



INCORPORACIÓN DE DEFINICIÓN DE “SOCIEDADES DE PROFESIONALES”

Dentro de las numerosas modificaciones que propone el proyecto de ley denominado “Reforma Tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social”¹ se incluye una definición de sociedades de profesionales, para lo cual se agrega un inciso cuarto al artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

a) Antecedentes (lo que existe hoy):

Nuestra legislación tributaria - hasta el día de hoy - no tiene una definición de “sociedades de profesionales”, existiendo solo una referencia en una Circular del Servicio de Impuestos Internos que es la N° 21 de 23 de abril de 1991, que refundió y actualizó las instrucciones sobre el sistema de tributación aplicables a los profesionales, y que en el acápite II letra B.- Sociedades de Profesionales.- señala lo siguiente:

“1.- También quedan clasificadas como rentas de la Segunda Categoría del artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, los ingresos obtenidos por sociedades de profesionales que se dediquen exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.

2.- Tal como ya se indicó, estas sociedades al igual que los profesionales independientes, pueden contratar los servicios de otros profesionales, de la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afín o complementaria de la de estos, sin que por ello dejen de estar clasificados como contribuyentes de la Segunda Categoría.

3.- El ejercicio de una profesión es 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 profesionales. Según el artículo 54° del Código Civil las personas pueden ser naturales o jurídicas. Por lo tanto, una sociedad de profesionales puede también estar compuesta por una o más sociedades de personas siempre y cuando ésta o estas últimas también sean sociedades de profesionales.

¹ Boletín N° 15170-5



En otras palabras, todos los miembros de la primera sociedad deben tener la aptitud o el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad al que están dedicados y que se expresa en el objeto social; la sociedad de profesionales que fuere a su vez socia de la primera deberá cumplir con idénticos requisitos, es decir, prestar los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran.

4.- No quedan clasificadas en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por una sociedad de profesionales, en los siguientes casos:

- a) Si el todo o parte del capital está orientado a fines o actividades distintas a la prestación de servicios o asesorías profesionales;
- b) Si uno o más de sus socios, sea persona natural o jurídica, solo aporta capital;
- c) Las sociedades anónimas y las sociedades de profesionales en que uno o más de sus socios sea una sociedad anónima. Ello en atención a que tal como se explicó en el punto (3) para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de “personas”; en cambio, las sociedades anónimas son sociedades de capitales;
- d)
- e)

Como puede comprobarse, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos era bastante clara respecto de la condición excluyente de que solo una sociedad de personas podría calificar como sociedad de profesionales, en tanto cumpliera además con los otros requisitos planteados en esta Circular.

b) Lo que se propone en el proyecto:

Se propone agregar un inciso al artículo 42 de la Ley de la Renta con el siguiente texto:

“Para los efectos del inciso anterior, se entenderá por sociedades de profesionales las sociedades de personas que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que en todo momento se encuentren conformadas por personas naturales que trabajen efectivamente en la sociedad, sin que sea posible la participación de socios capitalistas.
- ii. Que se dedique a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación de servicios profesionales.
- iii. Que en el conjunto de los ingresos que percibe la sociedad no exceda de un 10% del total de sus ingresos brutos del giro de alguna de las actividades contenidas en la letra c) del artículo 14.”



c) Análisis crítico y propuesta FESIT

Sostenemos que la modificación propuesta pretende consagrar a nivel legal la “desactualizada” definición administrativa de sociedad de profesionales, perpetuando así la exigencia de que sean solo sociedades de personas, lo que no parece justificarse hoy en día. De hecho, a la fecha de la dictación de la Circular comentada no tenían existencia legal las sociedades por acciones que fueron incorporadas a nuestro sistema con la Ley N° 20.190 de 5 de junio de 2007.

Para contextualizar nuestros comentarios cabe señalar que el ejercicio de una profesión liberal es, en sí mismo, un emprendimiento, no resultando menos relevante para un profesional contar con la protección de la limitación de la responsabilidad. De ahí que ingenieros, médicos, abogados, arquitectos, etc., cuando se unen para desarrollar sus respectivas carreras lo hacen bajo una figura jurídica que cuenta con este tan preciado elemento. Se prefieren, por lo general, las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades por acciones y las sociedades anónimas, en lugar de las sociedades colectivas o en comanditas. A pesar de que unos y otros tipos societarios poseen distintas características jurídicas y se orientan a distintos fines, en la práctica ocurre con frecuencia que son utilizados indistintamente por los profesionales como vehículos para la prestación de sus servicios.

Estimamos que, a estas alturas del desarrollo económico, de las diversas alternativas societarias y de los procesos de globalización, aprobar la incorporación de una definición como la propuesta, resulta bastante injusta y poco razonable.

