°3 Y N°4 – (ORD. N°2357, DE 04.08.2022)

Tributación de servicios consistentes en meras inspecciones o fiscalizaciones que incluyen análisis de laboratorio.

De acuerdo con su presentación, el Servicio presta, por un lado, servicios consistentes en meras inspecciones o fiscalizaciones no gravados con IVA y, por otro, servicios de análisis y diagnóstico de laboratorio que sí se encuentran gravados con dicho impuesto, consultando sobre el tratamiento tributario y la documentación tributaria a emitir en caso de que durante la prestación de los primeros se haga necesario incluir a los segundos.

Al respecto se informa que, según indica su presentación, reiteradamente¹ este Servicio ha sostenido que los servicios consistentes en meras inspecciones o fiscalizaciones constituyen prestaciones que no se encuentran incluidas dentro de las actividades comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y, por tanto, no afectos a IVA de conformidad a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 2° del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS)².

Por su parte, atendido que los servicios de diagnóstico y análisis de laboratorio corresponden a actividades comprendidas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, se encuentran gravados con IVA³.

Ahora bien, de acuerdo con el párrafo segundo del N° 2° del artículo 2° de la LIVS⁴, tratándose de un servicio que comprenda conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas, como ocurre en el caso en consulta, sólo se gravarán aquellas que, por su naturaleza, se encuentren afectas. En consecuencia, cada prestación será gravada, o no, de forma separada y atendiendo a su naturaleza propia, para lo cual se deberá determinar el valor de cada una independientemente. No obstante, si un servicio comprende un conjunto de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas, que no puedan individualizarse unas de otras, se afectará con IVA la totalidad de dicho servicio.

Conforme ha instruido este Servicio⁵, lo anterior trae como consecuencia que el valor total del servicio deberá ser desglosado por el contribuyente para cada una de las operaciones o prestaciones que lo componen, a fin de determinar la base imponible que corresponde a cada una de ellas de forma independiente. Para ello, se deberá consignar dichos valores en forma separada en la correspondiente factura o boleta que se emita, gravando con IVA sólo aquellas operaciones o prestaciones que por su naturaleza se encuentren afectas.

Por tanto, el contribuyente deberá emitir un documento tributario (factura o boleta, según sea el caso), desglosando de forma independiente en dicho documento, por un lado, el valor por la prestación del servicio de análisis y diagnóstico de laboratorio, gravado con IVA y, por otro lado, el valor por la actividad consistente en mera inspección o fiscalización, no afecta a dicho impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que, a contar del 1° de enero del año 2023⁶ y respecto de los servicios prestados a partir de esa misma fecha, se elimina⁷ del párrafo primero del N° 2° del artículo 2° de la LIVS la frase “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.

¹ Oficio N° 1350 de 2017; Oficio N°465 de 2011; Oficio N°3424 de 2004; Oficio 442 de 2003.

² De acuerdo con el párrafo primero, del N° 2) del artículo 2 de la LIVS, se 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 números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

³ Oficio N°3424 de 2004; Oficio N° 5243 de 1981.

⁴ Párrafo incorporado por la letra b) del N° 1 del artículo tercero de la Ley N° 21.210.

⁵ En N° 1 del apartado II de la Circular N° 26 de 2021.

⁶ Conforme al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

⁷ Conforme al N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420

⁸ Con todo, la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 agrega en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, luego de la expresión “Ley de la Renta”, lo siguiente: “. Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de

Conforme a lo anterior, a contar del 1° de enero de 2023 ambos servicios consultados en su presentación se encontrarán gravados con IVA.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2357, de 04-08-2022

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos

profesionales referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría”.

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 Y ART. 42 N° 2 – CIRCULAR
N° 21 DE 1991
(ORD. N° 2359 DE 04.08.2022).**

Incorporación de sociedad de profesionales a la segunda categoría.

De acuerdo con su presentación, una sociedad de responsabilidad limitada, cuyos socios son personas naturales y profesionales afines a la actividad desarrollada, que cumple los requisitos de la Circular N° 21 de 1991, acogida al régimen tributario pro pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), con contabilidad completa, quiere “transitar” [sic] al régimen de segunda categoría dentro del plazo establecido para ejercer opción (entre el 1 de enero y 31 de marzo del 2023).

A partir de lo anterior, formula una serie de consultas relativas al tratamiento tributario de los saldos anotados en los registros empresariales, así como los documentos tributarios a emitir, entra otras¹.

Al respecto se informa que, de acuerdo al párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, si bien se permite a las sociedades de profesionales que cumplan los requisitos optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, la parte final del mismo párrafo tercero prescribe que los contribuyentes que optaren por declarar de acuerdo con la primera categoría no podrán volver al sistema de tributación de la segunda categoría.

Conforme lo anterior, atendido que la sociedad de profesionales que optó por la primera categoría legalmente está imposibilitada de transitar al sistema de tributación de la segunda categoría, es inoficioso referirse a las demás consultas.

Sin perjuicio de lo anterior, una sociedad de profesionales que opte por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría puede acogerse a los regímenes establecidos en la letra A) y números 3 y 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR², siempre que, en estos dos últimos casos cumpla con los requisitos para acceder y permanecer en ellos.

En cuanto a la posibilidad de emitir boletas de honorarios con la leyenda “acogido voluntariamente a las normas de primera categoría”, se informa que la aplicación de emisión de boletas de honorarios electrónicas dispuesta por este Servicio en su sitio web diferencia sistemáticamente la emisión de documentos emitidos por contribuyentes que han optado a dicha franquicia, para lo cual y con el fin de otorgar una mayor claridad en las boletas de honorarios electrónicas emitidas en dichas circunstancias, en ellas se consigna el siguiente texto: “Sociedad de profesionales sujeta a las normas de la Primera Categoría conforme al inciso 3° del N° 2 del Artículo 42 de la Ley de la renta.”.

Saluda a usted,

**HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 2359 del 04-08-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

¹ De acuerdo a la presentación, se consulta:

- 1) Cuál sería el tratamiento tributario de los saldos de arrastre de los registros empresariales (RAP, RAI, SAC, ISFUT entre otros), a la fecha del cambio de régimen de segunda categoría
- 2) Cuál sería el tratamiento tributario para el mismo contribuyente señalado si desee transitar al régimen de segunda categoría, pero acogiéndose voluntariamente a las normas de primera categoría:
 - a) Cuál(es) sería el régimen de primera categoría al cual puede acogerse dicha sociedad de profesionales.
 - b) Cuál sería el registro para efectos de controlar los retiros respecto de los impuestos global complementario o adicional y créditos respectivos, considerando que en la actualidad no existe el registro FUT
 - c) Según la citada circular, título VIII, letra B, el contribuyente deberá emitir boletas de honorarios con la leyenda “acogido voluntariamente a las normas de primera”, en la actualidad la plataforma del Servicio, opción emisión de boletas de honorarios electrónica, ¿permite dicha leyenda o como se deberá implementar ésta?

² En la Circular N°62 de 2020, se instruye acerca de los requisitos para acceder y permanecer en el régimen Pyme. El párrafo tercero del numeral 1.2.1.1. de la referida Circular, instruye respecto al régimen Pyme que “quedan excluidos todos aquellos contribuyentes que obtengan rentas por actividades clasificadas en la Segunda Categoría, salvo cuando estos hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con la Primera Categoría, conforme lo permite el N° 2 del artículo 42, para el caso de las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales”.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART.20 N°3 Y N°4 – LEY 21.420 – ART.6, ART. 8° TRANSITORIO – (ORD. N° 2406, DE 10.08.2022)

Aplicación del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a las operaciones que indica.

De acuerdo con su presentación, una sociedad anónima presta servicios que actualmente no se encuentran afectos a IVA, pero que se gravarán con dicho tributo desde el 1° de enero del 2023, por aplicación de la Ley 21.420, consultando si una factura es emitida:

- 1) Durante el año 2022, sin perjuicio que se espera que el servicio sea prestado durante el año 2023, debe emitirse exenta o afecta a IVA.
- 2) En enero de año 2023, pero el servicio se prestó durante el año 2022, debe emitirse exenta o afecta a IVA.

Al respecto se informa que, conforme al N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420, se eliminó de la definición del hecho gravado básico “servicio” – contenido en el N° 2) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) – la exigencia 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).

A su turno, el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 prescribe que dicha modificación entrará en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023 y, por lo tanto, se aplicará a los servicios “prestados” a partir de esa fecha.

Según se ha precisado recientemente¹, 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, sólo aquellos servicios documentados antes del 1° de enero de 2023, tendrán el tratamiento tributario que contempla la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2022.

En consecuencia,

- 1) La factura emitida antes de entrar en vigencia el artículo 6 de la Ley 21.420 no deberá gravarse con IVA
- 2) No obstante que el servicio se preste durante el año 2022, la factura emitida a partir de 2023 deberá gravarse con IVA, por cuanto el devengo del impuesto y por ende la documentación del hecho gravado, ocurriría durante el ejercicio comercial 2023.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 2406, de 10-08-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficio N° 2033 de 2022.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2, ART.12 LETRA E N°20 –
(ORD. N°2411, DE 11.08.2022)**

Alcance de la exención contenida en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

De acuerdo con su presentación, consulta si las clínicas dentales están incluidas en la exención de IVA contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), introducido por la Ley N° 21.420, respecto de los servicios ambulatorios de salud que se proporcionen sin alojamiento.

Agrega que la clínica presta servicios de exodoncias, periodoncia, implantes, tratamientos de ortodoncia, limpieza y profilaxis, resinas, coronas dentales, prótesis, toma de rayos X, entre otros servicios y prestaciones propias de una clínica dental, todas prestaciones ambulatorias de salud que se prestan sin alojamiento ni alimentación.

Al respecto, y en lo que interesa, junto con modificar, a partir del 1° de enero de 2023, el hecho gravado “servicio”¹, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, la Ley N° 21.420, a partir de esa misma fecha, incorpora² una exención en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

Dicha exención beneficia a los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades, la cual incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación. En todo caso, agrega la norma, los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.

