



¿Se afecta el principio de igualdad con la
exención contemplada en el N°8 de la letra E
del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las
Ventas y Servicios?

TESINA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

ALUMNOS: Daniel Bravo y Carlos Palacios.

PROFESOR: Sebastián Fuenzalida.

FECHA DE ENTREGA: 22 de diciembre del 2023.

RESUMEN

Este trabajo examina las implicaciones de la Ley 21.420 en el sistema tributario chileno, específicamente en la tributación de servicios bajo el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La ley generó controversias al extender el hecho gravado "servicio", afectando la tributación de empresas, especialmente sociedades de profesionales. La confusión llevó al Servicio de Impuestos Internos (SII) a emitir oficios y la circular N°50 de 2022 para aclarar las exenciones de IVA para sociedades de profesionales. Se cuestiona la efectividad de estas exenciones y se exploran diferencias entre sociedades de profesionales y otras, considerando la perspectiva académica y dogmática, y culmina en la evaluación del impacto en el principio de igualdad.

PALABRAS CLAVES

1. Sociedad de Profesionales, 2. Principio de Igualdad, 3. Exención, 4. Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios y, 5. Impuesto al Valor Agregado.

ABSTRACT

This paper explores the implications of Law 21.420 on the Chilean tax system, particularly in the taxation of services under the Value Added Tax (VAT). The law sparked controversy by extending the taxable event "service," impacting the taxation of companies, especially professional societies. The confusion led the Internal Revenue Service (SII) to issue official letters and circular No. 50 of 2022 to clarify VAT exemptions for professional societies. The effectiveness of these exemptions is questioned, and differences between professional societies and others are examined, considering an academic and doctrinal perspective, culminating in the assessment of the impact on the principle of equality.

KEY WORDS

1. Professional Societies, 2. Principle of Equality 3. Exemption, 4. Sales and Services Tax Law and, 5. Value Added Tax.

Índice

1. Introducción.	3
2. Aspectos Generales.	4
2.1 Potestad Tributaria.	4
2.2 Principio de Legalidad.	6
2.3 Principio de Igualdad.	8
2.3.1. ¿De qué forma puede haber una discriminación arbitraria?	10
2.4 La Exención.	11
3. De la Sociedad de Profesionales.	13
4. Liberaciones del IVA: Artículo 12 de la LIVS.	21
4.1. Los Corredores.	23
4.2. Asesor de Condominios.	26
4.3. Dedicación Exclusiva a los servicios profesionales.	26
4.4. Sociedad por Acciones.	28
5. Qué consecuencia genera la exención del artículo 12 N°8 letra e) LIVS para las sociedades de profesionales en relación con las otras sociedades.	29
6. Conclusión	30
Bibliografía	33

1. Introducción.

El presente trabajo dice relación con una situación que surgió con la ley 21.420, que introdujo reformas al sistema tributario chileno, marcando un punto de inflexión en la forma en que se gravan los servicios. Uno de los aspectos más controvertidos de esta ley fue la extensión del hecho gravado "servicio" contenido en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) y, como resultado de ello, si todos los servicios deberían gravarse con el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Atendida la amplitud del hecho gravado "servicios" que introdujo la ley 21.420, La LIVS incorporó exenciones de IVA para ciertos servicios, como aquellos prestados por sociedades de profesionales que cumplieran con requisitos específicos. Por consiguiente, las empresas cuyos servicios están ahora gravados con IVA intentaron acceder a la exención que contempla la misma ley para las sociedades de profesionales, sin embargo, aún quedaba la duda de qué se entendía por sociedades de profesionales para beneficiarse con la exención.

La confusión y las dudas planteadas por la ley 21.420 llevaron al Servicio de Impuestos Internos (SII) a emitir múltiples oficios para aclarar cuáles servicios están afectos al IVA y cuáles no. Para después emitir la circular N°50 del año 2022, publicada por el SII para dilucidar todas las problemáticas como los criterios a utilizar por parte de dicho organismo para determinar qué se entiende por sociedades de profesionales y por lo tanto quedar liberadas por la exención del IVA contemplada en el N°8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS. Sin embargo, ello dejó ciertas interrogantes: ¿Por qué ahora los servicios que anteriormente no estaban gravados con IVA ahora lo están?, ¿Qué criterios utiliza el SII para definir si una sociedad califica o no como sociedad de profesionales?, ¿Por qué únicamente las sociedades de profesionales?, ¿Por qué se consideran las sociedades de profesionales?.

Este trabajo busca dilucidar dichas preguntas considerando la última modificación a la LIVS, efectuada por la ley 21.420. Por lo que se revisará, analizará y ponderarán con detención la exención que tienen las sociedades de profesionales y cuestionar su efectividad planteando preguntas como ¿Qué diferencias existen entre las sociedades de profesionales y las sociedades que no caen dentro de esta clasificación?. Además, considerar la abundante información que

emana del SII a través de sus pronunciamientos sobre esta temática, todo lo anterior, desde una perspectiva académica y dogmática, desde el derecho constitucional y el derecho tributario.

En última instancia, este trabajo finaliza con las conclusiones que buscan determinar si la exención otorgada a las sociedades de profesionales afecta de alguna manera el principio de igualdad y, en caso afirmativo, hasta qué punto. Además, explorar posibles soluciones para restaurar la igualdad en esta materia.

2. Aspectos Generales.

2.1 Potestad Tributaria.

La potestad tributaria no se encuentra definida en nuestro ordenamiento jurídico, pero la doctrina ha asumido aquella labor, así por ejemplo, una de las definiciones que se ha construido es la del profesor Pedro Massone Parodi (2013), que la define como

“el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también, el poder de eximir y conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas” (p. 91)

El profesor Massone (2013) entiende que la potestad tributaria no se limita a la creación de tributos, sino que se extiende además a los deberes formales, sus exenciones y otros beneficios tributarios, así como los ilícitos tributarios y sus sanciones; por último, es una facultad que crea obligaciones coercibles. (pp. 91 - 101)

Se deduce que la potestad tributaria se vincula principalmente con la creación del tributo, pero además a los beneficios o exenciones, su modificación o eliminación.

Ahora bien, atendidos los riesgos que existen de que el Estado use este poder arbitrariamente y sin limitación alguna, se han establecido importantes límites a su uso. Es así como en el art. 19 N°26 de la Constitución de la República prescribe que “26°.- La seguridad de

que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.” Aquel precepto legal, el autor Teodoro Ribera (2016) comprende que es un límite a la potestad tributaria, al asegurar un mínimo el cual no se puede infringir con la potestad tributaria, con la creación de normas que establezcan tributos o sus otras formas de manifestación de la potestad. (p. 25)

Al ser el Estado quien está facultado por la potestad tributaria se le deben establecer límites a esta como se demuestra en el párrafo anterior, los cuales se encuentran principalmente en la Constitución, en las leyes y en los tratados internacionales ratificados por el país.