En ese mismo sentido, creemos que la “exigencia” que desde el año 1991 viene haciendo el Servicio de Impuestos Internos en orden a exigir que solo puedan ser sociedades de personas, es un requisito que no está en la ley y que no debería ser exigido por disposición de una Circular del Servicio de Impuestos Internos.

Lo señalado ha sido nuevamente tratado por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 50 de 27 de octubre de 2022² que *“Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por los números 1 y 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 a los artículos 2° N° 2 y 12 letra E de la Ley sobre Impuesto a las Ventas Y Servicios. Modifica el segundo párrafo del N° 3 de la letra B del Título II de la Circular N° 21 de 1991, en la forma que indica”*

Según se puede comprobar de la lectura de esta reciente Circular, el Servicio de Impuestos Internos permanece firme en su postura de que una sociedad que no cumple con todos los requisitos por él establecidos en la antigua Circular N° 21 de 1991, entre

² Dictada con ocasión de la reforma al artículo 2 N° 2 y 12 letra E de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, modificados por la Ley N° 21.420 de 2022.



ellos, el que la sociedad en cuestión sea de personas y no de capital, no puede tener el atributo de ser una *sociedad de profesionales*

Este criterio venía siendo ratificado en diversos oficios³ del Servicio de Impuestos Internos, pudiendo señalar como ejemplo, el Oficio N° 1648 del 20 de mayo de 2022 donde pronunciándose respecto de una consulta, la respuesta del SII repitió casi literalmente lo señalado en la ya reiterada Circular N° 21, agregando específicamente en relación con la consulta misma que: “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”.

Como consecuencia de lo anterior, según el Servicio de Impuestos Internos, las SpA, al ser sociedades de capital, no pueden acogerse a la exención de IVA prevista por el legislador en la reciente Ley N° 21.420.

Si bien anteriormente existían diferencias relevantes en los regímenes tributarios aplicables a sociedades de personas y de capital, éstas hoy han sido abandonadas por nuestro legislador tributario, homologando el tratamiento tributario para ambos tipos de formas societarias. No se observan, salvo en ciertos casos para las sociedades anónimas abiertas, circunstancias relevantes que permitan al legislador diferenciar entre los tipos jurídicos de los vehículos por medio de los cuales se desarrollan los negocios. Por el contrario, crear este tipo de discriminaciones podría ser calificado como arbitrario o innecesario. Esta situación no es irrelevante tomando en consideración que, bajo el principio de neutralidad de la ley tributaria, ésta no debiera injustificadamente influir en las decisiones relativas al derecho común.

Además, cualquier sociedad de personas requiere para su constitución de al menos dos socios, por lo que esta situación resulta evidentemente injusta para profesionales que razonablemente desean optar por no comprometer todo su patrimonio al prestar sus servicios a través de una SpA en la que puede participar como único accionista, ya que sus servicios serán necesariamente un 19% más caros que los de la competencia que ha optado por utilizar una sociedad de personas, en circunstancias que la SpA cumple con el requisito legal de ser una *sociedad* y puede cumplir perfectamente con todos los demás requisitos establecidos por la ley y por el SII para calificar como *sociedad de profesionales*, esto es, puede estar compuesta por uno o más accionistas que trabajen efectivamente y que sean profesionales de profesiones idénticas, afines o complementarias; puede tener por objeto único y exclusivo la prestación de servicios y asesorías profesionales y limitarse a obtener ingresos exclusivamente por ese concepto y finalmente puede abstenerse de realizar otras actividades de la Primera Categoría, todo lo cual ciertamente no constituye infracción alguna a las normas que regulan a la Sociedad por Acciones.

³ Oficios N°s. 1424, 1443 y 1511 todos del 2022.



Por otra parte, la exigencia de que no participen socios capitalistas o el capital no sea una variable relevante carece de todo sentido, pues es perfectamente posible que, en una SpA puede haber socios que aporten capital y que además puedan prestar servicios.

Adicionalmente, la misma exigencia se vuelve absurda, ya que en la actualidad para el desarrollo de una sociedad de profesionales la importancia del capital puede ser clave, dependiendo por ejemplo del tamaño de la empresa o de la necesidad de tener activos claves para la prestación de servicios como podría ser una empresa de servicios informáticos que requerirá de equipos valiosos para su mejor desarrollo.

De lo dicho se desprende que sería más justo incorporar una simple actualización de ese criterio y permitir a las SpA tributar en la Segunda Categoría a pesar de ser sociedades de capital, en la medida que cumplan con los demás requisitos para ser consideradas *sociedades de profesionales*.

d) IVA en Sociedades de Profesionales

Estimamos evidente que la incorporación del concepto de “sociedades de profesionales” en comento, se vincula estrechamente con la modificación efectuada a la definición de “Servicio” de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825.