Al respecto, este Servicio recientemente ha precisado³ que, sin importar quién sea el prestador de los servicios médicos, éstos se favorecerán con la exención si son prestados en forma ambulatoria; es decir, cuando éstos no requieren para su prestación de atención médica o de enfermería continua, que haga necesario mantener al paciente hospitalizado.

Asimismo, precisó que deben entenderse como “servicios, prestaciones y procedimientos de salud” aquellos comprendidos en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional publicada en el sitio web del Fondo Nacional de Salud.

De esta forma, a contar del 1° de enero de 2023, en la medida que la actividad desarrollada consista únicamente en servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, en este caso, servicios odontológicos y que aquéllos se encuentren comprendidos en la nómina antes referida, dichos servicios se encontrarán exentos de IVA⁴.

Con todo, esta exención no alcanza a los servicios prestados por el consultante que sean propios de laboratorios.

¹ Se elimina de la definición de “servicio” la exigencia que la remuneración provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), por lo que deberá entenderse como hecho gravado “servicio” toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, con prescindencia de la actividad que genera dicha remuneración.

² Letra b) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

³ Oficio N° 2308 de 2022.

⁴ Sin perjuicio de la modificación a la exención del N° 8) de la letra E del artículo 12 de la LIVS efectuada por la Ley N° 21.420 a partir del 1° de enero de 2023, donde se encontrarán exentos de IVA los ingresos obtenidos por 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. Al respecto, cabe tener presente que este Servicio ha interpretado (Oficios N° 1424 y N° 1511 de 2022, entre otros) que un contribuyente constituido como sociedad por acciones no puede acogerse a dicha exención, debido a que una profesión es un atributo solo de las personas, por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de personas, en que todos los socios sean profesionales, requisito que no se cumpliría en dicho caso.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2411, de 11-08-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2 – LEY 21.420 – ART.6 N°1.
(ORD. N°2720, DE 07.09.2022)**

IVA aplicable a los servicios a partir del 01.01.2023.

De acuerdo con su presentación, solicita aclarar si los contratos adjudicados con anterioridad al 1° de enero de 2023 y vigentes a esa fecha deben facturarse exentos o afectos a IVA cuando se facturen a partir de enero de 2023.

Al respecto se entiende que su consulta dice relación con la modificación introducida por el N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420, que elimina del concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), la exigencia que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los N° 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Conforme dicha modificación y la regla de vigencia contenida en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, a contar del 1° de enero de 2023 se gravarán con IVA todos los servicios por los cuales se perciba remuneración, independiente de la actividad que genera esa remuneración, sin perjuicio de las exenciones aplicables a cada caso.

Con todo, el inciso segundo del citado artículo octavo transitorio dispone que la modificación efectuada en el N° 2° del artículo 2° de la LIVS no se aplicará 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.

Luego, y según ha resuelto este Servicio¹:

- 1) En el caso de servicios pactados antes del 1° de enero de 2023 y que, conforme las modificaciones legales, a contar de esa fecha pasan a gravarse con IVA, las facturas que se emitan a partir de esa fecha deberán facturarse con IVA.
- 2) En cambio, si se trata de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicados o contratados con anterioridad al 1° de enero de 2023, mantendrán su tributación vigente a la fecha de su adjudicación o contratación, según corresponda.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 2720, de 07-09-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficios N° 2033 y N° 2406, ambos de 2022.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2 – LEY N° 18.575 – ART. 1 –
LEY N° 21.420 – ART.6 N° 1, ART. 8° TRANSITORIO, INCISO SEGUNDO (ORD. N°
2800, DE 14.09.2022)**

Aplicación del inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a las licitaciones que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a los servicios comprendidos en licitaciones llevadas a cabo por dos empresas públicas y aquellos contenidos en diversos contratos suscritos con un ministerio.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, se encuentra ejecutando actualmente dos contratos de servicios de ingeniería para una empresa pública de transporte de pasajeros, los cuales fueron adjudicados en procesos de licitación.

Por su parte, la compañía busca participar en una licitación realizada por otra empresa pública, dedicada al giro de transporte de carga y pasajeros, la cual, en caso de adjudicarse, comprendería operaciones que se realizarían durante el año 2022 y 2023.

Finalmente, el consultante mantiene un contrato de prestación de servicios con un ministerio, cuyas prestaciones podrían extenderse más allá del 1° de enero de 2023.

Al respecto, señala que, en virtud de lo establecido en la Ley N° 21.420, diversos servicios que no se encuentran gravados con IVA actualmente, a partir de la entrada en vigencia de la referida norma, sí se encontrarán afectos al IVA, como ocurriría en el caso de los servicios profesionales o técnicos prestados por el consultante.

Considerando lo anterior, solicita confirmar que los servicios prestados a las instituciones antes indicadas, siempre que sean licitados y pactados con anterioridad al 1° de enero de 2023, quedan cubiertos por el tratamiento tributario señalado en el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

II ANÁLISIS

De acuerdo con el N° 2° del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se 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 números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Ahora bien, el N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 elimina del párrafo primero del N° 2° del artículo 2° de la LIVS la frase “, 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”

Por su parte, y en lo que interesa, de acuerdo al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, la referida modificación entrará en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023 y, por lo tanto, se aplicará a los servicios prestados a partir de dicha fecha.

Con todo, el inciso segundo del citado artículo octavo transitorio dispone que esta modificación no se aplicará 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, este Servicio ha entendido¹ que bajo el concepto de “Estado” deben comprenderse los órganos de la administración del Estado, que, de acuerdo al inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado, está constituida [la

¹ Oficio N° 1775 de 2022.

administración del Estado] 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.

Luego, en la medida que los servicios comprendidos en licitaciones o compras públicas hayan sido adjudicados o contratados, con anterioridad al 1° de enero de 2023, con la empresa pública y ministerio referidos en su consulta, dichos servicios quedan cubiertos por la regla especial de vigencia contenida en el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que los servicios que prestará el peticionario se comprenden entre las licitaciones del Estado a que se refiere el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 y, por lo tanto, siempre que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023, se registrarán por la LIVS vigente hasta el 31 de diciembre de 2022.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2800, de 14-09-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N°2 – LEY N° 21.420 – ART.6, ART.
8° TRANSITORIO – (ORD. N° 3073, DE 19.10.2022)**

Aplicación del inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a las empresas subcontratistas.

De acuerdo con su presentación, consulta sobre la aplicación del inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a los subcontratos suscritos con anterioridad al 1° de enero de 2023, entre una empresa subcontratista y la empresa principal que, a su vez, ha suscrito un contrato con una entidad pública antes de dicha fecha. Particularmente, consulta si se mantendrán las condiciones de facturación, en este caso exentas, hasta la finalización de los servicios.

Al respecto se informa que, de acuerdo al artículo 6 de la Ley N° 21.420, se modifica la definición del hecho gravado “servicio”, contenida en el párrafo primero del N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando la frase “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”; por lo que, en principio, cualquier prestación remunerada que una persona realice para con otra se encontrará gravada con IVA.

Por su parte, y conforme al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, la referida modificación entrará en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023. Con todo, prosigue el inciso segundo de la misma norma transitoria, 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.

Sin perjuicio que este Servicio ha precisado¹ el alcance del concepto “Estado”, en el contexto de este mismo artículo octavo transitorio, en lo que interesa a su consulta, se debe tener presente que la citada norma transitoria ampara los servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Luego, se entiende que la expresión servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas no solo cubre aquellos servicios que constituyen el objeto principal de la licitación o compra pública sino también los servicios que el adjudicatario o contratista subcontrate con terceros proveedores a fin de cumplir la licitación adjudicada, o compra pública contratada, con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Lo anterior, en la medida que los servicios subcontratados sean estrictamente necesarios para la ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse “comprendidos” en ellas.

En consecuencia, los servicios subcontratados que actualmente no se encuentran gravadas o exentas de IVA, y que puedan entenderse “comprendidos” en la licitación o compra pública adjudicada o contratada con anterioridad al 1° de enero de 2023, mantendrán dicho tratamiento tributario, debiendo facturarse sin incluir el IVA.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 3073, de 19-10-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficios N° 1775 de 2022 y N° 2800 de 2022.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 1 Y N° 2, ART. 23 N° 2 – LEY N° 21.420 – ART. 6 Y ART. 8° TRANSITORIO – (ORD. N° 3074, DE 19.10.2022)

IVA crédito fiscal soportado por bienes y servicios consumidos en el contexto de licitaciones o contratos cubiertos por el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el IVA crédito fiscal soportado por bienes y servicios consumidos en el contexto de licitaciones o contratos cubiertos por el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el consultante presta servicios de ingeniería a una empresa del Estado, según contratos adjudicados con anterioridad al 1 de enero de 2023, razón por la cual los servicios comprendidos en estos se encuentran cubiertos por la regla especial de vigencia del inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, lo que fue confirmado en el Oficio N°1775 de 2022.

Sin perjuicio de lo anterior, el consultante entiende que las contraprestaciones que subcontrate (servicios generales, servicios de telecomunicaciones, adquisición de instrumentos y demás adquisiciones relacionadas a la prestación de Servicios de Ingenierías Básicas), por regla general, se encontrarán gravados con IVA a partir de la fecha antes señalada.

Considerando lo anterior, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) La “adjudicadora del servicio” licitado deberá soportar el IVA sin derecho a crédito fiscal por los servicios consumidos para cumplir con las prestaciones establecidas en virtud de las licitaciones o contratos antes referidos, dado que el tratamiento especial establecido en el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 solo aplica al prestador del servicio y no a los proveedores de este último.
- 2) La “adjudicadora del servicio” licitado deberá registrar el IVA soportado en facturas por servicios o adquisiciones para efectuar las prestaciones antes referidas como un crédito fiscal no recuperable, debiendo considerarse un mayor costo en adquisiciones de servicios o bienes.

II ANÁLISIS

En primer lugar, y al tenor de su presentación, se entiende que su consulta dice relación con el adjudicatario; esto es, el oferente a quien le ha sido aceptada una oferta o una cotización en un proceso de compras, para la suscripción del contrato definitivo¹.