Al respecto se ha dicho que

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. (Massone, 2013, p.102)

Entre los límites a la potestad tributaria que reconoce la doctrina se encuentran los principios constitucionales. “Estos corresponden a extracciones de valores constitucionales a principios técnico-jurídicos que sirven de malla en torno a la cual se estructura el ordenamiento constitucional considerado como un todo”. (Verdugo et. al, 2002, p. 109)

En materia tributaria el denominado principio de legalidad es uno de los más relevantes. Este principio se traduce como aquel

en virtud del cual la Constitución reserva la regulación de ciertas materias al dominio de la ley en sentido material y exige la habilitación previa por la Constitución o la ley para que los órganos públicos subordinados a una y otra jerarquía de normas obren válidamente. (Ibaceta M. & Meza E., 2007, p. 22)

Entendido de este modo pareciera existir una correlación con la reserva de ley en materia tributaria, lo que en sí es correcto, puesto que

el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley. (Ibaceta M. & Meza E., 2007, p. 61)

El segundo de los principios importantes reconocidos por la doctrina corresponde al principio de igualdad, también denominado principio de igualdad tributaria. Este principio consiste en un

canon de hermenéutica que debe iluminar la interpretación y aplicación del bloque completo de normatividad, a partir de la Constitución, la cuál debe ser considerada en plenitud, es decir, sin omitir la Parte Orgánica y no sólo, por ende, con referencia a los derechos públicos subjetivos (Fernández, 2001, p. 35)

2.2 Principio de Legalidad.

El principio de legalidad en materia tributaria es “(...) la exigencia de que los tributos sean establecidos por normas de rango de ley” (Bayona y Soler, 1989, p. 201). Este principio se encuentra consagrado en la Constitución Política de la República (CPR), específicamente en los artículos 19 n° 20, 32, 62 y 63.

Al respecto, debemos aclarar que en nuestra CPR es posible identificar dos ámbitos de normas (Ibaceta D. & Meza B., 2004).

Por una parte, las normas dogmáticas constitucionales señaladas en el Capítulo III, "De los derechos y garantías Constitucionales", en donde se establecen los Principios Constitucionales de los Contribuyentes, y las normas orgánico constitucionales y que se encuentran dispersas en diferentes capítulos del Texto Constitucional. Así, el artículo 62

inciso 4º número 1, inserto en el Capítulo V "Congreso Nacional", en el párrafo sobre "formación de la ley", norma en la cual se encuentra la iniciativa exclusiva del Presidente de la República en materia de formación de la ley tributaria. También encontramos las normas de los números 2, 3 y 14 del artículo 63, incluidas en el mismo Capítulo V, en el párrafo sobre las "Materias de Ley", norma que se relaciona decididamente con la norma antes señalada; finalmente encontramos la norma del artículo 32 número 8, ubicado en el Capítulo IV, "Gobierno", que regula la Facultad Colegisladora del Presidente de la República, sea a través de la Potestad Reglamentaria Autónoma, sea a través de la potestad reglamentaria de ejecución.

Estos grupos de normas constituyen el sustrato básico que forman el principio constitucional de legalidad que se relacionan con las demás normas tributarias constitucionales, principalmente los artículos 19º, 6º y 7º, ubicados en el Capítulo I, sobre "Bases de la Institucionalidad". (p. 181)

2.3 Principio de Igualdad.

El principio de igualdad es un principio transversal, que abarca todo el ordenamiento jurídico, el cual su interpretación se adapta según la institución del derecho el cual se utilice para analizar su aplicación, por lo que se requiere identificar la manera en que se tratara al principio de igualdad mediante definiciones de los autores especialistas del área, y así poder determinar si es que se vulnera, de qué manera se vulnera o se afecta el principio de igualdad por la exención del N°8 letra e) del artículo 12 LIVS.

Partiendo por su consagración legal el principio de igualdad está reconocido en nuestro ordenamiento jurídico principalmente en el art. 19 N°2 CPR, donde se consagra la igualdad ante la ley, en el N°20 del mismo artículo, donde prescribe la igualdad tributaria, y su N°22, en el cual se establece la no discriminación arbitraria.

El doctor en derecho Iván Díaz (2012) reúne la opinión mayoritaria de la doctrina en el ámbito constitucional del tratamiento sobre el principio de igualdad. El autor concluye que hay dos conceptualizaciones que pueden ser utilizadas, pero la mayoritaria es la clásica, que es tratar de igual manera a lo igual y de distinta manera a lo desigual. Esto trata en la vinculación entre pares que se hace una comparación entre ellos para ver si se encuentran en situaciones similares, esta aplicación del principio de igualdad es la postura mayoritaria en la doctrina y jurisprudencia, porque toda clase de igualdad puede ser definida a partir de esta concepción clásica, por lo que la igualdad tributaria se ve contenida en esta conceptualización clásica, pero de una manera específica (pp. 37-40).

Otra postura más moderna, señala que el principio de igualdad consiste en garantizar un trato similar a aquellas personas que se encuentran en situaciones comparables, sin impedir la creación de distinciones o categorías, siempre que estas sean justificadas y no impliquen discriminación arbitraria, injusta o hostil hacia ciertas personas o grupos. La determinación de quiénes se consideran en situaciones comparables y la creación de distinciones o categorías recae en el legislador. No obstante, independientemente del criterio de distribución elegido por el legislador, este no puede establecer discriminaciones o diferencias arbitrarias en su aplicación. (Aste M., 2007, pp. 11-13)

Ambas conceptualizaciones van en la misma línea, concluyendo que a las situaciones análogas se deben tratar de forma similar, mientras que a situaciones distintas se deben tratar de forma distinta, esta es la regla general del principio de igualdad. La segunda parte de esta regla permite la existencia de excepciones, pero estas requieren un elemento específico que es la justificación para evitar una discriminación arbitraria.

La discriminación arbitraria es aquella situación que se manifiesta al tratar a personas en situaciones similares de forma distinta y tratar a personas en situaciones distintas de forma similar, ambas, sin ninguna razón que justifique la diferencia en el tratamiento. Y esa diferenciación legislativa se debe revisar si es que obedece a fines objetivos y razonables que sean constitucionalmente válidos debiendo tomarse en consideración la proporcionalidad. (Massone, 2013, pp. 120-126)

Siguiendo con las manifestaciones del principio de igualdad, existen diferentes formas en la que el principio de igualdad se puede expresar, las principales son la igualdad por la ley y

ante la ley; el primero consiste en el reconocimiento de la existencia de desigualdades, las cuales la legislación corrige mediante sus disposiciones. En cambio, la igualdad ante la ley, la legislación se fundamenta en que todas las personas son iguales, por lo tanto, no puede haber discriminaciones arbitrarias que alteren esa igualdad y debe tratar a todas las personas con igualdad, sin hacer distinciones injustificadas. (Ibaceta, 2014, pp. 204-205)

La igualdad ante la ley, es la que se usará para analizar la exención de las sociedades de profesionales en la ley del impuesto a las ventas y servicios (LIVS), a partir de esto, se debe precisar un aspecto al momento de entender cómo se aplicará el principio antes mencionado a la exención en particular, para ello se debe verificar el impuesto el cual se está eximiendo al contribuyente. Este es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que se aplica a todos los servicios por la modificación de ley 21.420 que extiende el alcance de aquellos servicios que están gravados con el IVA. Entonces, ¿Existe alguna relevancia del IVA en el tema de esta tesina en cuanto a la capacidad de pago del contribuyente? No, porque quien carga el peso económico del impuesto es quien adquiere el servicio y no el contribuyente del IVA (la sociedad), por lo que se parte con que todas las sociedades tienen la capacidad de poder pagar el impuesto, ya que no deben soportar el peso económico del mismo, por lo que no es un parámetro que se deba analizar.

Así que solo se verificará si se afecta el principio de igualdad con la exención contemplada en el N°8 de la letra e) del artículo 12 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, habiendo una discriminación arbitraria entre otras sociedades distinta a la de profesionales o incluso otras personas (jurídicas o naturales) que podrían considerarse en situaciones análogas, y comprobar de si este beneficio es injustificado o no.

2.3.1. ¿De qué forma puede haber una discriminación arbitraria?