En efecto, la Ley N° 21.420 de 4 de febrero de 2022 que reduce o elimina una serie de exenciones tributarias, modificó la definición de servicio antes mencionada, eliminando de la redacción actual, 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*”.

De esta nueva definición se colige que, a contar del 1° de enero de 2023 (fecha de la entrada en vigencia de esta modificación) todos los servicios que se presten deberán gravarse con Impuesto al Valor Agregado (IVA), excluyéndose solo los que la ley expresamente libere del referido impuesto. Dentro de estos servicios exentos se mantienen los servicios prestados por personas naturales en el ejercicio de una profesión u ocupación liberal.

Adicionalmente la propia Ley N° 21.240 incorpora dos situaciones en las cuales los servicios se verán liberados de tener que recargarse con IVA, como son: los servicios que sean prestados por sociedades de profesionales y los servicios de salud ambulatorios.

Como señalamos, en este contexto, contar con una definición de sociedad de profesionales se vuelve absolutamente relevante, sobre todo considerando lo que dijimos en la letra a) de este documento respecto a que el único documento que hasta



ahora contenía una definición de sociedad de profesionales era la Circular N° 21 de 1991 y que ahora se reiteran en la Circular N° 50 de 2022, con una pequeña corrección.

De acuerdo con los conceptos del Servicio de Impuestos Internos contenidos en las mencionadas Circulares y Oficios citados, los requisitos para ser considerada sociedad de profesionales serían:

- a) Debe tratarse de sociedades de personas. En consecuencia, quedan excluidas las Sociedades Anónimas, las sociedades en comandita por acciones, las SpA y las EIRL (estas últimas por no ser consideradas como sociedad).
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales. Por lo tanto, quedan excluidas las sociedades que presten servicios de carácter comercial.
- 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, y
- e) Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

Todo lo anterior no hace sino reiterar los conceptos que se encuentran desde el año 1991 en la ya mencionada Circular N° 21.

En un único cambio, en esta nueva Circular N° 50, el Servicio de Impuestos Internos ha decidido eliminar la expresión “aptitud” que se encuentra en el segundo párrafo del N° 3 de la letra B del Título II de la Circular N° 21, manteniendo únicamente la expresión “título” para referirse únicamente a profesiones que tengan título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por este, y aquellas que tengan un título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio, dejando la frase de la siguiente forma: *“En otras palabras, todos los miembros de la primera sociedad deben tener el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad al que están dedicados y que se expresa en el objeto social; la sociedad de profesionales que fuere a su vez socia de la primera deberá cumplir con idénticos requisitos, es decir, prestar los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran. (El subrayado es nuestro).”*

Finalmente, un tema que se planteó varias veces, en tanto se dictaba esta nueva Circular, se refiere al caso de contribuyentes que se reorganicen para tributar como sociedad de profesionales.



Sobre el punto la Circular N° 50 dice: *“En principio, 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.*

Los contribuyentes señalados en el párrafo anterior y aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como sociedades de profesionales, no iniciaron actividades como tales, podrán, de manera extraordinaria y por única vez, acogerse a la normativa señalada en la Circular N° 21 de 1991 (apartado 2.3.3) con el objeto de ejercer su opción de tributar conforme a las normas de la primera categoría.

*Este Servicio, mediante resolución, determinará la forma de implementar lo señalado en el párrafo anterior”.*⁴

Lo anterior ha sido expresamente confirmado en el Oficio N° 3313 de 15 de noviembre de 2022, que refiriéndose expresamente a la materia ha señalado: *“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,”*

De acuerdo con lo expuesto, sería perfectamente posible que una sociedad de profesionales que se encuentra constituida como sociedad por acciones se transforme en una sociedad de responsabilidad limitada, en tanto tenga más de un accionista.

Lo anterior implica una discriminación arbitraria respecto de un profesional que como único accionista está constituido como sociedad por acciones.

Desde la dictación de la Circular N° 50 hasta la fecha de emisión de este informe, el Servicio de Impuestos Internos ha emitido 10 Oficios, que responden a consultas específicas de contribuyentes y en todos ellos ha confirmado los criterios que hemos venido señalando en orden a que debe tratarse de sociedades de personas, socios con profesiones similares; no puede haber socios capitalistas, etc.

Llaman especialmente la atención los Oficios 3202 y 3203 de 3 de noviembre de 2022 que reconocen la posibilidad de que los socios se paguen un Sueldo Empresarial, el Oficio 3243 de 8 de noviembre de 2022 que restringe la posibilidad de que la sociedad mantenga inversiones de largo plazo y se refiera a la situación del fallecimiento de un socio, 3246,3311 y 3312 que fijan criterios para el alcance de las prestaciones ambulatorias.

⁴ Resolución N° 115 de 30 de noviembre de 2022



Mas allá de los criterios expuestos y de las respuestas del Servicio de Impuestos Internos nos parece relevante hacer algunos comentarios generales respecto del alcance de la definición de “sociedad de profesionales” y su vinculación con la exención de IVA respecto de los servicios.

Sostenemos que la postura del Servicio de Impuestos Internos en cuanto solo pueda tratarse de sociedades de personas, es una discriminación arbitraria que afecta profundamente el principio de neutralidad tributaria, pues por disposición de la nueva norma y las interpretaciones de la autoridad se restringe la libertad económica, al obligar a los contribuyentes a tener que elegir un solo tipo de sociedad, sin una razón justificada.

En esa misma línea de ideas, está la situación de exclusión de las Empresa Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL) que, de acuerdo a los criterios del Servicio de Impuestos Internos, quedan excluidas de la exención, por no tratarse de sociedades, generando el absurdo de que una EIRL versus una Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL) tendrán diferente tratamiento, por tener, por ejemplo, un socio de diferencia.

Mirando la realidad actual, también se presenta una situación particular, con el caso de sociedades de todo tipo que tienen o puedan tener socios extranjeros, que no sean sociedades de profesionales, y que por esa razón podrían perder la exención, aun cumpliendo todos los demás requisitos exigidos por la autoridad tributaria. Se ha planteado el caso de estudios jurídicos, consultoras, oficinas de arquitectos, etc. que producto de la globalización han incorporado asociaciones con sociedades extranjeras. Esto, además, puede constituir un caso de discriminación arbitraria en contra de contribuyentes con participación de otras sociedades de profesionales extranjeras, al imponerles un gravamen que afecta la competitividad de sus precios. Dicha consecuencia puede conflictuar con ciertos tratados internacionales que prohíben a Chile hacer diferencias tributarias de esta naturaleza.

Mención aparte merece el caso de la definición de las prestaciones ambulatorias que han sido definidas por el Servicio de Impuestos Internos⁵ como: *“todos aquellos servicios médicos que no impliquen un tratamiento continuo de salud que incluya pernoctaciones y alimentación”*.

Agrega el oficio: *“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).”*

⁵ Oficio N° 3312 de 15 de noviembre de 2022



Termina el oficio en análisis, haciendo referencia a la Circular N° 50 señalando que: *“aquellos servicios médicos o de enfermería de tipo quirúrgicos o 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”*.

Todo esto está lleno de paradojas e injusticias, pues un servicio quedará afecto o exento, dependiendo de si se presta con un tercero contratado por una clínica para ello, o por el prestador que tiene al paciente como hospitalizado, aunque en el primer caso sean facturados por el prestador institucional. De esta forma una prestación de salud a un paciente hospitalizado se transforma en ambulatoria si la realiza un tercero, no obstante ser realizada dentro de la misma clínica y siendo facturada y cobrada por ella misma.

Adicionalmente sostenemos que, en la esencia del Impuesto al Valor Agregado, como lo dice su propio nombre, está el hecho de que el contribuyente agregue efectivamente valor al bien vendido o al servicio prestado, y esto no se manifiesta en los servicios personales, pues lo único que el profesional aporta, es su conocimiento y experiencia, sin que sume a ello, ningún producto o servicio. Así lo sostenía el propio Servicio de Impuestos Internos, en innumerables oficios, cuando calificaba como no gravados servicios donde predomina el intelecto por sobre el capital.

En ese mismo sentido, y en concordancia con lo anterior, en este tipo de servicios profesionales, es prácticamente un hecho que por tratarse de una prestación personal, no se requieren compras o contratación de otros servicios, no existiendo crédito fiscal que recuperar, con lo cual solo se tendrá débito, que solo encarecerá el servicio.

Como dijimos, el hecho de gravar con IVA estos servicios, solo va a implicar encarecer el valor de los servicios, pues como resulta evidente, se producirá una traslación hacia delante, traspasando el impuesto al cliente o consumidor final, lo que además será otra discriminación con sociedades de profesionales que por el solo hecho de ser sociedad de personas estarán exentas por el mismo servicio.

Conforme a todo lo señalado, estimamos razonable postergar la entrada en vigencia de la modificación al artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825 hasta que no se analicen los efectos económicos de este cambio y se aclaren los alcances de la exención que contempla dicha modificación en relación con las sociedades de profesionales.

De modo alternativo y en relación con el propio proyecto de ley de reforma tributaria, creemos que debería modificarse la redacción propuesta, eliminando la expresión “de personas” y eliminando el numeral i) que excluye la posibilidad de tener socios capitalistas.



Propuesta FESIT

“Para los efectos del inciso anterior, se entenderá por sociedades de profesionales las sociedades que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que se dedique a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación de servicios profesionales.*
- ii. Que en el conjunto de los ingresos que perciba la sociedad no exceda de un 20% del total de sus ingresos brutos del giro de alguna de las actividades contenidas en la letra c) del artículo 14.”*