Precisado lo anterior, el N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 elimina del párrafo primero del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS la frase “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”, por lo que, en principio, cualquier prestación remunerada, que una persona realice para con otra, se encontrará gravada con IVA.

Por su parte, y conforme al artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, la referida modificación entrará en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023. Con todo, prosigue el inciso segundo de la misma norma transitoria, 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.

Sin perjuicio que este Servicio ha precisado² el alcance del concepto “Estado”, en el contexto de este mismo artículo octavo transitorio, en lo que interesa a su consulta, se debe tener presente que

¹ Artículo 2 N° 2 del Decreto 250 que aprueba Reglamento de la ley N° 19.886 de bases sobre contratos administrativos de suministro y prestación de servicios. La expresión “adjudicadora del servicio” no se encuentra en la Ley N° 19.886 de bases sobre contratos administrativos de suministro y prestación de servicios ni en su respectivo reglamento.

² Oficios N° 1775 de 2022 y N° 2800 de 2022.

la citada norma transitoria ampara los servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Luego, se entiende que la expresión servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas no solo cubre aquellos servicios que constituyen el objeto principal de la licitación o compra pública sino también los servicios que el adjudicatario o contratista subcontrate con terceros proveedores a fin de cumplir la licitación adjudicada, o compra pública contratada, con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Lo anterior, en la medida que los servicios subcontratados sean estrictamente necesarios para la ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse “comprendidos” en ellas.

En consecuencia, en cuanto a la consulta 1) del Antecedente, los servicios subcontratados por el consultante que puedan entenderse “comprendidos” en la licitación o compra pública adjudicada o contratada con anterioridad al 1° de enero de 2023, también se encontrarán cubiertos por la regla especial del inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.210.

Como es natural, lo anterior es solo aplicable a los servicios, dado que el cambio normativo cuya vigencia regula el artículo octavo transitorio versa sobre la modificación de dicho hecho gravado, no así respecto del hecho gravado venta, cuyo tratamiento tributario no se ha visto alterado con la Ley N° 21.420.

Luego, la adquisición de bienes relacionados con la prestación del servicio adjudicado o contratado se encontrará gravada con IVA de acuerdo con el N°1°) del artículo 2° de la LIVA.

Precisado lo anterior, respecto a la consulta 2) del Antecedente, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2 del artículo 23 de la LIVA, no procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por la LIVA o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con el giro o actividad del contribuyente.

En consecuencia, si el peticionario soporta IVA en la adquisición de bienes o utilización de servicios tendientes a cumplir con las obligaciones emanadas de la licitación (por ser ventas o servicios afectos a IVA) no procederá el uso del crédito fiscal del IVA, ni se generará remanente cuya devolución pueda solicitarse.

En este caso, considerando que el consultante no tendría derecho a recuperar dicho crédito fiscal, podría rebajar el IVA soportado como costo o gasto, según corresponda, siempre que se cumplan los requisitos para ello.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) El tratamiento especial establecido en el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 no solo se extiende al adjudicatario, sino que también a los proveedores de este último, en la medida que los servicios subcontratados sean estrictamente necesarios para la ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse “comprendidos” en la licitación o compra pública adjudicada o contratada con anterioridad al 1° de enero de 2023.
- 2) Sin perjuicio de lo anterior, cuando el adjudicatario soporte IVA en la adquisición de bienes o utilización de servicios para efectuar las prestaciones contenidas en las licitaciones o contratos respectivos, deberá registrar dicho impuesto como IVA no recuperable, pudiendo utilizarlo como costo o gasto, según corresponda, si fuera procedente.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3074, de 19-10-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 6 Y 42 N° 2
(ORD. N° 3202 DE 03.11.2022).**

Sueldo patronal en caso de sociedades de profesionales que tributan de acuerdo con las normas de la primera categoría.

De acuerdo con su presentación, y conforme las instrucciones impartidas por este Servicio¹, las sociedades de profesionales tributan bajo las normas de la segunda categoría del N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), especificando que no se aceptan como gasto los sueldos o remuneraciones que se asignen los profesionales socios de dichas sociedades.

Agrega que, conforme al artículo 50 de la LIR, en el caso de sociedades de profesionales, procede la deducción de las imposiciones que los socios efectúen en forma independiente a una institución de previsión social.

Señala que una sociedad de profesionales puede tributar sus rentas en primera categoría conforme a la facultad otorgada por el N° 2 del artículo 42 de la LIR, consultando si los socios profesionales de una sociedad de profesionales que tributa en primera categoría pueden tener sueldo patronal.

Al respecto se informa que los contribuyentes de la primera categoría que declaran sus rentas en base a la renta efectiva determinan su renta líquida imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR. Conforme al párrafo cuarto del N° 6 del artículo 31 de la LIR, se acepta como gasto la remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo (tercero) anterior del mismo N° 6, que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa.

Por su parte, el inciso tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, que permite a las sociedades de profesionales de la segunda categoría que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales optar por tributar de acuerdo con las normas de la primera categoría, establece expresamente que en tal situación deberán sujetarse a todas sus disposiciones para todos los efectos de esta ley.

Luego, se sigue que los socios de estas sociedades, en su calidad de contribuyentes de la primera categoría y de acuerdo con la ley (párrafo cuarto del N° 6 del artículo 31 de la LIR), pueden asignarse una remuneración o sueldo empresarial en la medida en que efectivamente trabaje en el negocio o empresa el cual se aceptará como gasto tributario en la medida en que se cumpla con las condiciones establecidas para dichos efectos².

**HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 3202 del 03-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

¹ Oficio N° 1648 de 2022 y Circular N° 21 de 1991.

² Apartado 3.7.4. de la Circular N° 53 de 2020.

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 6 Y ART. 42 N° 2 – CIRCULAR N° 53
DE 2020
(ORD. N° 3203 DE 03.11.2022).**

Sueldo patronal en caso de sociedades de profesionales que tributan de acuerdo con las normas de la primera categoría.

De acuerdo con su presentación, consulta si las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, que optan por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, se encuentran habilitadas para:

- 1) Establecer “sueldos empresariales” entre sus socios y, por aplicación de las disposiciones sobre determinación de la renta líquida imponible, deducir dichos desembolsos como gasto para efectos de determinar la renta líquida imponible sujeta al impuesto de primera categoría de la sociedad; y,
- 2) Deducir como gasto, en conformidad a las normas generales de deducibilidad de gasto establecidas en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, las boletas de honorarios que los socios puedan emitir a la sociedad por la prestación de los servicios personales que realicen por su intermedio, cuando los socios además de prestar servicios por medio de la sociedad prestan también servicios personales a otras entidades.

Al respecto se informa que los contribuyentes de la primera categoría que declaran sus rentas en base a la renta efectiva determinan su renta líquida imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Por su parte, conforme al párrafo cuarto del N° 6 del artículo 31 de la LIR, se acepta como gasto la remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo tercero de dicha disposición, que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa.

Precisado lo anterior, y en cuanto a las sociedades de profesionales de la segunda categoría que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR les permite tributar de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose en ese caso a todas sus disposiciones para todos los efectos de esta ley.

Luego, respecto de la consulta 1), los socios de sociedades de profesionales acogidas a la primera categoría, y de acuerdo con la ley (párrafo cuarto del N° 6 del artículo 31 de la LIR), pueden asignarse una remuneración o sueldo empresarial en la medida en que efectivamente trabajen en el negocio o empresa, el cual se aceptará como gasto tributario cumpliendo con las condiciones establecidas para dichos efectos¹.

En cuanto a la consulta 2), y de acuerdo con las instrucciones² impartidas al efecto, los honorarios por servicios personales que se pacten con terceros o con el socio, accionista o empresario individual, el cónyuge o conviviente civil del propietario o sus hijos, corresponden a un gasto que se rige por las reglas generales del inciso primero del artículo 31 de la LIR; vale decir, dichos desembolsos no se encuentran contemplados en el N° 6 del inciso cuarto del artículo 31.

De este modo, los honorarios pagados o adeudados por prestación de servicios personales que se pacten con el socio, accionista o empresario individual, el cónyuge o conviviente civil del propietario o sus hijos, pueden ser rebajados como gasto, siempre que, cumplan con los requisitos generales³.

**HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 3203 del 03-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

¹ Apartado 3.7.4. de la Circular N° 53 de 2020.

² Apartado 3.7.7. de la Circular N° 53 de 2020.

³ Apartado 1 de la Circular N° 53 de 2020.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 13 N° 4, ART. 23 N° 3 –
REGLAMENTO LIVS – ART. 43 – CIRCULAR N° 11 DE 2004 – (ORD. N° 3206, DE
03.11.2022)**

IVA a las actividades de una escuela de artes marciales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario IVA en el caso de una escuela de artes marciales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, consulta si las escuelas de artes marciales se encontrarían exentas de IVA, por calificar dentro de la categoría de “actividades de enseñanza, capacitación o similares”, y, en el evento de vender en conjunto implementos deportivos afectos a IVA, la forma en que se aplicaría la proporcionalidad de dicho impuesto y si procede el aprovechar el crédito fiscal por las compras realizadas.

II ANÁLISIS

Conforme su texto vigente, el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) define al hecho gravado “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 números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

La Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el referido concepto de hecho gravado “servicio”, eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Por lo tanto, a contar de esa fecha, para efectos tributarios, debe entenderse como hecho gravado “servicio” toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, con prescindencia de la actividad que genera dicha remuneración, sin perjuicio de las exenciones establecidas en la LIVS u otras normas especiales que puedan ser aplicables a cada caso.

Al respecto, y a propósito de los establecimientos de educación³, las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420 no han alterado la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, de suerte que mantiene su vigencia las instrucciones administrativas sobre la materia.

En particular, la Circular N° 11 de 2004 instruye que la exención del IVA contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, que favorece a los establecimientos de educación alcanzan, entre otros, a los establecimientos de enseñanza de deportes, incluyendo al karate, judo y otras artes marciales.