Sobre la fundamentación en la diferenciación el profesor Massone (2013) distingue dos teorías para determinar que en aquellos casos cuando hay circunstancias iguales y análogas establecer un estándar para determinar si es que se respeta el principio de igualdad en los tributos. La primera teoría proviene del Naturalismo del S. XVIII que ven los beneficios que tiene cada contribuyente que sean provenientes del Estado, entonces aquellos contribuyentes que reciben iguales beneficios deben tributar de igual forma. La segunda postura es respecto de la capacidad

de pago o conocida igual como la capacidad contributiva, quien tiene mayor capacidad económica deben pagar más tributos. (pp. 126-128)

Sin embargo, como se señaló en el acápite anterior, esta última postura por parte del derecho tributario no es totalmente útil para justificar la exención al IVA de las sociedades de profesionales, ya que, la capacidad de pago no es un elemento útil para responder la pregunta del presente trabajo, porque nos situamos en una hipótesis de un impuesto de recargo, por ende en que todos sus contribuyentes tienen la capacidad de pagarlo. Por otro lado, de la teoría naturalista se podría avizorar una posible justificación al ser un beneficio la exención.

Existen otros estándares que son útiles para verificar si es que existe una diferenciación arbitraria, además de los que son señalados anteriormente. El constitucionalista, Humberto Nogueira, (2006) explica mediante una evolución histórica, y haciendo contraste sobre las distintas formas en que se puede ocasionar una discriminación, escribe que

una discriminación puede ser origen de una diferencia de sexo, raza, idioma, condición social, filiación política, orientación sexual, económica, entre otros. Lo importante es que existe una razón por la cual se diferencia, pero esa razón puede ser fundamentada o no, dependiendo de eso puede ser vulnerado el principio de igualdad. (pp. 66-72).

Reuniendo todo lo anterior, se determina que puede haber diversidad de razones, por la cual existe esta diferencia entre las sociedades de profesionales y el resto de las sociedades, las que se deberán analizar si es que son racionales y respetan la Constitución. Normalmente para las exenciones suelen ser razones económicas como se explicará en los puntos siguientes, pero no por ello se deben descartar las otras posibles fundamentaciones.

De esta manera queda claro que las razones pueden ser diversas, pero deben ser coherentes con el ordenamiento jurídico y respetando las normas constitucionales. Por ello, surge la pregunta de qué forma se justifica la exención contemplada en el N°8 de la letra e) del art. 12 LIVS, con qué otras personas (jurídicas o naturales) se encuentran en situaciones disímiles y cómo afecta esta diferenciación al principio de igualdad.

2.4 La Exención.

No hay una definición legal de la exención, sin embargo, la doctrina se ha encargado de definirla, además de dilucidar sus elementos, características, clasificaciones, entre otros aspectos.

Según el profesor Massone (2013) entendemos que

las exenciones tributarias constituyen excepciones a la regla de generalidad, pero ellas no conceden como antaño, por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, y con el propósito -por lo común- de lograr una efectiva justicia fiscal o de fomentar el desarrollo de regiones determinadas. (p. 157)

Se trata, al fin y al cabo, de

dos disposiciones que se disputan la primacía: una disposición general, que crea o instituye el impuesto y otra de mayor particularidad o especificidad, que establece la exención. Ambas disposiciones son incompatibles entre sí, ya que mientras una obliga, la otra libera. Frente a esta incompatibilidad, prevalece la disposición más específica: el hecho no queda, en definitiva, afecto a impuesto o tributo, sino exento o liberado del mismo. Sostener lo contrario, equivaldría a privar de todo sentido a la exención (Massone, 2016, p. 1576)

Para complementar, García y Osorio (2022) señalan que

la exención es una noción que presenta el resultado de haber ordenado las normas (esto es, el producto de haber creado una jerarquía material entre ellas), por la cual i) una de las normas reduce su alcance incorporando una nueva propiedad, lo que supone que una clase de sujetos deja de estar regulada por la norma; y ii) dicha propiedad forma parte del antecedente de otra norma que impide o prohíbe la aplicación de tributos. (p.127)

Es decir, para que estemos en la presencia de una exención debemos tener a lo menos dos normas como señalan García y Osorio. Un ejemplo de ello está en la ley del impuesto a las ventas y servicios, la cual establece en su artículo 2 N°2, en relación con el artículo 2 N° 4 y artículo 8 todas del mismo cuerpo legal, que todos los servicios estarán gravados con IVA. Luego la ley establece, en lo que específicamente importa para este trabajo, la exención del numeral 8 letra e) del art. 12 LIVS. Por lo que tenemos dos normas distintas, la primera que establece el hecho gravado y la segunda que debiendo afectar aquel hecho, impide la aplicación del impuesto.

Hay distintas posturas sobre la clasificación de las exenciones, pero la principal es aquella que distingue entre exención subjetiva y objetiva.

- a. Subjetiva: Según Olego (2006), las exenciones subjetivas son aquellas que están establecidas en función del sujeto pasivo, atendiendo a sus características.
- b. Objetiva: “Consideran solamente los elementos objetivos del presupuesto, de modo que despliegan su eficacia con independencia de la persona con respecto a quien el presupuesto mismo realiza” (Massone, 2016, p. 1592)

Por lo que el contenido de una exención puede ir dirigido dependiendo de un hecho objetivo o la cualidad de una persona, por lo que pueden elaborarse distintas exenciones, la exención contenida en el N°8 de la letra E del artículo 12 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios es una exención que no considera la cualidad de la persona, sino en cuanto a elementos objetivos como los requisitos que se deben cumplir para ser considerado como una sociedad de profesionales y por consiguiente, estar dotado de la exención.

3. De la Sociedad de Profesionales.

La sociedad de profesionales es una sociedad que no se encuentra definida en nuestra legislación, pero el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha desarrollado características, elementos y requisitos que son esenciales para ser una sociedad de profesionales y como tal dotar del beneficio de exención de tener la facultad de decisión si su servicio estará gravado con IVA o no.¹

¹ La gran mayoría de los instrumentos por los que el SII imparte estos requisitos están emanados de la Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos, en adelante, SNDIISII.

Se comprende que la sociedad de profesionales pertenece a un género más extenso como lo es una sociedad, así definida en el art. 2053 Código Civil, el cual se extrae que toda sociedad debe cumplir con los requisitos de: 1. El consentimiento de las partes, 2. Capacidad de las partes, 3. El objeto de la sociedad y; 4. Solemnidades.

Es el objeto sobre donde recae la diferenciación entre este tipo de sociedad de otras, por lo que define a una sociedad de profesionales es su objeto, el cual es limitarse a prestar servicios de carácter profesional esto quiere decir, guiándose por la circular N° 21 del 23 de abril de 1991 del SII. Es profesional la persona que tenga un título o está habilitada para ejercer una actividad determinada, según las normas de cada actividad profesional. En ese mismo sentido el SII señala que dentro de esta categoría se debe incorporar a aquellas personas que se encuentran en posesión de algún título otorgado por alguna otra entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio. En este mismo oficio se detalla que pertenece a la sociedad de personas, porque el ejercicio de una profesión es solo de personas. (Arriagada S., 2022)

Por último, la circular N° 50 del 27 de octubre de 2022, clarifica de forma exacta los requisitos que se deben cumplir para que una sociedad sea considerada de profesionales y por tanto esté exenta de IVA.

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

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.

Esto implica tomar en consideración una clasificación de los tipos societarios que responde a una raíz doctrinaria y no legal, como es la que distingue entre sociedades de capital y sociedades de personas. Si bien, existe una norma en materia tributaria, esta norma tiene aplicación solamente en su ámbito, por lo que primero ha de revisarse cuál es la construcción que ha tenido esta clasificación de las sociedades.