Asimismo, la referida circular instruye que los ingresos comprendidos en la exención se limitan solamente a aquellos derivados de la actividad docente propiamente tal, mientras que la venta de materiales en general, entre otras partidas, se encuentran afectos a IVA.

Finalmente, el N° 3 del artículo 23 de la LIVS establece que, en caso de importarse o adquirirse bienes o utilizar servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y operaciones exentas o a hechos no gravados por dicha ley, el crédito fiscal se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el reglamento.

A su turno, el artículo 43 del Reglamento de la LIVS⁴ contempla la forma de cálculo de la señalada proporcionalidad, conforme al cual se otorgará crédito sólo en el porcentaje que corresponda a las ventas o servicios netos gravados con IVA en relación con la totalidad de las

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ Ver Oficio N° 2308 de 2022

⁴ Contenido en el Decreto Supremo N° 55 de 1977, del Ministerio de Hacienda.

ventas o servicios netos contabilizados realizados en el primer periodo en que se efectuaren conjuntamente operaciones afectas, exentas y/o no gravadas, debiendo considerarse el mismo porcentaje obtenido en los periodos siguientes, pero acumulando mes a mes los valores hasta completar el año comercial respectivo⁵.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que la exención contemplada en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS alcanza a los establecimientos que enseñen deportes, incluyendo a las artes marciales, siempre que los ingresos se perciban en razón de su actividad docente propiamente tal.

En que adicionalmente venda implementos deportivos, se deberá aplicar la proporcionalidad del crédito fiscal conforme a las reglas establecidas en el N° 3 del artículo 23 de la LIVS y el artículo 43 de su Reglamento, de acuerdo con el porcentaje que representan sus ventas o servicios afectos en relación con la totalidad de sus operaciones.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3206, de 03-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

⁵ El apartado 7 de la Circular N° 134 de 1975 contiene un ejemplo numérico del cálculo realizado, teniendo presente que la tasa actualmente vigente de IVA asciende a 19%.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 12 LETRA E N° 8 – LEY DE
IMPUESTO A LA RENTA – ART. 42 N° 2 – OFICIO ORD. N° 2993 DE 2020 – (ORD. N°
3208, DE 03.11.2022)**

Consulta si el término “contribuyentes peluqueros” es aplicable a peluqueros caninos.

De acuerdo con su presentación, consulta si el concepto de “contribuyentes peluqueros”, a que se refiere el Oficio N° 2993 de 2020, es aplicable a contribuyentes que prestan servicios de peluqueros caninos y si una peluquería canina, en donde se realizan servicios de baño y corte a perros, puede tributar conforme al N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y acoger a la peluquería canina, que sólo presta servicios, a un régimen tributario exento de IVA.

Al respecto se informa que los servicios que presta un peluquero canino pueden asimilarse a los que presta un contribuyente peluquero, ajustándose en consecuencia a lo señalado en el Oficio N° 2993 de 2020 y la tributación allí descrita.

Por otra parte, como informa el mencionado oficio, la tributación exenta de IVA para aquellos contribuyentes que generen rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 42 de la LIR procederá, conforme dispone el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en aquellos casos en que la actividad es desarrollada por personas naturales en forma personal e independiente, sin la ayuda de terceros que desarrollan la misma actividad.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 3208, de 03-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

Giro exclusivo de las sociedades de profesionales y efectos de la muerte de uno de sus socios.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la exigencia de giro exclusivo de las sociedades de profesionales y efectos de la muerte de uno de sus socios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, tras los cambios normativos introducidos por la Ley N° 21.420 y lo interpretado por este Servicio en la Circular N° 21 de 1991, sobre sociedades de profesionales, y los últimos pronunciamientos sobre la materia, consulta:

- 1) Qué considera este Servicio como giro exclusivo para efectos de cumplir con los requisitos para tributar como sociedad de profesionales. Particularmente, se requiere aclarar la situación de la inversión de los valores que se acumulen en la sociedad en distintos instrumentos financieros, tales como depósitos a plazo, compra de moneda extranjera, fondos mutuos o incluso adquisición de acciones, sean nacionales o extranjeros, todo lo cual está en línea con la protección del capital.
- 2) Qué ocurre con una sociedad de personas que tributa como sociedad de profesionales cuando uno de sus integrantes fallece, ya que por mandato legal la sucesión hereditaria pasará a tomar el lugar del socio fallecido, lo cual podría derivar en el incumplimiento del requisito que exige que todos los socios sean profesionales o sociedades de profesionales.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 amplió la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del 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.

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.

Precisado lo anterior, conforme las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio³ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50 de 2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008; N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

requisitos⁴, entre ellos, en lo que interesa a la presente consulta, que su objeto exclusivo⁵ sea la prestación de servicios o asesorías profesionales.

De este modo, una persona jurídica no podrá tributar como sociedad de profesionales si realiza alguna actividad clasificada en el artículo 20 de la LIR, aún las meramente rentísticas referidas en su consulta.

Con todo, y respecto de la consulta 1) del Antecedente, si bien es requisito que las sociedades de profesionales se dediquen exclusivamente a prestar servicios profesionales de aquellos clasificados en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, según ha precisado este Servicio⁶, no se desvirtúa ese giro exclusivo 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 de si se trata de una inversión rentística o meramente de resguardo de flujos de caja.

En cuanto a la consulta 2) del Antecedente, si bien en las sociedades de personas regidas por el Código de Civil y el Código de Comercio la regla general es que, en caso de la muerte de uno de los socios, la sociedad se disuelve⁷, nada obsta a que, en los estatutos, los socios puedan determinar algo distinto como por ejemplo que la sucesión hereditaria pasará a tomar el lugar el socio fallecido.

Con todo, si por aplicación de esta segunda regla y tras asumir la sucesión hereditaria el lugar del socio fallecido, se incumple la exigencia que todos los socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) ejerzan sus profesiones para la sociedad, dicha sociedad deja de ser una sociedad de profesionales para los fines tributarios.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Una persona jurídica no podrá tributar como sociedad de profesionales si realiza alguna actividad clasificada en el artículo 20 de la LIR, aún las meramente rentísticas referidas en su consulta.

Sin perjuicio de lo anterior, no afectan a la calificación como sociedad de profesionales las inversiones ocasionales, de corto plazo, efectuadas con el único fin de preservar flujos de caja y evitar su desvalorización.

- 2) Si tras fallecer uno de los socios de una sociedad de personas que tributa como sociedad de profesionales incumple la exigencia que todos los socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) ejerzan sus profesiones para la sociedad, dicha sociedad deja de ser una sociedad de profesionales para los fines tributarios.

⁴ De acuerdo a la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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 complementaria.

⁵ Sin perjuicio de lo señalado en la Circular N° 43 de 1994 y en el Oficio N° 1061 de 1999, respecto de las actividades educacionales prestadas por las sociedades de profesionales, de manera esporádica, no planificada, accidental, que no forme parte de un curso sistemático o programado y que este dirigida al grupo de personas que normalmente atienden o que potencialmente puedan atender como clientes.

⁶ Ver letra b) del apartado 2.2. de la Circular N° 50 de 2022.

⁷ Artículos 2103 y 2104 del Código Civil y artículo 407 del Código de Comercio.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3243, de 08-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

Calidad de los socios de una sociedad de profesionales y posibilidad que este tipo de sociedad, socia de otra sociedad de profesionales, tribute bajo el régimen pro pyme.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la calidad que deben tener los socios de una sociedad de profesionales y la posibilidad que este tipo de sociedad, que a su vez es socia de otra sociedad de profesionales, tribute bajo el régimen pro pyme.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, y tras los cambios normativos introducidos por la Ley N° 21.420, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Que una sociedad de profesionales puede estar constituida por personas naturales o por otras sociedades de profesionales, bajo condición que los socios – personas naturales – posean un título profesional o bien acrediten haber cursado una carrera profesional (5 años) o técnica (4 semestres), incluso sin haberse licenciado, esto es, que el solo hecho de haber cursado dicha carrera los habilita para tener la aptitud que se requiere para prestar un servicio profesional, atingente al consignado en los estatutos.
- 2) Que no existe limitación alguna para que una sociedad de profesionales sea, a su vez, socia de otra sociedad de idéntica naturaleza; así como tampoco para que la prestación de los servicios de la segunda sea ejecutada por intermedio de los socios profesionales de la primera.
- 3) Que el que una sociedad de profesionales sea socia de otra y, a su vez, ésta de otra no compromete la calificación que cualquiera de ellas tenga como empresa pyme, en atención a que aquellos ingresos de dicha sociedad provienen de la participación en otra, en cualquier caso, esa participación supone un rol profesional, expresado en la intervención directa de sus socios, sea ejerciendo la profesión, supervisando o gestionando la actividad profesional.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 amplió la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del 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.

De este modo, 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.

1 N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

2 Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

Precisado lo anterior, conforme las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio³ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos⁴, entre ellos, en lo que interesa a la presente consulta, estar constituida como sociedad de personas (como una sociedad de responsabilidad limitada) y 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.

Luego, y respecto de la consulta 1) del Antecedente, la persona jurídica podrá calificar como una sociedad de profesionales si – cumpliendo los demás requisitos – está compuesta exclusivamente por socios que se encuentren en posesión de algún título en los términos señalados en las letras a) o b) anteriores, cuestión que no ocurre en la especie en la medida que las personas, habiendo cursado una carrera profesional o técnica, no han obtenido el título respectivo.

Por su parte, en cuanto a la consulta 2) del Antecedente, de acuerdo a lo instruido en la Circular N° 21 de 1991 y N° 50 de 2022, si bien en la actualidad⁵ sería posible que una sociedad de profesionales pueda estar compuesta por una persona jurídica, es necesario que estas últimas sean, a su vez, sociedades de profesionales que cumplan con idénticos requisitos de las personas jurídicas que integran, siendo uno de ellos que los servicios profesionales sean prestados por intermedio de todos sus socios.