De esta forma, es posible constatar que las más importantes clasificaciones que se extraen del contenido normativo tienen que ver, (Sandoval) en primer lugar, con su objeto social, es decir si son civiles o comerciales. En segundo lugar, está la clasificación en base al criterio de sus características formales, en las que se considera especialmente a la

responsabilidad de los socios, la forma de administración, razón social y la cesibilidad de los derechos sociales, de donde se dividen en sociedades colectivas, anónimas, en comanditas y de responsabilidad limitada. El último -y más importante- criterio para clasificar las sociedades, pero esta vez en particular sobre las sociedades comerciales, es la que distingue entre sociedades de capital, de personas o de carácter mixto.

Los tipos jurídicos que pueden adquirir las sociedades para ser consideradas dentro de esta clasificación de sociedades de profesionales sin limitados, puesto que es pacífico, tanto a nivel jurisprudencial y doctrinario, que las sociedades de personas pueden ser la sociedad colectiva, la sociedad en comandita simple y la asociación o cuenta en participación. También podemos agregar a la sociedad de responsabilidad limitada e inclusive a la empresa individual de responsabilidad limitada.

Así, se entiende que las sociedades de personas desarrollan actividades que no requieren de grandes capitales, basta con que se asocie un grupo de personas que le merezcan la entera confianza al comerciante (2005, pp. 38-95).

Sin embargo, el artículo 2 N°6 de la LIR entiende que: *“ARTICULO 2°.- **Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 6.- Por "sociedades de personas", las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas. Para todos los efectos de esta ley, las sociedades por acciones reguladas en el Párrafo 8° del Título VII del Código de Comercio, se considerarán anónimas”.***

Aun cuando pareciera que se lleva a cabo un reduccionismo importante en cuanto a los parámetros para efectuar la clasificación, es en principio, la más pacífica de las distinciones, puesto que atiende únicamente a sociedades anónimas y a sociedades por acciones, las que en sí mismas por sus respectivas leyes están declaradas como sociedades de capitales², ya que están definidas como sociedades mercantiles que tienen como característica esencial el aporte de capital.

² Véase el artículo 1° de la Ley 18.406 y el artículo 424 del Código de Comercio.

Por lo tanto, se debe hacer aplicación de la definición legal que únicamente en materia de impuesto a la renta tiene aplicación por el siguiente razonamiento: Primero, el artículo 12 letra E N°8 de la LIRS hace referencia al artículo 42 N°2 de ley del impuesto a la renta (LIR). En seguida, el artículo 42 N°2 de la LIR hace mención a las sociedades de profesionales. En tercer término, la circular N°50 emitida por el SII que se está analizando, está haciendo una interpretación de lo que se debe entender por sociedades de profesionales, las que están referidas en la LIR. Por lo tanto, el concepto de sociedades de personas que debe tener en cuenta la circular 50 para efectos de la definición que hace de sociedades de profesionales es, por mandato de la misma LIR, la definición contenida en su artículo 2° N°6.

- b) Su objeto exclusivo³ debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.

Para estos efectos, tanto las actividades económicas que hayan sido informadas al Servicio como aquellas que en los hechos desarrolle la sociedad deberán ser exclusivamente relativas a servicios y asesorías profesionales, sin perjuicio que la sociedad pueda tener declaradas otras actividades en su escritura de constitución y posteriores modificaciones. Por ello, si este tipo de sociedades desarrollan o informan otros giros que los expresamente autorizados en este literal, dejarán de ser sociedad de profesionales.

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

³ 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.

montos involucrados, el tipo de instrumento, los plazos pactados y cualquier otro antecedente que permita dar cuenta de si se trata de una inversión rentística o meramente de resguardo de flujos de caja.

Tampoco desvirtúa el giro exclusivo de prestación de servicios profesionales, el hecho de informar más de una actividad profesional, así como adquirir activos fijos para el desarrollo de sus labores, siempre que, en dicho desarrollo, primero el trabajo por sobre el capital. (SNDIISII, 2022, p. 2-3)

- 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. Al respecto, no es relevante la forma en que se remuneren los servicios prestados por el socio (contrato de trabajo, sueldo patronal, retiro de utilidades, etc.), sino la realización efectiva de labores profesionales en beneficio de la sociedad.

A propósito de este requisito, el SII se ha pronunciado al respecto mediante oficios ordinarios, diciendo que (SNDIISII, 2023) “se exige que desarrollen 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” (p. 1). Así en el oficio N° 2010 del 20 de junio del 2023 emitida por el SII, se preguntó por los requisitos de las sociedades de profesionales específicamente por la definición de título profesional y título no profesional que se exige a los socios de una sociedad de profesionales para efectos de aplicar la exención contenida en el N° 8 de la letra e) del artículo 12 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios.

Siguiendo el punto anterior, las sociedades de profesionales deben cumplir con otros requisitos, entre ellos, desarrollar actividades relacionadas con el ejercicio de profesiones liberales no comprendidas en la primera categoría o en el N° 1 del artículo 42 de la LIR. Estas actividades incluyen aquellas realizadas por personas con títulos profesionales

otorgados por universidades reconocidas y también por aquellas con títulos no profesionales que las habiliten para ejercer una profesión, técnica u oficio.

En su respuesta el Servicio de Impuestos Internos deja en claro que un título profesional corresponde a (SNDIISII, 2023)

La definición de “título profesional” contenida en la letra b) del artículo 54 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 2010, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 20.370 con las normas no derogadas del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2005.

Conforme dicha definición, el “título profesional” se otorga a un egresado de un instituto profesional o de una universidad que ha aprobado un programa de estudios cuyo nivel y contenido le confieren una formación general y científica necesaria para un adecuado desempeño profesional. (p. 1)

Los títulos no profesionales incluyen aquellos otorgados por entidades nacionales que habilitan para el desarrollo de una profesión, técnica u oficio. Esto abarca los títulos técnicos de nivel medio y superior, los concedidos por el Ministerio de Educación para el desempeño de oficios, así como los otorgados por entidades reconocidas por el Estado que permiten ejercer un oficio o técnica. (SNDIISII, 2023, p. 2)

Lo relevante de esto, es la inclusión y el reconocimiento de aquellas personas que, sin tener un título profesional reconocido por el Estado, pueden igualmente acceder a ser una sociedad de profesionales, pero teniendo otro tipo de título, como aquellos ofrecidos por liceos en la respectiva educación media, o proveniente de los institutos profesionales que están reconocidos por el Estado suficiente para cumplir con el requisito.

- e) Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias. Tratándose de servicios que requieran de equipos multidisciplinarios para su prestación, se considerarán afines o complementarias aquellas profesiones de los socios que intervengan directamente en su desarrollo.

Para entender este requisito debemos tener a la vista varios oficios del SII, entre los cuales está el oficio N° 209 con fecha del 19 enero del .2023. En ésta, un contribuyente constituido como una sociedad de responsabilidad limitada (SRL) que desarrolla el giro de asesoramiento tributario y contable para contribuyentes que realizan actividades empresariales y, en menor medida, de capacitación. Consulta si está exenta de IVA en circunstancias que la sociedad partió con dos socios contadores auditores y posteriormente incluyeron a otros dos, pero de profesiones distintas - arquitecto e ingeniero agrónomo -, los cuales dan un apoyo especializado a las empresas de su rubro.