En consecuencia, la sociedad de profesionales que es socia de otra sociedad de este tipo también deberá prestar servicios a los clientes de esta última (al igual que los socios personas naturales de esta) por intermedio de sus socios y/o colaboradores, teniendo presente las consideraciones indicadas en el apartado 2.2.1. (página 4) de la Circular N° 50 de 2022.

Finalmente, en relación con la consulta 3) del Antecedente, cabe destacar que, como ya se señaló, las sociedades de profesionales se clasifican en la segunda categoría en tanto desarrollan labores en las que prima el trabajo por sobre el capital, sin perjuicio que, de

acuerdo con el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, puedan 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.

Al respecto, para acogerse al régimen pro pyme la ley exige, entre otros requisitos, que el conjunto de los ingresos que percibe el contribuyente en el año comercial respectivo, provenientes de ciertas actividades, no pueden exceder de un 35% del total de los ingresos brutos del giro del contribuyente⁶.

3 Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50 de 2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008; N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

4 De acuerdo a la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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.

5 A título meramente informativo y sin perjuicio que se encuentra en su primer trámite constitucional, se hace presente que, de acuerdo al N° 19 del artículo segundo del proyecto de ley de reforma tributaria, Boletín N° 15170-05, se propone modificar el artículo 42 de la LIR, entendiéndose por sociedades de profesionales aquellas que, entre otros requisitos, se encuentren conformadas “en todo momento” “por personas naturales” que trabajen efectivamente en la sociedad, “sin que sea posible la participación de socios capitalistas”.

6 Conforme al literal iii) de la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, los ingresos provenientes de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión no pueden superar el límite señalado

Con todo, si bien el hecho que una sociedad de profesionales sea socia de otra no impide que ellas califiquen como pyme para los efectos tributarios cumpliendo con todos los requisitos prescritos en el N° 1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, si los ingresos provenientes del retiro de utilidades realizado por alguna de estas sociedades de profesionales supera el 35% de los ingresos brutos de su giro, dicha sociedad de profesionales no se podrá acoger al mencionado régimen de tributación.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Una sociedad de profesionales debe estar constituida por personas naturales o por otras sociedades de profesionales bajo condición que los socios – personas naturales – posean un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional, o en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.
- 2) Una sociedad de profesionales puede ser, a su vez, socia de otra sociedad de idéntica naturaleza, en la medida que – entre otros requisitos – los servicios de esta última sean ejecutados en parte por intermedio de los socios profesionales de la primera.
- 3) El hecho que una sociedad de profesionales sea socia de otra y, a su vez, ésta de otra, no impide que cualquiera de ellas califique como pyme, en cuyo caso deben cumplir con todos los requisitos prescritos en el N° 1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR. Luego, si los ingresos provenientes del retiro de utilidades realizado por alguna de estas sociedades de profesionales supera el 35% de los ingresos brutos de su giro, dicha sociedad de profesionales no se podrá acoger al régimen pro pyme.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3244, de 08-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

Requisitos para tributar como sociedad de profesionales.

De acuerdo con su presentación, una sociedad de responsabilidad limitada que tributa en la primera categoría está conformada por dos socios, un contador auditor y un químico farmacéutico, quienes se dedican en forma exclusiva a realizar asesorías contables y tributarias, lo cual estaría consignado en su objeto social.

Tras agregar que el socio de profesión químico farmacéutico fue gerente por muchos años de un local de una cadena de farmacias – y por tanto tiene experiencia en temas comerciales, contables, administrativos y laborales, habiendo participado en diplomados sobre “gestión y aplicación tributaria” y en mesas tributarias – consulta si la sociedad cumple con los requisitos para tributar como sociedad de profesionales, teniendo presente que, a contar del 1° de enero de 2023, entra en vigencia el nuevo N° 8 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), modificado por la Ley N° 21.420.

Al respecto se informa que la Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, efectivamente la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 amplió la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del 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.

De este modo, 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.

Precisado lo anterior, conforme las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio³ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos⁴, entre ellos, en lo que interesa a la presente consulta, 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:

1 N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

2 Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

3 Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50 de 2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008; N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

4 De acuerdo a la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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.

- 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.

Asimismo, es necesario que todos los socios deban ejercer la misma profesión para la sociedad o alguna profesión similar, afín o complementaria; entendiéndose este Servicio⁵ que lo 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, porque ello desnaturaliza el objeto de la sociedad y la consideración a la persona con la que nacen este tipo de sociedades.

En este caso particular, el químico farmacéutico tiene estudios superiores en materias tributarias, habiendo obtenido incluso diplomados en tributación, lo que le permitiría eventualmente prestar asesorías contables y tributarias de manera profesional.

En consecuencia, en el caso consultado, en la medida que se cumpla el requisito anterior, la profesión del químico farmacéutico (con diplomados en tributación) sería, en este caso, complementaria con la de contador auditor.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3245, de 08-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

⁵ Ver apartado 2.2.2. de la Circular N° 50 de 2022

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 12 LETRA E N° 8 Y N°
20 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 42 N° 2 – LEY N° 21.420 – (ORD. N°
3246, DE 08.11.2022)**

Sociedad de profesionales y tratamiento tributario IVA.

De acuerdo con su presentación, una sociedad de responsabilidad limitada constituida por dos socios personas naturales, una de profesión cirujano dentista y la otra de fonoaudiólogo, presta servicios de atención de salud oral de manera integral y atiende consultas de pacientes según la especialidad de los profesionales.

Agrega que la sociedad no realiza otro tipo de actividades y que las profesiones de los socios son similares, afines o complementarias, consultando si la referida sociedad puede ser calificada como una sociedad de profesionales y si, en caso de no constituirse como una sociedad de personas, puede ser calificada como prestadora de servicios de salud para efectos de la exención de IVA contenida en el artículo 12 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios (LIVS), a partir del 1° de enero de 2023.

Al respecto se informa que la Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 amplió la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del 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.

En consecuencia, 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.

Precisado lo anterior, conforme las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio³ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos⁴, entre ellos, en lo que interesa a la presente consulta, estar constituida como sociedad de personas (como una sociedad de responsabilidad limitada), compuesta por socios de profesiones idénticas, afines o complementarias, todos los cuales ejerzan sus profesiones para la sociedad, entendiendo este Servicio que lo idéntico, similar, afín o complementario de las profesiones que ostentan los socios se debe apreciar considerando las actividades que desarrolla la

1 N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

2 Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

3 Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50 de 2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008; N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

4 De acuerdo a la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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.

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.

Considerando lo anterior, se estima que, cumpliendo los demás requisitos, la sociedad sobre la cual se consulta podría tributar como una sociedad de profesionales, atendido que las personas naturales que la componen se dedican al área de la salud y desarrollan profesiones que pueden ser consideradas complementarias atendido el giro social.

Sin perjuicio de lo expuesto, todavía cabe tener presente que la Ley N° 21.420 incorporó una nueva exención⁵, agregando un N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, que libera de IVA a los “servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades”.

Agrega la norma que esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación.

Finalmente, la misma norma precisa que los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.

De lo expuesto se desprende que la exención favorece las prestaciones de salud ambulatorias; esto es, cuando se presten sin alimentación, alojamiento o atención médica y de enfermería continua para recuperar la salud, propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Por su parte, este Servicio entiende que todas las prestaciones que se encuentran señaladas en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, constituyen “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

De este modo, y respondiendo su consulta, se informa que la prestación de servicios de salud oral, a contar del 1° de enero de 2023, se podrá favorecer con la exención contenida en el nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, sólo si:

- 1) Es efectuado por profesionales capacitados para ello, de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario;
- 2) Es ambulatorio; y,
- 3) Las prestaciones se encuentren comprendida en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI), o modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud o sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3246, de 08-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

⁵ Letra b) del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 12 LETRA E N° 20 –
LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 20 N° 5, ART. 42 N° 2 – LEY N° 21.420 –
CIRCULAR N° 50 DE 2022 – (ORD. N° 3308, DE 15.11.2022)**

IVA a servicios médicos veterinarios.

De acuerdo con su presentación, consulta si los servicios médicos veterinarios serán contemplados en la exención de IVA que mantendrán los servicios médicos.

Al respecto se informa que, conforme la Ley N° 21.420, se modifica¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que concurra alguna exención.

De este modo, la actividad de medicina veterinaria de carácter ambulatoria, clasificada en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2023, se encontrará gravada con IVA conforme a la nueva definición de “servicio” contenida en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N° 21.420 agregó un nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, que libera de IVA a “Los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios”, precisando la Circular N° 50 de 2022 que dicha exención sólo favorece a las prestaciones de salud humana³.

Con todo, todavía es necesario tener presente que la Ley N° 21.420 amplió⁴ la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del 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.

En consecuencia, si la empresa señalada en su presentación cumple con los requisitos para calificar como sociedad de profesionales⁵, los ingresos que genere en el desarrollo de su actividad⁶ de medicina veterinaria, a contar del 1° de enero de 2023, se encontrarán exentos de IVA.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 3308, de 15-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ Se extiende solo a los servicios, prestaciones y procedimientos de salud incluidos en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

⁴ Letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁵ De acuerdo con las Circulares N° 21 de 1991 y N° de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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.

⁶ En la medida que la empresa preste exclusivamente los servicios de medicina veterinaria que refiere en su presentación.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 12 LETRA E N° 20 –
LEY 21.420 – (ORD. N° 3311, DE 15.11.2022)**

IVA en servicios médicos dentales y servicios médicos prestados a personas hospitalizadas.

De acuerdo con su presentación, consulta sobre la aplicación de IVA a los servicios médicos dentales (como tratamiento de ortodoncia) y aquellas consultas que realiza un médico externo (organizado como empresa) a pacientes hospitalizados, considerando la nueva exención de IVA del N° 20 a la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Al respecto, y como primera cuestión, es importante tener presente que la Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el N° 2° del artículo 2° de la LIVS, eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que concurra alguna exención.

En ese contexto, la Ley N° 21.420 incorporó una nueva exención³, agregando un N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, que libera de IVA a los “servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades”.

Agrega la norma que esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación.

Finalmente, la misma norma precisa que los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.

De lo expuesto se desprende que la exención favorece las prestaciones de salud ambulatorias; esto es, que no impliquen un tratamiento continuo de salud que incluya pernoctación y alimentación.

Luego, aquellos servicios médicos de tipo quirúrgicos, de urgencia o de consultas médicas a pacientes hospitalizados, o bien a pacientes que requieran algún tipo de seguimiento que presta el profesional médico, sea de manera individual o bien organizado a través de algún tipo de sociedad distinta de la institución que presta los servicios hospitalarios, también constituirán prestaciones de carácter ambulatorio⁴.

Por su parte, se entienden como servicios, prestaciones y procedimientos de salud aquellos que se encuentran en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI), la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE), que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud, y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, independientemente que sean desarrollados o no por un prestador institucional de salud, siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

Es pertinente destacar que dentro de la Nómina MAI se encuentran comprendidos numerosos tratamientos y consultas del área de la odontología, entre las cuales se observa la consulta de especialidad de ortodoncia y los diferentes tratamientos de ortodoncia.

De este modo, respondiendo su consulta y considerando lo anteriormente expuesto, se informa que los servicios médicos dentales y aquellas consultas que realiza un médico externo a pacientes

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ Letra b) del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁴ Apartado 3.2.2 de la Circular N° 50 de 2022.

hospitalizados, a contar del 1° de enero de 2023, se favorecerán con la exención contenida en el nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, siempre que:

- 1) Sean efectuados por profesionales capacitados para ello, de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario;
- 2) Sean ambulatorios; y,
- 3) Las prestaciones se encuentren incluidas dentro de aquellas comprendidas en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI), la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE), que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud, o es asimilable a alguna de ellas o se desarrolle en el contexto de alguno de los procedimientos listados.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3311, de 15-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 12 LETRA E N° 20 –
LEY N° 21.420 – CIRCULAR N° 50 DE 2022 – OFICIO N° 2308 DE 2022 – (ORD. N° 3312,
DE 15.11.2022)**

IVA a las prestaciones médicas tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el IVA aplicable, a contar del 1° de enero de 2023, a diversas prestaciones médicas que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la Ley N° 21.420 modificó el hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) y se agregó una nueva franquicia a los servicios de salud ambulatorios, incorporando un N° 20 a la letra E del artículo 12 del mismo texto legal.

Tras exponer la forma en que un equipo médico quirúrgico (cirujano, ayudante, anestesista y arsenalera) concurre a una clínica u hospital para realizar una cirugía a un paciente hospitalizado, así como la forma en que dichos equipos se organizan y cobran sus honorarios profesionales, y citar lo dispuesto en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS y el concepto de “servicios, prestaciones y procedimientos de salud” esbozado en el Oficio N° 2308 de 2022, solicita:

- 1) Aclarar si, a partir del 1° de enero de 2023, la asistencia que presta un equipo médico quirúrgico (cirujano, ayudante, anestesista y arsenalera) que concurre a la clínica u hospital para realizar una cirugía a un paciente hospitalizado constituirá el hecho gravado “servicio”, habida consideración que no se trata de una atención médica continua y que no es dicho equipo médico el que proporciona el servicio de alojamiento a los pacientes.
- 2) Reconsiderar el Oficio N° 2308 de 2022, a la luz de las diversas prestaciones y prestadores de salud que existen y, a la realidad del ejercicio de la medicina en el país o, en su defecto, explicar en qué situación tributaria, respecto del IVA, quedarán dichas prestaciones no contempladas por el arancel FONASA.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.420 modificó, a contar del 1° de enero de 2023, el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que concurra alguna exención.

Concordante con ello, en principio las prestaciones efectuadas por un equipo médico en los términos descritos en su presentación se afectarán con IVA a contar del 1° de enero de 2023, por reunir los requisitos del nuevo hecho gravado “servicio”, esto es, tratarse de una prestación remunerada.

No obstante, la Ley N° 21.420 incorporó algunas exenciones que podrían favorecerle y cuya vigencia comienza a partir de la misma fecha:

- 1) Exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

La Ley N° 21.420 modificó¹ el citado N° 8, ampliando su alcance para cubrir a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N° 2 del

¹ Letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

Luego, independiente del tipo de servicios o asesorías profesionales que presten estas sociedades de profesionales – en los términos del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR – y la forma en que tributen frente a la LIR – primera o segunda categoría – sus prestaciones se encontrarán exentas de IVA.

Con todo, en lo que interesa al presente caso, y de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia², las personas jurídicas que deseen tributar como sociedades de profesionales deben cumplir una serie de requisitos, entre ellos, tratarse de una sociedad de personas³.

Conforme a lo anterior, una sociedad por acciones o una empresa individual de responsabilidad limitada no pueden clasificar como una sociedad de profesionales a que se refiere el N° 2 del artículo 42 de la LIR⁴, sin perjuicio que pueda transformarse de tipo societario (al de una sociedad de personas), para clasificar como sociedad de profesionales, cumpliendo, por cierto, los demás requisitos⁵.

2) Exención contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIRS.

Esta nueva exención libera de IVA a “Los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades”.

Agrega la norma que esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación. Finalmente, la misma norma precisa que los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.

De lo expuesto se desprende que esta exención favorece a las prestaciones de salud que:

a) Califiquen como “servicios, prestaciones y procedimientos de salud”.

Al respecto, se confirma el criterio contenido en el Oficio N° 2308 de 2022, en el sentido que los “servicios, prestaciones y procedimientos de salud” corresponde a aquellos comprendidos en la nómina de aranceles Modalidad de Atención Institucional (MAI), publicada en el sitio web del Fondo Nacional de Salud.

Como precisa la Circular N° 50 de 2022⁶, lo anterior, por cierto, comprende aquellos “servicios, prestaciones y procedimientos de salud” que sean asimilables o bien se desarrollen en el contexto de procedimientos o prestaciones comprendidas en la referida nómina MAI, o comprendidas en la Nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE), publicadas ambas en el sitio web del Fondo Nacional de Salud, siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

² Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50, de 27.10.2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008, N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

³ De acuerdo a la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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.

⁴ Oficio N° 1648 de 2022.

⁵ Oficio N° 1648 de 2022.

⁶ Ver apartado 3.2.1. de la Circular N° 50 de 2022.

- b) Dichas prestaciones de salud califiquen como “ambulatorias”, esto es, todos aquellos servicios médicos que no impliquen un tratamiento continuo de salud que incluya pernoctación y alimentación.

De este modo, si los servicios o procedimientos de salud proporcionados por el prestador califican de ambulatorios, se encuentran exentos de IVA, independientemente de si son prestados a un paciente hospitalizado, así como de la estructura legal del prestador (esto es, sea que el prestador corresponda o no a una sociedad de profesionales o se trate de un hospital, clínica o maternidad).

En particular, la Circular N° 50 del 2022 instruye⁷, a modo ejemplar, que aquellos servicios médicos o de enfermería de tipo quirúrgicos, de urgencia o de consultas médicas a pacientes hospitalizados, o bien a pacientes que requieran algún tipo de seguimiento serán de carácter ambulatorio, a menos que sean prestados por el mismo prestador institucional que desarrolla los servicios hospitalarios

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) A partir del 1° de enero de 2023 los servicios médicos se encontrarán, por regla general, gravados con IVA, de acuerdo al nuevo concepto de hecho gravado “servicio”.

Con todo, a partir de la misma fecha y cumpliendo los requisitos, los servicios médicos podrán encontrarse exentos por calificar como servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios de acuerdo al nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS o por tratarse de servicios médicos prestados a través de sociedades de profesionales de acuerdo al nuevo texto del N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

En particular, la exención contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS es aplicable los servicios médicos o de enfermería de tipo quirúrgicos, de urgencia o de consultas médicas a pacientes hospitalizados, a menos que sean prestados por el mismo prestador institucional que desarrolla los servicios hospitalarios.

- 2) Sin perjuicio de confirmarse el Oficio N° 2308 de 2022, deben entenderse incluidos los servicios de salud que sean asimilables o que se desarrollen en el contexto de procedimientos o prestaciones comprendidas ya sea en la nómina MAI o MLE, siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello, de acuerdo con lo establecido en el Libro V, del Código Sanitario.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3312, de 15-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

⁷ Ver apartado 3.2.2. de la Circular N° 50 de 2022

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ARTS. 14, 34, 38 BIS Y 42 N° 2 – LEY SOBRE
IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 12 LETRA E N° 8
(ORD. N° 3313 DE 15.11.2022).**

Sociedad por acciones que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada.

Se ha solicitado a este Servicio aclarar si es aplicable el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta a una sociedad por acciones que se transforma en una sociedad de personas para acogerse a las reglas del N° 2 del artículo 42 de la misma ley.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad por acciones (SpA) compuesta por accionistas personas naturales con profesiones afines ha estado prestando servicios profesionales relacionados con las profesiones de sus accionistas, tributando bajo el régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Agrega que dicha SpA se habría transformado en una sociedad de responsabilidad limitada, poniendo término a su actividad afecta al impuesto de primera categoría (IDPC), sin realizar una liquidación de impuestos finales según lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR, atendido que no habría una disolución ni liquidación del patrimonio social, sino que existiría una continuidad jurídica.

Por lo anterior y luego de efectuar la transformación y poner término a su actividad, la sociedad iniciaría actividades como contribuyente del impuesto único de segunda categoría (IUSC) optando – ahora desde su inicio – por tributar bajo las normas de la primera categoría según lo prescrito en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, acogiéndose al régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, al que estaba acogida antes de la transformación societaria.

Tras exponer que la transformación no tiene otro objeto que mantener la imagen corporativa de la actual estructura jurídica, evitar los cambios de contratos con clientes y proveedores, así como también mantener los efectos laborales de los trabajadores contratados, las inscripciones y registros necesarios para llevar adelante la labor profesional, solicita confirmar que:

- 1) En el caso expuesto no resultan aplicables las reglas sobre término de giro que regula el artículo 38 bis de la LIR.
- 2) En el caso expuesto no resultan aplicables las normas contenidas en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR.
- 3) Bajo el nuevo tipo jurídico de la sociedad se cumplirían los requisitos para no quedar afecta a IVA, a contar del 1° de enero de 2023.