La consulta de los contribuyentes va en orden a saber si cumplen con los requisitos necesarios para ser considerados una sociedad de profesionales y acogerse a la exención. Para esto, el servicio hace una exposición de los demás antecedentes y, a su vez, sobre los hechos relevantes. Primero, clarifica que la sociedad debe cumplir con los requisitos que se enuncian en la circular 50 de 2022, entre los que resalta tres:

(i) Su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales, esto implica que las labores de capacitación o seminario no deben ser permanentes y no deben formar un curso sistemático o programado, además, debe estar dirigido a un grupo de personas que normalmente atienden o potencialmente puedan atender como clientes;

(ii) Que todos los socios ejerzan sus profesiones para la sociedad, al respecto el SII supone que, efectivamente, presten servicios de asesoramiento tributario y contable junto con los demás socios, deben cumplir con el otro requisito resaltado, que es;

(iii) Éstas (las profesiones) sean idénticas, similares, afines o complementarias. Para lo cuál hay que considerarlo en relación con las actividades que desarrolla la sociedad - en este caso, asesoramiento tributario y contable - para lo que cita a oficio N° 3245 de 2022. En este oficio un químico farmacéutico con postítulo en en tributación sí puede hacer asesorías contables y tributarias con un contador auditor y considerarlas como profesiones afines.

Esto nos lleva a concluir que, en el caso expuesto no son afines las profesiones en atención a las actividades que desarrolla las sociedades, así un par de contadores auditores

con dos socios, uno arquitecto y otro ingeniero agrónomo, no son considerados afines.⁴ Distinto es el caso citado por el propio servicio, en donde un postítulo sí da la posibilidad de considerar afines las profesiones, dado que existe un grado de especialización otorgado por una institución reconocida por el Estado. Similar es la situación que propicia la consulta en el oficio N° 768 del 09 de marzo del 2023. En donde una sociedad de responsabilidad limitada (SRL), compuesta por un abogado y un veterinario, que desarrollan actividades de clínica veterinaria no califican como profesiones afines, similares o complementarias para efecto de poder acogerse a la exención del N°8 de la letra e) del art 12 de la LIVS. Situación completamente distinta, parece ser la del oficio N° 342 con fecha del 31 de enero del 2023. En la que una sociedad de 5 abogados consulta si seguirán calificando como una sociedad de profesionales si llegasen a agregar un socio que se encargue del área administrativa y financiera de la sociedad. Siendo que, esta sociedad cumple con los requisitos para calificarse como sociedad de profesionales, aborda la calificación de afín, similar o complementaria de las profesiones de los socios, agregando que “no desvirtúa el requisito anterior si uno o más de los socios - siendo profesionales, pero no interviniendo directamente en el servicio que presta la persona jurídica - trabaja efectivamente para la sociedad, de modo que sus servicios sean imprescindibles para la buena marcha de la sociedad”.

Esto implica una diferencia con las situaciones anteriormente descritas, puesto que en ninguno de los primeros dos casos podemos apreciar que los títulos de los socios sean similares o afines con el giro o actividad que desarrolla la sociedad, caso distinto es el que se presenta en el oficio N°342 (2023), puesto que la afinidad, similitud o complementariedad del título no se debe apreciar con el desarrollo de la actividad o servicio que prestan, sino que con “la buena marcha de la sociedad”. Sumado al hecho de que su contribución a la sociedad se hace por medio de su propio trabajo y no por medio de un capital. (p. 1-2)

⁴ Si bien en la respuesta que da el Servicio al contribuyente se escribe de la forma “Cumpliendo los demás requisitos señalados en el Análisis, la sociedad sobre la cual consulta podría calificar como sociedad de profesionales para efectos de la exención de IVA contenida en el N°8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS” es innegable que, de los antecedentes presentados, la afirmación parte del supuesto que no se cumplen con los requisitos para considerarse sociedad de profesionales.

Una cuarta consulta que puede generar problemas por su solución, debido a la forma en que se presenta la consulta, es la del oficio N° 952 del 27 de marzo del 2023. En ésta una sociedad conformada por una persona con un “título en informática” y otra con título de secretaria podría calificarse como una sociedad de profesionales, ya que, según el consultante, las personas con estos títulos se complementarían para trabajar conjuntamente.

En principio, parece que se puede establecer una complementariedad entre los títulos, sin embargo, la situación tal como fue presentada por el contribuyente dista de dar los elementos necesarios para una correcta interpretación, debido a que falta especificar el giro de la sociedad, parámetro fundamental a la hora de poder catalogar si los títulos son o no afines, similares o complementarios.

4. Liberaciones del IVA: Artículo 12 de la LIVA.

Sobre este particular debemos abocarnos a dilucidar lo que se tiene como concepto de servicio, el cuál ha sido modificado por la ley 21.420 y que comenzó a regir desde el 1 de enero de 2023.

Previo a la modificación hecha por la ley 21.420 el inciso primero del numeral 2 del artículo 2 de la LIVA citaba “2°) *Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta*”. Disposición que debía interpretarse en concordancia con las normas del artículo 2 N°4 y artículo 5 de la LIVA. Lo que nos llevaba a la consideración de 4 requisitos copulativos, a saber (González Silva; 2022):

“i) Debe existir una acción o prestación, ya sea habitual o esporádica. Este requisito abarca dos ámbitos. Por un lado, debe existir un hecho positivo, esto es, llevar a cabo una actividad, actuar, hacer algo en beneficio de otra persona. Por otra parte, dicho actuar puede realizarse de manera habitual o esporádica, esto es, no es requisito que el prestador de servicio se dedique habitualmente a llevar a cabo la actividad en cuestión.

ii) Que exista pago de un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración. Sobre este requisito, hay que destacar que lo importante es que exista una remuneración, cualquiera sea la forma de materializarla, esto es, en dinero, en especies o a través de otra prestación.

iii) El servicio debe provenir del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR. Al respecto, cabe recordar lo señalado en los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, que aun cuando dichos numerales mencionan rentas generadas por tales actividades, para efectos de IVA se refiere a las distintas actividades allí mencionadas.

iv) El servicio debe ser prestado o utilizado en Chile. (pp. 144-146)

Sin embargo, debido a la modificación que hizo el artículo 6 n°2 de la ley 21.420 que elimina la referencia: “siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre el Impuesto a la Renta”, la norma queda de la siguiente manera: “*Artículo 2°- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 2°) Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración*”. Lo que nos lleva a considerar solamente los requisitos i), ii) y iv) antes mencionados. Por consiguiente, ahora todos los servicios están gravados con IVA.

Es debido a las consecuencias de este cambio que han empezado a tomar mayor relevancia las exenciones otorgadas por el legislador, “cuyo alcance ha sido precisado por la circular 50 de 2022 y en numerosos oficios, que precisan los requisitos o condiciones para acceder a ellas, sea por concepto de servicios médicos ambulatorios, transporte de pasajeros, servicios educacionales y otros”. (Dumay, 2022, p. 15)

En lo que a este trabajo respecta, el foco de atención se centra en las sociedades de profesionales, las cuales por la misma ley 21.420, en su artículo 6 número 2 letra a), es que

establece la liberación del impuesto. Exención que queda en el artículo 12 letra E N°8 de la LIVS con el siguiente texto:

*Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:
E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:*

8) 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 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.

Por todo lo anteriormente expuesto, se debe analizar ahora las situaciones complejas que han generado confusiones, discusiones que impulsaron este trabajo, uno de los primeros es la circunstancia por la cual se ve afectado el servicio de corredor.

4.1. Los Corredores.

El corretaje es un servicio en el cual

una persona se obliga a abonar a otra, llamada mediador o corredor, una remuneración por servirle de intermediario en la celebración de un negocio jurídico con un tercero. El corredor intermedio facilitando la conclusión del contrato de que se trata y su remuneración está condicionada generalmente a que el negocio se celebre. (Sandoval, 2010, p. 321)

Es atinente el oficio N° 88, del 09 enero de 2023, donde se le consulta al Servicio de Impuestos Internos (SII), por parte de dos corredores, que tienen la intención asociarse con la finalidad de crear una sociedad de profesionales, la cual se constituiría como una sociedad de responsabilidad limitada acogida al régimen pro pyme del impuesto de primera categoría.

Consultan si la sociedad que se constituirá, compuesta exclusivamente por socios de profesión corredores de propiedades y con el objeto exclusivo de servicios de corretaje, puede ser considerada una sociedad de profesionales, a lo que el SII responde “de acuerdo con lo ya interpretado por este Servicio en el oficio N° 1947 de 03.08.2012, las sociedades constituidas

por personas naturales dedicadas al corretaje no cumplen con los requisitos para ser calificada como una sociedad de profesionales.”

El mencionado oficio N°1947 del 03 agosto del 2012 trata sobre la tributación aplicable a los corredores de propiedades, el cual hace referencia a los oficios N°3139 de 1989 y N°798 de 09 del marzo del 1991, también sobre la misma materia.

En estos tres oficios se menciona cuál es el régimen de tributación aplicable, siendo el oficio N° 3139 del año 1989 el que menciona que,

se acogerán al régimen de primera categoría cuando las rentas obtenidas por corredores cuenten con el concurso de empleados o dependientes para la realización de sus operaciones o que empleen capital; por otro lado, será bajo el régimen de segunda categoría cuando cumplan con requisitos copulativos, a saber, que sean personas naturales, que las operaciones o negociaciones sean realizadas exclusiva y personalmente por el corredor, y que no empleen capital para efectuar transacciones u operaciones de corretaje. (p. 1)

Precisado por el oficio N° 798 de 1991 que, no obstante ello, si se recurre al auxilio de terceras personas éstas deben ser notoriamente secundario frente al trabajo que realice el propio contribuyente (el corredor).

Aquí debe realizarse un ejercicio de concreción de las disposiciones, puesto que la consulta realizada en el oficio N° 88 de 2023 guarda relación con la posibilidad de ser considerada como una sociedad de profesionales a la luz de los requisitos - ya analizados - que dispone la circular 50 de 2022.

Si bien la conclusión del SII es correcta, la argumentación realizada pareciera no ser la más adecuada. Principalmente porque el motivo decisivo no radica en el régimen de tributación, sino por una exclusión expresa que hace el artículo 12 letra E N° 8 de la LIVS. El razonamiento es el siguiente:

i) La norma que establece la exención para las profesiones liberales dispone que, los ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° LIR van a estar exentos del pago del IVA, incluyéndose los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

ii) El artículo 42 LIR establece que son afectas a la segunda categoría las rentas de, N°2: Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior.

iii) Las rentas de los corredores se encuentran afectas a la primera categoría, según dispone el artículo 41 N°4. Sin embargo, según el Oficio N°798 de 1991 pueden tributar en segunda categoría, siempre y cuando cumplan con los requisitos ahí establecidos, única circunstancia que debiese habilitarlos para estar exentos del IVA según dispone el art 42 N°2.

iv) Por consiguiente, una sociedad de corredores no quedaría comprendida dentro de la hipótesis. Principalmente porque la inclusión que hace el inciso primero del N°2 del art 42 prevalece, por especialidad, por sobre lo dispuesto en el inciso tercero de la misma norma, que trata de las sociedades de profesionales en general, con la expresión “sin perjuicio”, que implica que lo anteriormente dicho no se ve afectado por lo que se dirá a continuación, por lo que queda entender que un corredor que ejerce como persona natural puede quedar exento del pago del IVA.

Sin embargo, lo dicho por los oficios N°798 de 1991, N°3139 de 1989 y N°1947 de 2012 son atingentes, en cuanto a que, el régimen de tributación al que se acogen es relevante a la hora de determinar su exención, no así decisivo, puesto que si se acogen al régimen de primera categoría no cumplen con el requisito de no estar comprendidos en primera categoría. Es respecto de la segunda categoría que tiene un poco más de sentido la referencia al oficio N°1947 de 2012, puesto que los corredores bien pueden tributar en segunda categoría cumpliendo con los requisitos que se establecen en el oficio N°3139 de 1989 y así estar en la hipótesis del inciso primero del artículo 42 N°2, pero en ambas situaciones cumplirían con el requisito de ser personas naturales.

En síntesis, se utiliza un argumento como el fundamento de la exención y no al revés, pensando en que el régimen es lo único a tomar en cuenta, siendo que en verdad es la disposición

legal el fundamento que debe justificarse en base al régimen que esté acogido y la forma en que presta este servicio, puesto que como persona natural puede quedar afecto a primera categoría o a segunda categoría, como queda explicitado en el oficio N°3139 de 1989.

4.2. Asesor de Condominios.

En el oficio N° 957 del 27 de marzo de 2023 la consulta se refiere a si una sociedad dedicada a la administración de condominios, que cumple con los requisitos legales de una sociedad de profesionales, está exenta de IVA según la circular N° 50 de 2022. La sociedad en cuestión es una sociedad de responsabilidad limitada con socios personas naturales, titulados en profesiones afines, sin socios capitalistas.

En respuesta, se aclara que, según la definición actual del hecho gravado "servicio" en la ley sobre impuesto a las ventas y servicios todos los servicios están afectos a IVA a partir del 1° de enero de 2023, a menos que haya alguna exención. En este contexto, la ley N° 21.420 extendió⁵ la exención contenida en el N° 8 de la letra e) del artículo 12 de la LIVS a los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 LIR.

En consecuencia (SNDIISII, 2023)

Independiente 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 están exentas de IVA (p. 1)

La particularidad de este caso es la profesión particular de ser asesor de condominios el cual sin existir una profesión específica de esto, es uno de los rubros que puede ser administración de empresas, o asesores jurídicos, por lo que no requiere que el título diga específicamente a la asesoría que debe prestar, puede ser un área más particular dentro del ámbito que se desarrolla, pero sin salir de este.

⁵ Por la modificación del artículo 6 N° 2 de la Ley 21.420

Inclusive, se podría tratar de argumentar una suerte de similitud entre esta profesión u oficio y la de corretaje, que se analizó en el acápite anterior, esto porque en la práctica la asesoría de condominios corresponde a un acercamiento entre las distintas empresas proveedoras del servicio requerido por el condominio y su comunidad que, si se tiene en mente la definición que se hace del corretaje, resulta muy similar, y además, porque no existe un título profesional que habilite a una persona para ser asesor de condominios. Sin perjuicio de lo anterior, la referencia que sí posee el servicio de corretaje en el artículo 41 de la LIR y que no la poseen los asesores de condominios es un parámetro excluyente para afirmar que los corredores no pueden estar exentos y los asesores de condominios sí.

4.3. Dedicación Exclusiva a los servicios profesionales.

Sobre este tópico debe realizarse la distinción que ha hecho el propio servicio sobre lo que debe entenderse como “objeto exclusivo de servicios profesionales” y al “giro de la sociedad”, puesto que, como se verá, lo determinante es la actividad que realmente desarrolla la sociedad.

Así, en el oficio N° 1424 del 24 de abril de 2022, una empresa conformada societariamente como Sociedad por Acciones, que proporciona servicios profesionales y realiza operaciones de importación y venta al por menor afectas a IVA, busca claridad sobre si la modificación de la ley N° 21.420 afectará la exención de IVA para sociedades de profesionales. La consulta incluye una revisión de las asesorías que realiza y la posibilidad de haber sido mal clasificada como empresa financiera y corredora de seguros.

La respuesta que otorga el Servicio de Impuestos Internos señala que, según la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, las modificaciones de la ley N° 21.420 eliminaron la condición de que los servicios provengan del ejercicio de ciertas actividades. Además, se ajustó la exención del artículo 12 de la LIVS, incluyendo los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42 de la LIR. Sin embargo, se destaca que la empresa (2023)

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 del IVA. (p. 3)

Lo cual resulta curioso, pudiendo haber otra solución que respecto de cierto rubro que realicen que sea solo profesional fuese sin IVA al calificar como sociedad de profesionales, y aquellos otros rubros distintos al primero que no sean exclusivamente profesionales estén gravados con IVA, pero no es así. Ya que, para poder calificar como sociedad de profesionales, se requiere que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, pero al prestar otros servicios quedan fuera de la posibilidad, aun si este servicio no profesional es el servicio que menos desarrollan.

En el oficio N° 3243 del 08 de noviembre de 2022, se realiza la consulta al servicio sobre lo que se debe entender por “giro exclusivo” para clasificar como sociedades de profesionales. En la respuesta, el servicio alude a que realmente se trata de que “su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales” (p.3).

Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos aclara que(2022)

Con todo , 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 Servicio no se ve desvirtuada 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. (p. 2)

Para complementar lo antes dicho, en el oficio N° 828 del 14 marzo de 2023 se responde a una pregunta similar, a propósito del giro de la sociedad. Si bien, el problema principal es otro, el servicio responde este punto diciendo que tanto (SNDIISII, 2023)

las actividades las actividades económicas que hayan sido informadas al Servicio como aquellas que en los hechos desarrolle las sociedades deberán ser exclusivamente relativas

a servicios y asesorías profesionales, sin perjuicio que la sociedad pueda tener declaradas otras actividades en su escritura de constitución y posteriores modificaciones. (p. 2)

Cuestión que se ve confirmada por lo dicho en el oficio N° 209 del 19 de enero de 2023 en donde el Servicio de Impuestos Internos afirma al contribuyente que

para efectos de objeto exclusivo que requieren tener las sociedades de profesionales, se consideran tanto las actividades económicas que hayan sido informadas al Servicio, como aquellas que en los hechos desarrolle la sociedad, sin perjuicio que la sociedad pueda tener declaradas otras actividades en su escritura de constitución y posteriores modificaciones (p. 3)

4.4. Sociedad por Acciones.

Según la circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales y, por ende, optar por la exención de IVA, se deben cumplir varios requisitos, entre ellos:

- a) El contribuyente debe ser una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- c) Estos servicios deben ser proporcionados por intermedio de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.
- d) Todos los socios, ya 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.

En relación con el caso específico del oficio N° 1421 de fecha 10 de mayo de 2023 la sociedad por acciones que proporciona servicios de asistencia técnica a través de un convenio con SERVIU, no cumple con el requisito de ser una sociedad de personas, ya que la estructura

de una sociedad por acciones involucra la participación de accionistas que no necesariamente prestan servicios profesionales directos. Por lo tanto, la sociedad por acciones no calificaría para la exención de IVA según la circular N° 50.

5. Qué consecuencia genera la exención del artículo 12 N°8 letra e) LIVA para las sociedades de profesionales en relación con las otras sociedades.

Hay que distinguir entre las sociedades que pueden optar a ser una sociedad de profesionales, sociedades capitales y las sociedades de profesionales, esta última es la única que está dotada con la exención tratada, sin embargo, aquello implica dos cosas, que las sociedades de personas que cumplan con los requisitos impuestos por la ley puedan acceder a ser consideradas como sociedades de profesionales, y que aún sin ser una sociedad de profesionales puedan estar dotados de otra exención contemplada en la ley, que los libere del impuesto de valor agregado, u otros impuestos.

Al generarse una exención al impuesto del valor agregado a un servicio, la consecuencia es que el valor de un servicio no se vea afectado con un aumento de 19% de su valor, por lo que hay una evidente diferencia, entre un servicio que tiene un mayor valor por el 19% del IVA, y que debe cargar con esa carga económica quien accede a este servicio gravado con IVA.

Sin embargo, hay servicios específicos que se encuentran exentos, y otros que no es posible de ninguna manera que estén exentos al ser de aquellos pertenecientes a los de primera categoría.

En relación con la primera distinción, la mayor diferencia son aquellas sociedades capitales que no pueden acceder a la posibilidad de ser una sociedad de profesionales, porque aquí es donde es más probable que se genere esta diferencia de 19% del valor del servicio. Pero eso no significa que esta sociedad se pueda disolver y liquidar, para crear una nueva sociedad, o simplemente crear una sociedad distinta, pero de personas, y que cumplan los requisitos de la sociedad de profesionales sólo si es que aquel servicio que prestaba esta sociedad de capitales no esté exento.

Pero aún si no se quiere disolver y liquidar la sociedad, pueden crear una sociedad de personas distinta a la de capitales para un rubro específico que cumpla con las condiciones para pertenecer a una sociedad de profesionales, y así beneficiarse de la exención en cuestión.

6. Conclusión

¿Se afecta el principio de igualdad con la exención contemplada en el artículo 12 numeral 8 letra e) de la ley del impuesto a las ventas y servicios? No, principalmente como se detalló al inicio del trabajo para que se vea afectado el principio de igualdad una de las formas, y la cual fue usada para medir en este caso si se afecta el principio en cuestión, es la diferenciación arbitraria entre dos sujetos la cual puede consistir en tratar a iguales de forma distinta o tratar a diferentes de forma igual, pero con una justificación razonable.

Esta exención es una distinción entre dos grupos que pueden ser similares, pero dan un trato distinto, por la consecuencia fáctica de no estar gravado por el IVA en el servicio prestado por la sociedad de profesionales, pero existe al menos dos razonamientos de fondo de aquello, que denotan la comparación de grupos, entre una sociedad de capital y otra de personas, y una fundamentación económica.

Los contribuyentes del impuesto al valor agregado en este caso, aquel que es o puede ser una sociedad de profesionales, y el otro contribuyente que no es y no puede ser una sociedad de profesionales.

Al analizar los diferentes grupos, o situaciones en particular, en que puede haber alguna afectación, se determina que no existe tal discriminación, en el caso de los corredores, al ser un trabajo esencialmente de intermediación como lo señala el autor Sandoval, es un facilitador para la conclusión del contrato que se trata, recibiendo una comisión por negocio celebrado.

Este es uno de los casos más relevantes, el cual se resuelve haciendo razonamientos lógicos, indicando que pueden estar exentos del IVA, pero no por tener la opción de ser una sociedad de profesionales, sino por cumplir con los requisitos de la ley según el Oficio N°798 de 1991 que dispone que pueden tributar en segunda categoría, siempre y cuando cumplan con los requisitos ahí establecidos, única circunstancia que estarían dotados para estar exentos del IVA según dispone el art 42 N°2 LIR.

En ese sentido, la norma apunta, a que estén exentos por una norma especial, distinta a la exención para la sociedad de profesionales, distinguiendo ambos grupos, pero concibiendo para ambos una exención si cumplen una situación particular, por lo que aquí no estamos en presencia de una discriminación arbitraria, sino distintas exenciones para liberar su servicio del impuesto del valor agregado.

Respecto del título profesional, sin conocer el alcance que se le ha proporcionado a este requisito se podría creer que podría ser arbitrario, al no tomar en cuenta aquellos oficios que tienen igualmente una especialización, pero que se dan en los liceos técnicos o institutos profesionales.

Sin embargo, como se puntualizó en el punto 3 de las sociedades de profesionales, se agrega igualmente aquellos con títulos no profesionales que los habiliten para ejercer una profesión, técnica u oficio, siendo totalmente inclusivo, con otras personas que no tienen acceso a la universidad por su contexto, condición, u otras razones personales. Por lo que al contrario de ser una afectación, integra a diferentes grupos que se desarrollan profesionalmente.

Aunque, es un requisito necesario para que de esa manera, no cualquier servicio o asesoría pueda cumplir el requisito, debe haber un conocimiento específico que sea suficiente para ser considerado como profesional, una diferenciación imprescindible para distinguir de otros servicios que no son efectuados por profesionales, y así no cualquiera cumpla con la condición para ser una sociedad de profesionales.

El resto de los requisitos, van con la idea de una sociedad que está compuesta para desarrollar un rubro específico, al menos el tipo de sociedad no es un punto en que exista una afectación al principio de igualdad.

En cuanto aquellas sociedades que no pueden acceder a ser una sociedad de profesionales por la forma en que están constituidas (las sociedades de capitales), queda aclarar que la sociedad de profesionales es un tipo de sociedad que es relevante el o los socios que componen la sociedad, así lo denota el título, la exclusividad del rubro, entre otras cosas, por lo que estar compuesto por otra sociedad saldría completamente de la figura.

Y en el caso que sean profesionales que se dediquen a un área en particular, la cual sea profesional tienen dos opciones ver si el servicio puede tener una exención mediante una ley especial, o liquidar y disolver la sociedad, para constituir una de personas para luego solicitar ser una sociedad de profesionales y así estar cualificados para estar exento del IVA.

Además, en el caso contrario, si es que la sociedad quisiera estar gravados por el IVA, debido al crédito fiscal que puede ofrecer, o alguna otra razón, puede hacerlo.

Incluso, hay que considerar el argumento económico de fondo que hay detrás de la ampliación del concepto servicio, como se ha detallado en todo el trabajo, que eran rentas las cuales no se estaban captando por la gran amplitud de exenciones, y que se decidieron reducir, haciendo que las exenciones fuesen menos, tomando más protagonismo la sociedad de profesionales, sin embargo, ello es por su tipo de sociedad que es de personas, y no así de aquellas como las de capitales.

La exención su fundamento es claro, es ofrecer una alternativa de poder proveer un servicio a un menor costo, evitar de tener que declarar mensualmente, o que pueda decidir su contabilidad según a su opinión cuál es la forma que más le conviene.

En conclusión, con la revisión de distintas formas en que se podría llegar a vulnerar el principio de igualdad, y comprobar con diferentes razonamientos y situaciones, que no se vulnera, es en ese sentido de que esta exención no afecta el principio de igualdad, al no ser arbitraria.

Bibliografía

1. Arriagada Rojas, S. (2022). Cambios en el IVA Crédito Fiscal después de la Ley de Modernización Tributaria. *Revista De Estudios Tributarios*, 26(26), 11–47. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/66382>
2. Aste Mejías, C. (2007). *Curso sobre derecho y código tributario*. LexisNexis, Santiago de Chile.
3. Bayona de Peragordo, Juan José y Soler Roch, María Teresa; en *Derecho Financiero*, Tomo I, Librería Compás, Alicante, España, año 1989.
4. Díaz García, Iván. (2012). Aplicación de la igualdad en la Ley: Concepto, Constitucionalidad y Consecuencias. *Ius et Praxis*, 18(2), 33-76. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122012000200003>
5. Dumay Peña, A. (2022). Nuevo concepto de servicio. *Revista de Derecho Tributario (Universidad de Concepción)*. Vol. 12 (agosto – diciembre 2022), pp. 13 – 23
6. Fernández, Miguel A., (2001) *Principio Constitucional de Igualdad ante la Ley* (1a ed.) Editorial Jurídica ConoSur.
7. García Yzaguirre, Víctor, & Osorio Morales, Hugo. (2022). INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS: UNA PROPUESTA DE ANÁLISIS. *Revista chilena de derecho*, 49(3), 109-136. <https://dx.doi.org/10.7764/r.493.5>
8. González Silva, L. (2023). Modificaciones al IVA en la Prestación de Servicios. *Revista De Estudios Tributarios*, (28). Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/69613>
9. Ibaceta, David. (2007) *El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*. En *Cuadernos Constitucionales N°37* (1ª ed.) Tribunal Constitucional.
10. Ibaceta Medina, D. J. (2014). El principio de justa y proporcional igualdad impositiva. *Revista De Derecho Público*, (73), Págs. 193–220. <https://doi.org/10.5354/rdpu.v0i73.35666>

11. Ibaceta Medina, D., & Meza Encina, B. (2016). Legalidad en la imposición de tributos: una mirada constitucional. *Revista De Derecho Público*, (66), Págs. 163–200. <https://doi.org/10.5354/rdpu.v0i66.41668>
12. Massone, P. (2013). *Principios del Derecho Tributario*. Thomson Reuters, Tomo I Tercera edición, Santiago de Chile.
13. Massone, P. (2016). *Principios del Derecho Tributario*. Thomson Reuters, Tomo II Cuarta edición, Santiago de Chile.
14. Nogueira Alcalá, H. (2006). El derecho a la igualdad ante la ley, no discriminación y acciones positivas. *Revista De Derecho (Coquimbo. En línea)*, 13(2), 61-100. <https://doi.org/10.22199/S07189753.2006.0002.00004>
15. Ricardo Sandoval, *Derecho Comercial*. Tomo III. Volumen 2, 2010, <https://app.vlex.com/#sources/5382>
16. Olego, P. R. (2006). Otra causal del ahuecamiento de la base del impuesto a las ganancias: las exenciones. *Invenio*, 9(16), Página 73. Universidad del Centro Educativo Latinoamericano, Rosario, Argentina. Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/877/87701606.pdf>.
17. Verdugo, M., Pfeffer, E., Nogueira, H. (2002) *Derecho Constitucional* (2ª ed. t.1) Editorial Jurídica de Chile.

Jurisprudencia administrativa citada

18. Circular N° 21 (23 de abril de 1991) “*Refunde y actualiza instrucciones sobre el sistema de tributación aplicables a los profesionales*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
19. Circular N° 50 (27 de octubre de 2022) “*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". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.

20. Oficio N° 88 (9 de enero de 2023) "*Sociedad de profesionales conformada por corredores de propiedades*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
21. Oficio N° 209 (19 de enero de 2023) "*Calificación de una compañía como sociedad de profesionales*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
22. Oficio N° 342 (31 de enero de 2023) "*IVA a las sociedades de profesionales*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
23. Oficio N° 768 (9 de marzo de 2023) "*Aplicación de IVA a clínica veterinaria*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
24. Oficio N° 798 (9 de marzo de 1991) "*Complementa respuesta sobre tributación de corredores de propiedades*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
25. Oficio N° 828 (14 de marzo de 2023) "*Requisitos para tributar como sociedad de profesionales relacionados al objeto social*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
26. Oficio N° 952 (27 de marzo de 2023) "*Conformación de sociedades de profesionales*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
27. Oficio N° 957 (27 de marzo de 2023) "*Servicios de administración de condominios*". Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.

28. Oficio N° 1421 (10 de mayo de 2023) “*IVA aplicable a servicio de asistencia, prestado en virtud de un convenio suscrito con SERVIU*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
29. Oficio N° 1424 (24 de abril de 2022) “*Situación tributaria de SPA y servicios profesionales*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
30. Oficio N° 1947 (3 de agosto de 2012) “*Tributación de una sociedad de personas cuyo objeto consiste en el corretaje de propiedades*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
31. Oficio N° 2010 (20 de junio del 2023) “*Requisitos que se exigen a los socios de una sociedad de profesionales*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
32. Oficio N° 3139 (5 de octubre de 1989) “*Tributación aplicable a los corredores de propiedades*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
33. Oficio N° 3243 (8 de noviembre de 2022) “*Giro exclusivo de las sociedades de profesionales y efectos de la muerte de uno de sus socios*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.
34. Oficio N° 3245 (8 de noviembre de 2022) “*Requisitos para tributar como sociedad de profesionales*”. Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Indirectos del Servicio de Impuestos Internos.