II ANÁLISIS

Lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR se aplica en los casos de término de giro regulados por el artículo 69 del Código Tributario, ya sea que el contribuyente voluntariamente haya dado aviso de término de giro o bien corresponda aplicar las facultades de liquidar o girar impuestos establecidas en el inciso sexto del citado artículo 69.

En cambio, en una transformación societaria¹, si bien el contribuyente modifica su especie o tipo social, subsiste su personalidad jurídica, de suerte que no se verifica un término de giro, sino que lo continúa, aunque bajo un nuevo tipo jurídico, sin dejar de estar afecto a impuestos.

Lo anterior se ve refrendado por el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, al disponer que, con motivo del cambio de giro o de la transformación de una empresa en una sociedad de cualquier especie, sólo se deban separar los resultados si el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio.

Por consiguiente, respecto del criterio 1) del Antecedente, se confirma que no corresponde aplicar el artículo 38 bis de la LIR cuando una SpA se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada.

¹ De acuerdo al N° 13 del artículo 8 del Código Tributario, se entiende por “transformación de sociedades” el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

En cuanto al criterio 2) del Antecedente, se informa que la hipótesis contenida en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR sólo se aplica a los casos previstos en la misma norma. Esto es, a aquellas empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa acogidas a la letra A) del artículo 14 de la LIR y que opten por sujetarse a lo dispuesto en el N° 1 de la letra B) del mismo artículo o al artículo 34 de la LIR².

En el caso consultado, la SpA se encontraba acogida al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR y luego de la transformación societaria continuará en dicho régimen, por lo que no corresponde aplicar las reglas de cambio de régimen contenidas en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, confirmándose el criterio 2) de su consulta.

En cuanto al criterio 3) del Antecedente, de la presentación se desprende que la transformación societaria tiene como propósito cumplir los requisitos para calificar como sociedad de profesionales para los efectos de acogerse a la exención de IVA contenida en el nuevo texto del N° 8 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.

En efecto, la Ley N° 21.420 modificó³, a contar del 1° de enero de 2023⁴, el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR.

A contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N° 21.420 amplió⁵ la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría⁶.

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.

Precisado lo anterior, conforme a las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio⁷ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos⁸ y formalidades, sin que sea necesario para acceder a tal calificación poner término a una actividad anterior para volver a iniciar la misma actividad bajo las reglas del N° 2 del artículo 42 de la LIR.

Por consiguiente, en la medida que la sociedad resultante de la transformación cumpla los requisitos y formalidades para calificar como sociedad de profesionales, le será aplicable la exención establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, cuestión entregada a revisión de las respectivas instancias de fiscalización.

Finalmente, este Servicio instruyó⁹ que el hecho que una sociedad se reorganice o reestructure para tributar como sociedad de profesionales para 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 afirmación.

² Ver instrucciones en la Circular N° 73 de 2020.

³ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁴ Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

⁵ Letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁶ De acuerdo a la redacción vigente a partir del 1° de enero de 2023, estarán exentos los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la Ley de la Renta. Para estos efectos 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.

⁷ Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50 de 2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008; N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

⁸ Conforme con la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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.

⁹ Circular N° 50 de 2022.

También instruyó¹⁰ que los contribuyentes que se reorganicen o reestructuren para tributar como sociedad de profesionales y aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como tales, no lo hubiese hecho de acuerdo con lo instruido en la Circular N° 21 de 1991, podrán de manera extraordinaria y por única vez acogerse a dicha normativa para efectos de tributar como sociedad de profesionales conforme a las normas de la primera categoría (y así quedar exenta de IVA por sus servicios), a través del procedimiento que este Servicio establecerá mediante resolución.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) No corresponde aplicar el artículo 38 bis de la LIR en el caso de una transformación societaria donde una SpA se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada, por no verificarse en la especie un cese de actividades en los términos del artículo 69 del Código Tributario.
- 2) No corresponde aplicar las reglas de cambio de régimen contenidas en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR en la transformación de una sociedad acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.
- 3) Solo en la medida que la sociedad cumpla los requisitos para calificar como una sociedad de profesionales, podrá beneficiarse de la exención contemplada en el N° 8) de la letra E) del artículo 12 de la LIRS, vigente a contar del 1° de enero de 2023.

**HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 3313 del 15-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

¹⁰ Circular N° 50 de 2022.

Modificaciones introducidas por la Ley N°21.420 en contratos de servicios que indica y vigencia de la ley.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420 en las situaciones que se indican y vigencia de la ley.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con la presentación efectuada por organismo público, la entidad mantiene una serie de contratos respecto de los cuales, tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420, necesita aclarar su situación tributaria frente al IVA de:

- 1) Contratos de servicios de áreas de educación, salud y transporte;
- 2) Contratos de servicios iniciados o suscritos con anterioridad al 31 de diciembre de 2022 y con vigencia superior al 1° de enero de 2023; y,
- 3) Contratos de servicios iniciados o suscritos desde el 1° de enero de 2023.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Con todo, de acuerdo al inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, y en lo que interesa a la presente consulta, la referida modificación (al concepto de hecho gravado “servicio”) no se aplicará 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.

Sobre esta materia, la Circular N° 50 de 2022 precisa que la Ley N° 21.420, al referir simplemente a “licitaciones” del Estado, no limita su alcance sólo 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.

Asimismo, la circular precisa que aquellas licitaciones o compras, adjudicadas o celebradas a plazo indefinido antes de 2023 y aquellas suscritas en dicha época con carácter de renovables o prorrogables, estarán cubiertas por la norma de excepción antes mencionada, siempre que, a partir del 1° de enero de 2023, las partes no realicen cambios sustanciales a la licitación o compra.

De igual manera, continúa la circular, el concepto de servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023 no solo cubre aquellos servicios que constituyen el objeto principal de la licitación o compra pública sino también los servicios que el adjudicatario o contratista subcontrate con terceros proveedores a fin de cumplir la licitación adjudicada, o compra pública contratada, con anterioridad al 1° de enero de 2023, siempre y cuando sean estrictamente necesarios para la

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse “comprendidos” en ellas.

Finalmente, y respecto de los servicios señalados en el Antecedente, es importante considerar que la Ley N° 21.420 no modificó las exenciones actualmente vigentes, como aquellas relacionadas con el transporte y la educación contempladas en los números 3 y 4 del artículo 13 de la LIVA respecto de los ingresos que perciben las empresas de transporte de pasajeros³ y los que perciban los establecimientos de educación en razón de su actividad docente propiamente tal⁴; exenciones que, en consecuencia, continúan vigentes a partir del 1° de enero de 2023.

Efectuadas las precisiones anteriores:

- 1) Respecto de los contratos relacionados con servicios de salud, Ley N° 21.420 agregó⁵ una exención incorporando un nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVA⁶, que beneficia a los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades, la cual incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación. En todo caso, agrega la norma, los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.
- 2) Con relación al arrendamiento de inmuebles para oficinas de atención se debe tener presente que la letra g) del artículo 8° de la LIVA grava con IVA, entre otros, el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimiento de comercio.

Atendido que no se acompañan antecedentes, no es posible determinar si en la especie el arrendamiento se encuentra afecto a IVA o no, debiendo tenerse presente al efecto lo instruido sobre la materia en la Circular N° 37 de 2020 y la Resolución Ex. N° 53 de 2021.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Se mantendrán vigentes, a partir del 1° de enero de 2023, las exenciones de IVA para los ingresos que perciben las empresas de transporte de pasajeros y los ingresos que perciban los establecimientos de educación respecto de su actividad docente propiamente tal.

A partir de la misma fecha entra en vigencia una nueva exención, contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, que favorece a las prestaciones ambulatorias de salud.

- 2) Los contratos de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023 no se verán afectados por las modificaciones introducidas al concepto del hecho gravado básico de “servicio”, en materia de IVA.
- 3) En general, a partir del 1° de enero de 2023, los servicios se gravarán conforme al nuevo texto del hecho gravado básico “servicio”, incluyendo los servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que sean adjudicados o contratados a partir de la citada fecha.

³ Oficios N° 2019 de 2021, N° 2733 de 2020 y N° 957 de 2017.

⁴ Oficio N° 2308 de 2022.

⁵ Letra b) del N° 2 del artículo 6.

⁶ Ver instrucciones en la Circular N° 50 de 2022.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3346, de 15-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

IVA en servicios odontológicos prestados a través de clínicas dentales subcontratadas.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de IVA en la prestación de servicios odontológicos prestados a través de clínicas dentales subcontratadas.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, XXX SA se dedica a la prestación de servicios de salud dental ambulatoria. Para la ejecución de dichos servicios subcontrata a otras clínicas dentales a lo largo del país, las cuales utilizan su sistema informático para digitalizar toda la salud dental de sus clientes.

De esa forma, sus profesionales odontológicos revisan digitalmente las fichas médicas, exámenes, rayos, etc. de los clientes (pacientes) de todo el país, pudiendo a su vez indicar algún tratamiento específico que la clínica en convenio debe realizar para con su cliente.

Agrega que XXX SA emite boletas de prestación de servicios odontológicos directamente al cliente persona natural final que recibe la prestación, por lo que ellos no pagan cantidad alguna en las clínicas que son parte de la red de prestadores subcontratados por XXX SA.

En presentación posterior reitera que XXX SA emite boletas de prestación de servicios odontológicos directamente al cliente persona natural final que recibe la prestación, por lo que ellos a su vez no pagan cantidad alguna en las clínicas que son parte de la red de prestadores subcontratados por XXX SA, los cuales utilizan su sistema informático para digitalizar toda la salud dental de sus clientes.

De esa forma, sus profesionales odontológicos sólo revisan digitalmente las fichas médicas, exámenes, rayos, etc., de los clientes (pacientes) de todo el país, pudiendo a su vez indicar algún tratamiento específico que la clínica en convenio debe realizar para su cliente.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que concurra alguna exención.

Al respecto, la Ley N° 21.420 incorporó una nueva exención³, agregando un N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, que libera de IVA a los “servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades”.

Agrega la norma que esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación.

Finalmente, la misma norma precisa que los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ Letra b) del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

De lo expuesto se desprende que la exención favorece a las prestaciones de salud ambulatorias; esto es, cuando se presten sin alimentación, alojamiento o atención médica y de enfermería continua para recuperar la salud, propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Por su parte, este Servicio entiende que todas las prestaciones que se encuentran señaladas en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, constituyen “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

De este modo, en la medida que XXX SA efectivamente preste servicios odontológicos, para cuyo propósito subcontrata a terceros, dichos servicios, a contar del 1° de enero de 2023 se podrán favorecer con la exención contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, sólo si:

- 1) Son efectuados por profesionales capacitados para ello, de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario;
- 2) Son ambulatorios; y,
- 3) Las prestaciones se encuentren comprendida en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI), o modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud o sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que si XXX SA se dedica prestar efectivamente servicios de salud dental ambulatoria, para cuya ejecución subcontrata a otras clínicas dentales que utilizan su sistema informático, a contar del 1° de enero de 2023 dichos servicios se podrán favorecer con la exención contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en la medida que cumplan sus requisitos.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3366, de 17-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

IVA en servicios de cobranza a contar del 1° de enero de 2023.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la afectación con IVA, a contar del 1° de enero de 2023, de los servicios de cobranzas que realiza una sociedad.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, dada la modificación de la normativa, en orden a gravar con IVA a contar del próximo 1° de enero de 2023, consulta si una sociedad cuyo giro único se orienta a la cobranza judicial queda exenta o debe recargar, a contar de la fecha indicada, sus facturas con IVA.

Agrega que la sociedad fue creada para realizar cobranzas para el sistema financiero local, giro que ha desarrollado ininterrumpidamente desde su creación, como sociedad de profesionales, no habiendo ejercido una actividad distinta o adicional para lo cual fue creada originalmente, lo que estaría reconocido en su escritura de constitución y giro ante este Servicio.

Adjunta los antecedentes de su constitución legal y sus modificaciones y señala que inició actividades bajo el régimen de segunda categoría, emitiendo boletas de honorarios a sus clientes, las que posteriormente fueron remplazadas por facturas electrónicas exentas.

Señala que en la actualidad la sociedad cuenta con 7 socios, cinco de los cuales son profesionales con título universitario, y dos de ellos son abogados, y el 55 % de sus colaboradores, ya sea a honorarios o contratados, son profesionales del área legal, dedicados a las cobranzas para el sistema financiero.

Por lo expuesto, consideran que su actividad estaría comprendida en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, exenta de pago de IVA, conforme a la Resolución Ex N° 6080 de 1999.

II ANÁLISIS

Como es de su conocimiento, el texto vigente del N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) 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 números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Sin embargo, la Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el referido N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR.

En consecuencia, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que sea aplicable alguna exención.

Conforme lo anterior, los servicios de cobranza referidos en su presentación se encontrarán afectos a IVA a partir del 1° de enero de 2023.

Con todo, la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 amplió la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del 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.

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

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.

Precisado lo anterior, conforme las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio³ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos⁴ y formalidades.

Sin embargo, de acuerdo a las bases de datos de este Servicio, la sociedad modificó su actividad económica de segunda a primera categoría, sin seguir las instrucciones de la Circular N° 21 de 1991, confirmadas por la Circular N° 50 de 2022, relativas al N° 2 del artículo 42 de la LIR, de modo que la sociedad actualmente no está calificada como sociedad de profesionales para efectos tributarios.

Con todo, este Servicio instruyó⁵ que tanto los contribuyentes que se reorganicen o reestructuren para tributar como sociedad de profesionales como aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como tales, no lo hubiesen hecho de acuerdo a lo instruido en la Circular N° 21 de 1991, podrán, de manera extraordinaria y por única vez, acogerse a dicha normativa para efectos de tributar como sociedad de profesionales conforme a las normas de la primera categoría (y así quedar exenta de IVA por sus servicios), a través del procedimiento que este Servicio establecerá mediante resolución.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que los servicios de cobranza judicial prestados a contar del 1° de enero del año 2023 se encontrarán afectos a IVA a menos que sean prestados por un contribuyente que, cumpliendo los requisitos, califique como sociedad de profesionales.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3367, de 17-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

³ Apartado 2.2.1 de la Circular N° 50 de 2022.

⁴ Conforme con la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 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.

⁵ Apartado 2.4. de la Circular N° 50 de 2022.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 13 N° 4, ART. 15 N° 1 –
LEY 21.420 – (ORD. N° 3370, DE 17.11.2022)**

Alcance de la exención de IVA contenida en el N° 4 del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

De acuerdo con su presentación, y a propósito de la Ley N° 21.420, consulta si los cobros que realiza la universidad por concepto de interés por cuotas de matrícula y/o arancel, multas por atrasos en bibliotecas, y por la emisión de certificados, se encuentran amparados por la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Como es de su conocimiento, el texto vigente del N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) 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 números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Sin embargo, la Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el referido N° 2° del artículo 2° de la LIVS, eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR.

En consecuencia, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que sea aplicable alguna exención.

Conforme lo anterior, y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) De acuerdo al N° 4 del artículo 13 de la LIVS, los ingresos percibidos por los establecimientos de educación, provenientes de la entrega de diversos certificados, entre ellos de estudio, de alumno regular, y concentración de notas, se encuentran exentos de IVA, por integrar parte de la actividad docente de esos establecimientos³.
- 2) Si bien, de acuerdo con el N° 1 del artículo 15 de la LIVS, los intereses moratorios forman parte de la base imponible del IVA, sólo se afectan con dicho impuesto si la operación, venta o servicio, que los genera está también afecta a IVA⁴. Por tanto, en cuanto acceden a una operación exenta en virtud de lo dispuesto en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, los cobros que realiza la universidad por concepto de interés por cuotas de matrícula y/o arancel no se encuentran gravados con IVA.
- 3) Finalmente, respecto de los cobros de multas por atrasos en bibliotecas, la multa propiamente tal no está afecta a IVA⁵, por cuanto su pago no tiene como causa una venta o servicio.

**HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR**

Oficio N° 3370, de 17-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ Oficios N° 3794 de 1983, N° 98 y N° 1849, ambos de 1999.

⁴ Oficio N° 4906 de 2006.

⁵ Oficio N° 1622 de 2013.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 20 N° 3 – CODIGO DE COMERCIO – ART. 3 N° 5 – LEY N° 21.420 – (ORD. N° 3400, DE 21.11.2022)

IVA en servicios prestados por un establecimiento de larga estadía para adultos mayores.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el IVA que afecta a los servicios prestados por un establecimiento de larga estadía para adultos mayores y la posibilidad de tributar una parte de dichos ingresos exentos de IVA y la parte restante afecta al mencionado impuesto.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un establecimiento de larga estadía para adultos mayores (ELEAM) privado presta servicios, correspondiendo un 30% a servicios de alojamiento y alimentación y el 70% a servicios de cuidados integrales de adulto mayor, solicitando tributar una parte de dichos ingresos exentos de IVA y la parte restante afecta.

Agrega que su entidad no cumple con las características para ser considerada un hospital, clínica, maternidad o un establecimiento análogo a éstos, según lo dispuesto en el Reglamento de hospitales y clínicas privadas, contenido en el artículo 3° del Decreto N° 161 de 1982, que define lo que debe entenderse por hospital y clínica.

De hecho, agrega, estos ELEAM se rigen por una normativa particular contenida en el Decreto Supremo N° 14 de 2010, del Ministerio de Salud, que aprueba el Reglamento ELEAM.

Agrega que el establecimiento en consulta no cuenta con los recursos humanos, en este caso médico permanente o continuo, ni equipamiento de apoyo clínico y terapéutico para atender situaciones de mayor complejidad, tampoco cuenta con enfermera permanente o continua. Ante cualquier situación aguda se debe trasladar al paciente a un centro asistencial de urgencia y en casos leves se deriva la atención al centro de salud de atención primaria (CESFAM) que le corresponda.

La residencia funciona como una casa de acogida, donde el ELEAM se transforma en el nuevo hogar del adulto mayor, quienes pueden salir de paseo todo el día, salir a comer afuera o pernoctar fuera del ELEAM todas las veces que quieran, sin limitación alguna, debiendo sólo presentar al momento del reingreso PCR negativo que es lo exigido por la Seremi de Salud.

No hay atención médica continua ni tampoco de enfermería continua.

II ANÁLISIS

En relación con lo consultado, de acuerdo a la definición actual de “servicio” gravado contenida en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios (LIVS), y según ha resuelto este Servicio¹, las remuneraciones obtenidas por los ELEAM en la prestación de sus servicios se encuentran gravadas con IVA, no por considerarse dichos establecimientos como similares a una clínica u hospital sino por provenir la referida remuneración de una actividad comercial clasificada en el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en concordancia con el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS y el N° 5 del artículo 3° del Código de Comercio.

Sin perjuicio de lo anterior, si bien la definición actual del hecho gravado “servicio” – contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS – comprende a toda 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 números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR, se debe tener presente que, a contar del 1° de enero de 2023², la Ley N° 21.420 modifica³ el referido concepto de hecho gravado “servicio” eliminando

¹ Oficio N° 1125 de 2020.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420

³ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR.

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, de suerte que el servicio prestado por estos establecimientos igualmente seguirá gravado con IVA.

III CONCLUSIÓN

Teniendo presente que actualmente la remuneración obtenida por los ELEAM como contraprestación de sus servicios proviene de una actividad comercial, no procede acceder a lo solicitado.

La entrada en vigencia de la Ley N° 21.420, a contar del 1° de enero de 2023, no altera la conclusión anterior, por lo que las remuneraciones obtenidas por los ELEAM continuarán igualmente afectas a IVA.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3400, de 21-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos