



**“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS QUE GENERA LA APLICACIÓN DEL IVA A LOS
SERVICIOS PROFESIONALES PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE NO
PUEDEN ACOGERSE A LA EXENCIÓN DEL ART. 12 LETRA E) N° 8 LIVS”**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Sergio Herbert Órdenes Sonnenburg

Profesor Guía: Pablo Gutiérrez Cubillos

Profesor Co Guía: Boris Alejandro León Cabrera

Graneros, Chile

Marzo 2023

Tabla de contenido

INDICE DE ILUSTRACIONES	4
DEDICATORIA	5
AGRADECIMIENTOS	5
TABLA DE ABREVIATURAS	6
RESUMEN EJECUTIVO	7
EXECUTIVE SUMMARY	8
1. INTRODUCCIÓN	10
1.1 Planteamiento del Problema	12
1.2 Hipótesis	15
1.3 Objetivo General	16
1.4 Objetivos Específicos	16
1.5 Metodología	18
2. ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO	19
2.1 Tipo Societario y Atributos de la Personalidad	19
2.2 Exención del IVA a los ingresos obtenidos por Sociedades de Profesionales vigente a contar del 01-01-2023	21
2.3 Impuestos y distribución del ingreso en Chile: ¿es regresivo el IVA?	22
2.4 IVA: Exenciones y Regresividad	23
2.5 Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades	25
2.6 IVA a los Servicios: La reestructuración que apremia a los profesionales para sortear el pago de este impuesto	28
2.7 IVA a los Servicios: “El peor escenario es que se recaude poco y se distorsionen los precios”	30
3. MARCO NORMATIVO	32
3.1 Nuevo concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio (Artículo 2 N° 2 LIVS)	32
3.2 Artículo 42 y 48 LIR (Artículo 12 Letra E N° 8 LIVS)	33
3.3 Circular 50 de 2022	34
3.4 Oficio 101 de 1999	35
3.5 Oficio 3790 de 2005	36
3.6 Oficio 1424 de 2022	36

3.7	Oficio 3313 de 2022	36
3.8	Oficio 3308 de 2022	37
4.	DESARROLLO Y RESULTADOS	38
4.1	Datos Generales y Supuestos aplicados:	40
4.2	Primer Supuesto: Prestador de Servicios no logra traspasar el costo del IVA al Cliente	42
4.3	Segundo Supuesto: Prestador de Servicios logra traspasar el costo del IVA al Cliente	45
4.4	Tercer Supuesto: Comparación de la Tributación en los diferentes regímenes, reducción de los Ingresos en un 50%	49
4.5	Cuarto Supuesto: Comparación de la Tributación en los diferentes regímenes, aumento de los Ingresos y aplicación del Artículo 14 Letra E) LIR	52
4.6	Resumen comparativo de los supuestos analizados (Tasa Efectiva y Total Rentas Obtenidas por el Accionista)	55
4.7	Nuevo concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio (Artículo 2 N° 2 LIVS)	58
4.8	Exención a los Ingresos obtenidos por contribuyentes del Artículo 42 y 48 LIR (Artículo 12 Letra E N° 8 LIVS)	59
4.9	Circular 50 de 2022 sobre Nueva Definición del Hecho Gravado Básico de Servicio y Exención a las Sociedades de Profesionales	60
4.10	Oficio 101 de 1999: Sociedades que no califican como Sociedad de Profesionales	62
4.11	Oficio 3790 de 2005: Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada	63
4.12	Oficio 1424 de 2022: Situación tributaria de SPA y servicios profesionales	64
4.13	Oficio 3313 de 2022: Sociedad por acciones que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada	65
4.14	Oficio 3308 de 2022: IVA a las prestaciones médicas tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420	66
4.15	Análisis Tipo Societario y requisitos para tributar en Sociedad de Profesionales	67
5.	CONCLUSIONES	72
6.	BIBLIOGRAFÍA	77

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración

Página

Primer Supuesto: Prestador de Servicios no logra traspasar el costo del IVA al Cliente.....	43
Segundo Supuesto: Prestador de Servicios logra traspasar el costo del IVA al Cliente.....	46
Tercer Supuesto: Comparación de la Tributación en los diferentes regímenes, reducción de los Ingresos en un 50%.....	50
Cuarto Supuesto: Comparación de la Tributación en los diferentes regímenes, aumento de los Ingresos y aplicación del Artículo 14 Letra E) LIR.....	53
Cuadro Comparativo N° 1: Tasa efectiva.....	55
Cuadro Comparativo N° 2: Total rentas obtenidas por el accionista.....	55

DEDICATORIA

Dedico el presente trabajo de investigación a mi Esposa Gabriela y a mi Hija Emma, ellas son mi fuente de Inspiración y Orgullo, me motivan a mejorar día a día y poder siempre dar lo mejor de mí, son mi apoyo y mi sustento en los momentos difíciles y quienes hicieron posible que haya podido realizar este Magister. Y también dedico este trabajo a mis Padres Elsa y Sergio quienes siempre me dieron el ejemplo y las herramientas para poder ser lo que soy y poder alcanzar las metas que me propusiera.

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer primeramente a Dios por haberme dado la oportunidad y los medios de poder haber realizado este Magister. Agradezco a mi Esposa Gabriela y a mi Hija Emma que fueron pacientes y me apoyaron en este camino que tuvo dificultades y significo sacrificar tiempo en familia, pero me sostuvieron para obtener este logro.

Quiero agradecer también a mi profesor guía Boris León por sus consejos para

llevar a cabo este trabajo de investigación, y, por último, doy las gracias a mi grupo de estudio con quienes nos apoyamos mutuamente y en donde aprendimos siempre del otro, por la amistad que formamos y espero se mantenga con Ximena, Micheel, Virginia, Carlos y Roberto.

TABLA DE ABREVIATURAS

LIR= Ley de Impuesto a la Renta

LIVS= Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios

IVA= Impuesto al Valor Agregado

SpA= Sociedad por Acciones

E.I.R.L.= Empresa Individual de Responsabilidad Limitada

SII= Servicio de Impuestos Internos

UF= Unidad de Fomento

UTA= Unidad Tributaria Anual

RESUMEN EJECUTIVO

El 04 de Febrero de 2022 se publicó la Ley 21.420 que Reduce o Elimina Exenciones Tributarias, uno de los cambios que incorpora la Ley es la modificación del concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio por lo que muchos Servicios que antes no se encontraban gravados ahora estarán afectos a IVA, como es el caso de los Servicios Profesionales que a partir del 01 de enero de 2023 estarán afectos a IVA. La Ley 21.420 solo exime a los contribuyentes del artículo 42 N° 2 y Sociedades Profesionales.

Dicha exención deja fuera a las Sociedades de Capital tales como SpA (Sociedad por Acciones) y S.A. (Sociedades Anónimas), por lo tanto, para evitar que los Servicios que prestan queden gravados con IVA buscarán transformarse en sociedad de personas para tributar como Sociedad de Profesionales.

El presente estudio analizará los efectos que esta norma tributaria genera distorsiones en el mercado de los servicios, los efectos económicos y comerciales que se generará para el Empresario Individual, Empresa Individual de Responsabilidad Limitada y Sociedad por Acciones con Accionista Único la

aplicación del IVA a los Servicios Profesionales por el nuevo concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio. Para ello, se realizarán ejercicios cuantitativos que revelarán el mayor costo económico, haciéndolo menos competitivo y por ende el riesgo de perder el cliente sino comparten parte del costo del IVA mediante una reducción de precios.

Por último, se efectuarán conclusiones respecto al nuevo hecho gravado básico de servicio que afecta el mercado de los servicios profesionales puesto que genera efectos económicos y competitivos para aquellos contribuyentes que no pueden acogerse a la exención y las escasas opciones que la Ley ha dejado a este tipo de contribuyentes para aminorar los efectos que esta norma genera y que solo beneficia a las Sociedades Profesionales.

EXECUTIVE SUMMARY

On February 4, 2022, Law 21,420 was published that Reduces or Eliminates Tax Exemptions, one of the changes that the Law incorporates is the modification of the concept of Fact Taxed Basic of Service, so that many Services that were not previously taxed will now be subject to VAT, as is the case of Professional Services that as of January 1, 2023 will be subject to VAT. The Law 21,420 only exempts taxpayers from article 42 No. 2 and Professional Societies.

Said exemption leaves out Capital Companies such as SpA (Society by Shares)

and S.A. (Joint Stock Company), therefore, in order to prevent the Services they provide from being taxed with VAT, they will seek to transform themselves into a society of people to pay taxes as a Society of Professionals.

The present study will analyze the effects that this tax norm generates distortions in the services market, the economic and commercial effects that will be generated for the Individual Businessman, Company Individual Liability Limited and Society by shares with Sole Shareholder the application of VAT to the Professional Services for the new concept of Fact Taxed Basic of Service. For this, quantitative exercises will be carried out that will reveal the highest economic cost, making it less competitive and therefore the risk of losing the client if they do not share part of the VAT cost through a price reduction.

Finally, conclusions will be made regarding the new Fact Taxed Basic of Service that affects the professional services market since it generates economic and competitive effects for those taxpayers who cannot avail themselves of the exemption and the few options that the Law has left to this type of taxpayer to lessen the effects that this norm generates and that only benefits Professional Societies.

1. INTRODUCCIÓN

Con la Publicación de la Ley 21.420 se modifica el concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio generando que todos los Servicios por regla general pasen a estar gravados con IVA, dejando únicamente exentos aquellos que se encuentren estipulados en el artículo 12 Letra E de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. A contar del 01 de enero de 2023 muchos Servicios quedarán gravados con IVA, entre los cuales se encuentran los Servicios Profesionales, a su vez la Ley 21.420 precisa una exención a los Servicios Profesionales que son prestados por medio de contribuyentes del artículo 42 N° 2 y las Sociedades de Profesionales.

No obstante, esta exención no abarca a todos los contribuyentes que prestan Servicios Profesionales entre los cuales se encuentran las Sociedades de Capital, las cuales buscarán transformarse en Sociedades de Personas o constituir una nueva a fin de poder acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales a fin de evitar quedar gravados con IVA. Sin embargo, hay una parte de estos contribuyentes que no podrán acogerse a esta exención de IVA y se verán afectados por este nuevo hecho gravado como lo es el caso de los

Empresarios Individuales, Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada y Sociedad por Acciones con Accionista Único, dado que no cumplen con todos los requisitos para poder acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales, uno de ellos es que necesariamente deberán asociarse con otra Persona Natural a fin de constituir una Sociedad de Personas, generando para estos contribuyentes una posible inequidad tributaria.

Esta tesis pretende analizar cuáles serán los efectos que tendrán este grupo de contribuyentes a contar del 01 de enero de 2023, comparando su situación en donde no logran traspasar el IVA al cliente efectuando así una reducción de precios versus la situación en la que traspasan el costo del IVA al cliente, comparando la tributación en los distintos regímenes tributarios del artículo 14 LIR versus la tributación de una Sociedad de Profesionales, además, analizar los diferentes problemas que se les podría generar a fin de determinar que alternativas tienen frente a este cambio de modo que su situación no se vea tan afectada frente a la aplicación IVA. A fin de validar la inequidad tributaria que se podría producir entre contribuyentes que prestan servicios profesionales similares, frente a la tributación con la ley del IVA, dependiendo de cómo se encuentren organizados para prestar dichos servicios.

1.1 Planteamiento del Problema

Con fecha 04 de febrero de 2022, se publicó en el Diario Oficial la Ley N°21.420, la cual introdujo modificaciones con el objeto de eliminar o reducir un conjunto de exenciones tributarias, a fin de aumentar la recaudación fiscal de forma permanente, considerando la necesidad especial de financiar la pensión garantizada universal (PGU) creada recientemente por medio de la ley 21.419.

Antes de la publicación de la Ley 21.420, la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, en adelante también “la LIVS”, solo gravaba los servicios comprendidos en los N° 3 y 4, del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante también “la LIR”. Por otro lado, los Servicios Profesionales, Asesorías Técnicas y Consultorías los que se encuentran calificados en el N° 5, del artículo 20 de la LIR eran hechos no gravados del Impuesto al Valor Agregado, en adelante también “IVA”. Con la Ley 21.420 se modifica el concepto de Servicio, quedando gravado de forma general los Servicios, sin embargo, la misma Ley precisa que dichos servicios cuando son prestados a través de contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR (Trabajadores Independientes) o por Sociedades de Profesionales, se mantendrán exentos de IVA.

Los Servicios Profesionales es una actividad en la que predomina el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica, por sobre el empleo de máquinas, herramientas, equipos u otros bienes de capital. Esta actividad generalmente se lleva a cabo por intermedio de profesionales que actúan de manera independiente o a través de sociedades, por lo tanto, los ingresos obtenidos de este tipo de actividad se asocian principalmente a las rentas del trabajo.

Muchos contribuyentes que prestan este tipo de servicios y que no son Sociedad de Profesionales, como lo es el caso de las Sociedades de Capital, quedarán gravados con IVA a causa de este nuevo hecho gravado. Uno de los requisitos para acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales es que debe tratarse de una sociedad de personas, por lo que muchos contribuyentes que son Sociedades de Capital buscarán constituir una nueva sociedad de personas a fin de poder acogerse a esta exención del IVA.

La exención del artículo 12 Letra E N° 8, no incorpora a todos los contribuyentes que prestan este tipo de servicios, lo que podría generar un problema para aquellos contribuyentes que tributan en Primera Categoría y que no tienen la opción de acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales como sucede en el caso de los contribuyentes constituidos como Empresario Individual, Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (en adelante también "E.I.R.L.") y Sociedad por Acciones (en adelante también "SpA") con Accionista Único, dado

que, no son sociedades de personas, ya que para constituir este tipo de sociedad, se requiere de dos o más personas, por lo tanto, dado que son socios o accionistas único no pueden acogerse a tributar como una Sociedad de Profesionales, obligatoriamente tendrían que asociarse con otra persona para constituir una sociedad de personas, por lo tanto, este grupo de contribuyentes se verán afectados por este nuevo hecho gravado debiendo agregar el IVA a sus Servicios a partir del 01 de Enero de 2023, uno de los principales problemas que tendrán estos contribuyentes es si podrán traspasar todo, parte o nada del IVA a sus clientes. En consecuencia, sus servicios se verán encarecidos dejándolos en una importante desventaja competitiva frente a contribuyentes que prestan servicios similares y se encuentran exentos del IVA. Lo que en consecuencia se produciría una inequidad tributaria producto que puede repercutir en el precio de los servicios que prestan. Quedando muy pocas alternativas para estos contribuyentes ya que solo les resta elegir que régimen tributario es más favorable, debiendo elegir entre el Régimen Semi-integrado, Pro-pyme General y Pro-pyme Transparente e inclusive tributar como contribuyente del artículo 42 N° 2 de la LIR.

De conformidad a lo anteriormente expuesto, en el desarrollo del presente trabajo de investigación, se determinarán los efectos que tendrán los Empresarios Individuales, E.I.R.L. y SpA con Accionista Único a contar del 01 de enero de 2023, comparando una situación en donde no pueden traspasar el IVA al cliente debiendo reducir sus precios versus una situación en la que traspasan el costo del IVA al cliente, comparando la tributación los distintos regímenes tributarios del

artículo 14 LIR versus como tributa una Sociedad de Profesionales. Además, se analizarán los diferentes problemas que se les podría generar a fin de determinar las limitadas alternativas que tienen frente a este cambio de modo que su situación no se vea tan afectada frente a la aplicación del IVA.

1.2 Hipótesis

El presente estudio tiene como objetivo validar la inequidad tributaria que genera la exención del IVA que favorece a contribuyentes Sociedades de Profesionales por ingresos del artículo 42 N° 2 respecto de otros contribuyentes que prestan los mismos servicios pero que están organizados en otras configuraciones distintas a Sociedad de Profesionales. Lo anterior, debido a que se deberá confirmar o refutar la hipótesis. Se analizará los efectos comparando una situación en donde no pueden traspasar el IVA al cliente debiendo reducir sus precios versus una situación en la que traspasan el costo del IVA al cliente, comparando la tributación en los distintos regímenes tributarios del artículo 14 LIR versus como tributa una Sociedad de Profesionales y como contribuyente del artículo 42 N° 2 de la LIR.

La normativa que entra en vigencia el 01 de enero de 2023, no permite que los Empresarios Individuales, E.I.R.L. y SpA con Accionista Único se puedan eximir del IVA a los Servicios Profesionales que presten. Actualmente la normativa solo les permite elegir el régimen tributario que deseen tributar en primera categoría o elegir por tributar como contribuyente del artículo 42 N° 2 de la LIR. En definitiva,

la norma les permite tributar como rentas del trabajo o como rentas del capital, a pesar de que los servicios profesionales se asocian a las rentas del trabajo.

1.3 Objetivo General

El Objetivo principal de este trabajo es determinar la inequidad tributaria que produce la modificación al concepto de Hecho Gravado de Servicio establecido en la Ley 21.420 que afecta los Servicios Profesionales que son prestados por aquellos contribuyentes de Primera Categoría que se encuentren constituidos como Empresario Individual, E.I.R.L. y SpA con Accionista Único, los que no tienen la posibilidad de acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales para eximirse del IVA, identificar los problemas que se podrían generar, determinar cuál régimen tributario le permite reducir los efectos frente a este cambio y, si este nuevo concepto de Servicio altera el Principio de Equidad Tributaria para este grupo de contribuyentes.

1.4 Objetivos Específicos

De conformidad a lo anteriormente expuesto, los objetivos específicos que permitirán dar respuesta a lo estipulado en el objetivo general son los que a continuación se detallan con los diferentes propósitos:

- a. Determinar si existe inequidad tributaria respecto de la Sociedad de Profesionales para aquellos contribuyentes constituidos como Empresario Individual, E.I.R.L. y SpA con Accionista Único la aplicación del IVA a los Servicios Profesionales, en la que se efectúa una primera comparación en una situación en donde no pueden traspasar el costo del IVA al cliente, debiendo rebajar el precio de sus servicios, y posteriormente, una comparación en una situación en donde traspasan el costo del IVA al cliente, en ambos casos se comparará la tributación de los diferentes regímenes tributarios del artículo 14 de la LIR frente a una Sociedad de Profesionales y contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR.
- b. Identificar y analizar los diferentes problemas que deberán abordar los Empresario Individual, E.I.R.L. y SpA con Accionista Único en base a la información obtenida del punto anterior en ambas situaciones, proponer alternativas reducir de mejor manera los efectos frente a este cambio del nuevo concepto de servicio.
- c. Analizar si este nuevo hecho gravado posiblemente afecta el Principio de Equidad Tributaria entre contribuyentes que prestan servicios profesionales similares, frente a la tributación con la ley del IVA dependiendo de cómo se encuentren organizados para prestar dichos servicios y por consiguiente determinar si se considera un impuesto regresivo y si es necesario revisar y regular la definición de Sociedad de Profesionales, a fin de proponer alternativas que permita a este grupo de contribuyentes una mejor equidad tributaria.

1.5 Metodología

La presente investigación se llevará a cabo aplicando una metodología comparativa con ejercicios de tipo cuantitativo a fin de poder comparar la tributación en una situación en donde los contribuyentes que no tienen la posibilidad de acogerse a la exención del IVA no logran traspasar el costo del IVA al cliente y otra situación en donde si logran traspasar el costo del IVA al cliente, comparando ambos casos frente a la tributación de la Sociedad de Profesionales. También se aplicará una metodología normativa a fin de analizar cómo afecta el nuevo hecho gravado básico a este tipo de servicios.

Además, a través del uso de una metodología deductiva, con un estudio de las leyes tributarias, demostrar que se produce una inequidad tributaria y si se genera una desigualdad competitiva al no estar todos incluidos en la exención que se da a las Sociedades de Profesionales y contribuyentes del artículo 42 N° 2 LIR.

2. ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO

En este apartado se mencionarán y expondrán los estudios y opiniones sobre los cuales se formula la presente investigación. El nuevo concepto de hecho gravado básico de servicio que incorpora la Ley 21.420, ha generado una serie de opiniones en relación a la afectación con IVA de los Servicios Profesionales, aunque dichas opiniones están dirigidas mayoritariamente a la exención del IVA que mantienen las Sociedades Profesionales, no obstante, hay aspectos que se pueden rescatar y que sirven de base para el presente estudio dirigido específicamente a los efectos que genera en los Empresarios Individuales, E.I.R.L. y SpA con Accionista único que no tienen posibilidad de eximirse de este nuevo hecho gravado. Se expondrá un compilado de opiniones que se han realizado sobre el IVA a los Servicios Profesionales en la que se extraerán ideas centrales para esta investigación, se abordarán opiniones respecto al IVA y la Equidad, las exenciones y regresividad del IVA, y elementos que se deben considerar en una reforma tributaria, citando los estudios y publicaciones de manera de exponer los principales fundamentos a considerar en la investigación.

A continuación, se mencionan los estudios y publicaciones que tienen relación

con lo planteado:

2.1 Tipo Societario y Atributos de la Personalidad

Una publicación del Profesor Sergio Arriagada Rojas en relación a las Sociedades de Profesionales hace mención a uno de los requisitos que deben cumplir este tipo de Sociedad, entre ellos que sea una sociedad de personas, la que está definida en la ley de la renta como las sociedades de cualquier clase, además, señala los atributos de la personalidad que se encuentran en el Derecho Civil, los cuales son: la capacidad del goce, nacionalidad, nombre, domicilio, estado civil y el patrimonio, señalando que estos atributos son para las personas naturales y jurídicas, señalando que las personas jurídicas tienen todas las atribuciones de la personalidad excepto el estado civil. El autor, al analizar los atributos de la personalidad señala que: *“No se aprecia una restricción para que las sociedades distintas a las de personas no tengan el atributo de ser una sociedad de profesionales, es más aún, se entiende que el único requisito que debiesen cumplir las sociedades de profesionales es la restricción en el objeto social, dado que...este tipo societario se define solo por su objeto”*¹.

En base a lo analizado por el autor, se puede apreciar que una sociedad de personas puede estar constituida en cualquier forma jurídica, es decir, un Empresario Individual y una E.I.R.L. pueden ser una sociedad de personas, con excepción de las sociedades anónimas las cuales son excluidas por la ley de la

¹ Las Sociedades de Profesionales, Sergio Arriagada Rojas, Revista CETUchile, Año 2022, Pág. 49

renta, y a su vez, para efectos de la misma ley de la renta las sociedades por acciones las considera como anónimas.

2.2 Exención del IVA a los ingresos obtenidos por Sociedades de Profesionales vigente a contar del 01-01-2023

Continuando con la publicación del Profesor Sergio Arriagada Rojas, posteriormente analiza la exención del artículo 12 letra E N° 8 de la Ley del IVA, la cual consiste en una exención personal que se incorpora a raíz de la modificación de la Ley 21.420 que grava todos los servicios con IVA, sin hacer distinción de los hechos no gravados. Sobre esto, el autor señala lo siguiente: *“La norma coloca esta exención como una exención personal, solamente para aquellos contribuyentes clasificados en el artículo 42 de la LIR, es necesario preguntarse si esto fue un error legislativo, dado que lo más coherente es haber indicado esta exención como real en el artículo 13, señalando que los servicios que pudiesen ser calificados como arrendamientos de servicios de acuerdo con las normas del Código Civil, independiente de quien los preste, se encontraban exentos de IVA, dado que se entiende que el legislador pretendía eximir del tributo a este tipo de servicios, más allá de quien los haya prestado”².*

En relación con esta exención establecida por el legislador, el autor señala lo siguiente: *“El legislador no debió haber incluido a la prestación de servicios profesionales como una exención personal, sino más bien real, dado que*

² Las Sociedades de Profesionales, Sergio Arriagada Rojas, Revista CETUchile, Año 2022, Pág. 63

*debemos recordar que la LIVA lo que grava es el hecho, más allá de quien lo preste, por tanto, la exención debió haber sido para los servicios profesionales*³.

La exención analizada por el autor hace cuestionar si el legislador quería eximir del IVA la actividad de los servicios profesionales o únicamente a un grupo de contribuyentes. En efecto, el IVA lo que grava es el hecho gravado, independiente de quien preste el servicio, esta exención no incluye a todos los contribuyentes que prestan este tipo de servicios, generándose una desigualdad para aquellos que no están incluidos.

2.3 Impuestos y distribución del ingreso en Chile: ¿es regresivo el IVA?

Los autores Eduardo Engel (Economista), Alexander Galetovic (Ingeniero Comercial) y Claudio Raddatz (Ingeniero Civil Industrial), en su investigación realizaron una evaluación detallada del sistema tributario chileno vigente en 1996 en donde determinan que aumentar el IVA no afecta de manera importante la distribución del ingreso, argumentado que la redistribución del ingreso se debe realizar mediante el gasto social y no mediante la recaudación de impuestos, señalando que: *“El efecto distributivo directo de un impuesto es determinado por la fracción del ingreso que distintos contribuyentes destinan a pagarlo. Cuando las personas más pudientes destinan una fracción mayor de su ingreso al pago de un impuesto que los sectores de menos ingresos se dice que el impuesto es progresivo. Lo contrario ocurre cuando la fracción del impuesto es regresivo. De acuerdo a esta definición, el Impuesto a la Renta es progresivo, pues solo los*

³ Las Sociedades de Profesionales, Sergio Arriagada Rojas, Revista CETUchile, Año 2022, Pág. 64

deciles de ingresos más altos pagan este impuesto. Por el contrario, el IVA es regresivo debido a que se paga solo cuando se consume y en Chile los sectores más pobres consumen casi todo su ingreso, a diferencia de los sectores de ingresos más altos, que son los únicos que ahorran”⁴.

No obstante, mediante un ejemplo los autores consideran que el IVA merecería ser calificado de progresivo puesto que mejor la distribución del ingreso en Chile dado que financia gasto social que beneficia a los deciles más pobres. Engel, Galetovic y Raddatz argumentan que *“el carácter de regresivo o progresivo de un impuesto no guarda relación directa con la medida en que éste mejora el bienestar de los más pobres. Nuestro argumento central es que lo que importa desde el punto de vista de la distribución del ingreso es el efecto total del impuesto y no si su efecto es progresivo o regresivo”⁵.*

De acuerdo a lo analizado en el estudio realizado por dichos autores, en efecto se puede apreciar que el IVA es regresivo dado que los deciles más pobres contribuyen más en proporción a sus ingresos, pero luego al analizar la fracción de los deciles más pobres después de la redistribución de los ingresos (gastos sociales), se puede apreciar que una fracción mayoritaria del gasto beneficia a los más pobres, generando un impacto sobre la desigualdad.

⁴ Impuestos y distribución del ingreso en Chile: ¿es regresivo el IVA?, Engel, E., Galetovic, A., & Raddatz, C.

⁵ Impuestos y distribución del ingreso en Chile: ¿es regresivo el IVA?, Engel, E., Galetovic, A., & Raddatz, C.

2.4 IVA: Exenciones y Regresividad

El economista Claudio Agostini refiriéndose a las exenciones y regresividad del IVA indica que por un lado el IVA tiene ventajas desde el punto de vista de su administración y fiscalización, pero presenta una desventaja en términos de equidad por ser un impuesto regresivo. Respecto a cómo medir la regresividad señala que: *“la progresividad o regresividad de un impuesto se mide calculando el monto total pagado en ese impuesto dividido por el ingreso. Si la fracción pagada aumenta con el ingreso el impuesto es progresivo y si disminuye al aumentar el ingreso es regresivo”*⁶.

De acuerdo con lo analizado por los autores del punto anterior, los cuales consideran que el IVA deja de ser regresivo al considerar como argumento en que se gasta el IVA. Claudio Agostini señala que dicho argumento no es bueno por las siguientes razones: *“La primera es que al considerar el gasto ya no se está evaluando sólo el impuesto IVA, sino que el paquete fiscal IVA y gasto. Obviamente, ese gasto se podría realizar igual financiándolo con otros impuestos, incluyendo uno progresivo, así que no se puede asociar su efecto al IVA. La segunda razón es que es imposible saber en qué se gasta el IVA ya que se suma a las rentas generales de la nación. Los que argumentan que el IVA no es regresivo consideran el gasto social para hacer sus cálculos, pero esa es una elección arbitraria. Se podría elegir el gasto en defensa, en el Poder Judicial, en*

⁶ IVA: Exenciones y regresividad, Claudio Agostini, Sección Pulso (Diario La Tercera), 09-11-2017

la PDI y Aduanas y el cálculo cambiaría radicalmente”⁷.

Este autor, refiriéndose a la idea de tener en Chile tasas de IVA más bajas o incluso una exención para bienes que los pobres consumen en mayor proporción, como alimentos, considera que es una mala idea por varias razones: *“La primera razón es que es un mal instrumento para redistribuir ingresos. Es mejor redistribuir ingreso a través de un impuesto progresivo al ingreso y es ineficiente hacerlo a través de un impuesto al consumo como el IVA. La segunda razón es que las exenciones y tasas más bajas terminan beneficiando en mayor magnitud a los hogares de mayores ingresos, que consumen no solo más alimentos que los más pobres, sino que además más caros. Una exención de IVA es equivalente a un subsidio muy mal focalizado y por eso es mejor utilizar un subsidio directo a los más pobres”⁸.*

En base a lo argumentado por el autor, no es una buena política establecer tasas diferenciadas de IVA o incluso incorporar más exenciones, dado que esto produciría una mayor erosión y en consecuencia una mayor injusticia tributaria, por lo tanto, para el sistema tributario chileno en lo que respecta al IVA lo más recomendable es eliminar las exenciones existentes para no producir erosiones, siendo incluso posible llegar a bajar la tasa del IVA.

⁷ IVA: Exenciones y regresividad, Claudio Agostini, Sección Pulso (Diario La Tercera), 09-11-2017

⁸ IVA: Exenciones y regresividad, Claudio Agostini, Sección Pulso (Diario La Tercera), 09-11-2017

2.5 Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades

En una columna de opinión en el Diario La Segunda hecha por Camilo Castellanos, la cual reúne los comentarios de varios expertos tributarios con relación a la eliminación de la exención al IVA en los Servicios, a continuación, se detallan las distintas opiniones recabadas por el Diario La Segunda:

Gonzalo Polanco, director del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile señala: *“La modificación propuesta cambia el paradigma. Esto generará un efecto importante en los servicios profesionales, de consultoría, entre otros. Si bien, es duro no existía una razón técnica para dejar fuera a los servicios de la tributación con IVA, considerando especialmente que generan valor”*⁹.

El economista Claudio Agostini sobre la eliminación de la exención a los servicios lo cual le parece correcto ya que de esta forma se avanza en justicia tributaria a que se estaba beneficiando a unos servicios sobre otros bienes y servicios. Además, señala que *“el IVA ideal debería aplicarse a todos los bienes y servicios...sobre todo, en una economía que se está moviendo hacia el consumo de servicios sobre el de bienes y se estaba favoreciendo a los sectores que no pagan IVA”*¹⁰.

⁹ Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades, Diario La Segunda, 21-09-2021

¹⁰ Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades, Diario La Segunda, 21-09-2021

De acuerdo a lo analizado hasta ahora, a pesar de que el IVA es considerado regresivo, dicha exención a los contribuyentes a los profesionales haría que no fuese tan regresivo. Sobre esto, Ximena Niño, Socia de Tax & Legal de Deloitte señala que *“Se mantendrían exenciones que actualmente existen para los profesionales y trabajadores, lo que hace menos regresiva la medida, puesto que las personas naturales son contribuyentes del impuesto global complementario y de segunda categoría”*¹¹.

A su vez, Victor Fenner, Socio de impuestos de EY, advierte lo siguiente: *“pese a que sería menos regresivo que si se aplicará a todos los servicios, eso no implica que no haya un impacto. Si uno piensa que la mayoría de las empresas en Chile son pymes, sin duda el impacto se hará sentir, por cuanto a éstas se le van a encarecer varios insumos”*¹².

Refiriéndose quién pagará el IVA de los servicios profesionales, Ximena Niño señala que: *“cuando el impuesto se puede traspasar a precio, lo soporta económicamente el cliente final, y habría un incremento en los precios de aquellos servicios, pero en aquellos casos que dada las particularidades del mercado no resulta posible traspasar todo o parte del impuesto a precio, la*

¹¹ Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades, Diario La Segunda, 21-09-2021

¹² Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades, Diario La Segunda, 21-09-2021

*medida implica una reducción en la utilidad de la empresa*¹³.

Como se puede apreciar en las diferentes opiniones de expertos recopiladas, en general la eliminación de la exención a los servicios es una buena medida, dado que reduce las erosiones, se genera una mayor justicia tributaria al considerar aquellos sectores que estaban siendo favorecidos de no pagar IVA. Pero haciendo un mayor análisis de dicha modificación y considerando en dicho análisis que la mayoría de las empresas en Chile son pymes, producirá que varios insumos se encarecerán, tomando en cuenta que los mayores problemas que enfrentan las pymes son los flujos de caja. Y aún más importante considerar en dicho análisis que los contribuyentes que prestan servicios profesionales compran muy pocos insumos y en consecuencia tienen muy poco IVA crédito a su favor para poder imputar contra los débitos que generen.

2.6 IVA a los Servicios: La reestructuración que apremia a los profesionales para sortear el pago de este impuesto

En una noticia publicada en el Diario La Tercera hecha por Carlos Alonso, también reúne los comentarios de varios expertos tributarios con relación a las reestructuraciones que se están llevando a cabo para tributar como sociedad de profesionales y por aquellas que no podrán hacerlo. En dicha noticia la opinión de los expertos apuntan que ha sido un error haber creado esta exención, dado que

¹³ Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades, Diario La Segunda, 21-09-2021

provoca distorsión entre dos sociedades que prestan el mismo servicio dado que por un tema jurídico unas quedarán exentas y otras no.

Javier Jaque socio de CCL Auditores Consultores señala que: *“Están todos en estos momentos tratando de configurarse como sociedad de profesionales para no salir del mercado, porque si no lo hacen, se encarecerá su servicio. Si se decide cobrar IVA que sea para todos y no provocar estas distorsiones que generará la figura de sociedades profesionales”*¹⁴.

A su vez, Ignacio Gepp socio de Puente sur señala que: *“Con la modificación lo que predomina no es el servicio que se entrega, sino que es cómo se hace. E decir, importa más la forma que el fondo...esto llevará que algunos tendrán que cobrar IVA y otros no, siendo que prestan el mismo servicio. Se le quito neutralidad al impuesto”*¹⁵.

Cómo podemos apreciar en las diferentes opiniones de los expertos tributarios, no queda duda que esta exención que favorece a la sociedad de profesionales genera distorsión entre empresas que prestan el mismo servicio y que si lo que se quería cobrar IVA se debía hacer para todos. En la publicación lo que más se recalca es el hecho que los más afectados con el IVA (desde el punto de vista del cliente) no son las grandes empresas, sino que a las pequeñas empresas y

¹⁴ IVA a los Servicios: La reestructuración que apremia a los profesionales para sortear el pago de este impuesto, Diario La Tercera, 17-12-2022

¹⁵ IVA a los Servicios: La reestructuración que apremia a los profesionales para sortear el pago de este impuesto, Diario La Tercera, 17-12-2022

particularmente a las personas naturales al momento de contratar un servicio profesional. Esto porque las grandes empresas pagan IVA, las que podrán utilizar como crédito al contratar estos servicios, mientras que las personas naturales no lo pueden utilizar como crédito para ellos el servicio se encarece. Y por el lado del que presta el servicio, el problema está en poder competir con aquellas empresas que están exentas, puesto que tendrían que ajustar sus precios para poder competir quedando con un menor margen de utilidad. En donde puede afectar a las Pymes las cuales podrían pasar de empresas a profesionales independientes, en donde podría llegar incluso a incentivar la informalidad para prestar dichos servicios.

2.7 IVA a los Servicios: “El peor escenario es que se recaude poco y se distorsionen los precios”

En una entrevista realizada en El Mercurio Online (Emol) a Ricardo Escobar, Abogado de la Universidad de Chile y Ex Director del SII, en dicha entrevista pone en duda la efectividad de la Ley 21.420 respecto al nuevo concepto de Hecho Gravado en el IVA y la exención que favorece a la sociedad de profesionales. Al Ex Director del SII le sorprendió como quedó redactada la Ley la cual considera que fue mal diseñada y mal escrita, dado que estima que la recaudación será menor a la esperada producto que se dejó una puerta abierta para quedar exentos, ya que quienes puedan hacerlo lo harán.

Ricardo Escobar señala que: *“Por un lado se busca recaudar, y por otro, es*

posible no tener que pagar el impuesto. Al final, el IVA pasa a ser optativo y eso distorsiona los precios. La lógica del IVA es que debe ser neutro para los consumidores. El peor escenario es que haya baja recaudación porque mucha gente se habrá acogido al régimen de sociedad de profesionales y se produzca una distorsión de precios. Todos pierden”¹⁶. En efecto, cuando las leyes se hacen a la rápida y sin respeto por la técnica, por consecuencia quedan mal diseñados ya que termina perjudicando a todos.

Por último, el Ex director del SII señala lo siguiente: *“Si existe la alternativa de contratar a alguien que no tenga IVA, optará por quien no se lo cobré. Ahí es cuando se pierde la neutralidad tributaria y esa es la distorsión que producen este tipo de legislaciones cuando no se hacen bien...Todo el mundo que pueda va a tratar que le salga más barato y si hay alguien que le preste el servicio sin IVA, el mercado va a tender a eso. Eso va a producir una distorsión total en los servicios profesionales y no es sano para la economía ni bueno para nuestro IVA que es ejemplar”¹⁷.*

Por lo tanto, todos aquellos contribuyentes que puedan optar por la exención del IVA por medio de las sociedades de profesionales, sin duda lo harán, generando distorsión en el mercado de los servicios profesionales por aquellos que no podrán hacerlo y en consecuencia se pierde la neutralidad tributaria.

¹⁶ IVA a los Servicios: “El peor escenario es que se recaude poco y se distorsionen los precios”, EMOL, 23-12-2022

¹⁷ IVA a los Servicios: “El peor escenario es que se recaude poco y se distorsionen los precios”, EMOL, 23-12-2022

3. MARCO NORMATIVO

En este apartado se analizará la normativa asociada al nuevo hecho gravado básico de servicio, la exención que el legislador le da a las sociedades de profesionales ambos incorporados por la Ley 21.420 y los diversos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos a través de oficios respecto a consultas de contribuyentes sobre situaciones y casos en los cuales podría o no aplicar la exención de la sociedad de profesionales.

A continuación, se menciona la normativa y los pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos que tienen relación con lo planteado:

3.1 Nuevo concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio (Artículo 2 N° 2 LIVS)

El 04 de febrero de 2022 se publicó la Ley 21.420 que reduce o elimina las exenciones tributarias entra en vigencia a contar del 01 de enero de 2023, dentro de los diversos cambios que trae esta ley, modifica la definición del nuevo hecho

gravado básico de servicio que se encuentra contenido en el artículo 2 N° 2 LIVS. La ley elimina la exigencia que los servicios provengan de las actividades comprendidas en el N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, quedando la ley de la siguiente forma: *“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”*¹⁸.

3.2 Artículo 42 y 48 LIR (Artículo 12 Letra E N° 8 LIVS)

La Ley 21.420 amplía la exención del artículo 12 letra E) N° 8 de la LIVS, extendiendo dicha exención a los ingresos generados por sociedades de profesionales independiente de que tributen en primera o segunda categoría se encontrarán exentas de IVA, quedando la norma como sigue: *“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”*¹⁹.

Los ingresos provenientes del artículo 42 y 48 LIR corresponden a rentas del trabajo, en el N° 2 del artículo 42 LIR, señalando que son las que provienen del ejercicio de profesiones liberales, cualquier profesión u ocupación lucrativa, la

¹⁸ Artículo 2 N° 2 LIVS a contar del 01-01-2023

¹⁹ Artículo 12 Letra E N° 8 LIVS a contar del 01-01-2023

normativa señala que se debe entender por ocupación lucrativa lo siguiente: *“la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital”*²⁰.

3.3 Circular 50 de 2022

Con fecha 27 de octubre de 2022 el Servicio de Impuestos Internos emite la Circular N° 50 que entrega instrucciones respecto a los requisitos que se deben cumplir para calificar como sociedad de profesionales y su tributación frente al impuesto a la renta. En relación con los requisitos que se deben cumplir para poder calificar como sociedad de profesionales son los siguientes:

- A) Debe tratarse de una sociedad de personas
- B) Debe tener como objeto exclusivo la prestación de servicios o asesorías profesionales
- C) Los 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 los socios (personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad, no siendo posible que uno o más de los socios solo aporte capital

²⁰ Artículo 42 N° 8 inciso 2° LIR

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

Respecto al requisito del punto a) la circular señala que las sociedades de capital como las sociedades anónimas, sociedad por acciones o en comandita por acciones no pueden calificar como sociedad de profesionales. Tampoco califican los empresarios individuales ni las empresas individuales de responsabilidad limitada, por no tratarse de sociedades.

3.4 Oficio 101 de 1999

Con fecha 15 de enero de 1999 el Servicio de Impuestos Internos emite el Oficio 101, en dicho pronunciamiento entrega un listado de sociedades que no califican como sociedad de profesionales las cuales son:

- a. Sociedades anónimas y en comanditas por acciones.
- b. Sociedades de profesionales cuyo capital este orientado a fines distintos a la prestación de servicios profesionales.
- c. Sociedades de profesionales en que algunos de sus socios solo aporten capital.
- d. Sociedad de profesionales en que alguno de sus socios (persona jurídica) sea una sociedad de capital.
- e. Sociedad de profesionales en donde alguno de sus socios (persona natural) no es profesional o no reúne los requisitos para ello.

- f. Sociedad de profesionales cuyos socios no trabajen en su especialidad, sino que contratan a otros profesionales (como dependiente o independiente) para desarrollar el objeto social.
- g. Sociedad de profesionales que desarrollen cualquiera de las actividades del artículo 20 de la LIR.

3.5 Oficio 3790 de 2005

Con fecha 29 de septiembre de 2005 el Servicio de Impuestos Internos emite el Oficio 3790, en dicho pronunciamiento se solicita al SII indicar si una E.I.R.L. puede ser una sociedad de profesionales.

3.6 Oficio 1424 de 2022

El Oficio 1424 de 24 de abril de 2022 corresponde a una consulta realizada en la que una SPA que presta servicios profesionales se dedica además a importar y vender bienes al retail (operación afecta a IVA), en donde se consulta si la asesoría que presta por intermedio de la SPA seguirá estando exenta o deberá separar las actividades formando una nueva empresa.

3.7 Oficio 3313 de 2022

El Oficio 3313 del 15 de noviembre de 2022, se refiere a una sociedad por acciones que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada, en la que se

consulta al SII respecto si en la transformación es aplicable el artículo 38 bis, el artículo 14 letra C N° 3 (ambos de la LIR), y si con la transformación cumplirían con los requisitos para quedar exenta de IVA.

3.8 Oficio 3308 de 2022

El Oficio 3308 del 15 de noviembre de 2022 en la que un contribuyente solicita un pronunciamiento al SII en el que se consulta si los servicios médicos veterinarios están contemplados en la exención del IVA que mantendrán los servicios médicos.

4. DESARROLLO Y RESULTADOS

En este apartado se desarrollará la hipótesis planteada, a fin de poder demostrar que si se produce inequidad competitiva con el nuevo hecho gravado básico de servicio que afecta a los Servicios Profesionales al comparar la tributación de una Sociedad por Acciones con accionista único que presta servicios profesionales y que no pueden acogerse a la exención del artículo 12 Letra E N° 8 LIVS debiendo gravar con IVA los servicios que presta.

Para lo anterior, se evaluarán cuatro supuestos. El primero es comparar su tributación en una situación en donde no puede traspasar el costo del IVA al cliente en los diferentes regímenes tributarios del artículo 14 LIR frente a la tributación de una Sociedad de Profesionales y la tributación de un contribuyente del artículo 42 N° 2. El segundo supuesto, se comparará su tributación en una situación en donde si puede traspasar el IVA al cliente en los diferentes regímenes tributarios del artículo 14 LIR frente a una Sociedad de Profesionales que se encuentra eximida de IVA y la de un contribuyente del artículo 42 N° 2. Y, por último, el tercer y cuarto supuesto será comparar la tributación del accionista único de la Sociedad por Acciones en los distintos regímenes tributarios como lo son el Régimen General (14A), Régimen Pro-Pyme General (14D3), Régimen Pro-Pyme Transparente (14D8) y si tributará como contribuyente del artículo 42

N° 2 LIR con distintos niveles de ingreso a fin de medir la sensibilidad del contribuyente frente a los impuestos en las decisiones que pueda tomar según el nivel de ingreso que pueda tener. Para el caso de la Sociedad de Profesionales que se encuentra exenta de IVA dado que pueden tributar en primera y segunda categoría según elijan, se considera su tributación en segunda categoría en base a gastos efectivos y en primera categoría, al tributar en primera categoría también puede elegir en cuál régimen tributar, pero para que no se haga más extensivo los supuestos, se considera a la Sociedad de Profesionales que tributa en primera categoría que se encuentra acogida al Régimen Pro-Pyme General (14D3).

Adicionalmente, los Contribuyentes del artículo 42 N° 2 pueden optar por declarar la renta en base a gastos presuntos o en base a gastos efectivos a su elección, por lo que para los supuestos que se desarrollarán para el caso de los contribuyentes del artículo 42 N° 2 se define que el contribuyente declara la renta en base a gastos presuntos, a fin de poder analizar la sensibilidad de estos contribuyentes frente a la tributación y analizar si es conveniente declarar en base a gastos presuntos o gastos efectivos. Además, en los supuestos que se desarrollará, no se considera en el cálculo las cotizaciones previsionales a las que están sujetas los contribuyentes del artículo 42 N° 2 de conformidad a la Ley 21.133 del 02 de febrero de 2019 que modifica las normas para la incorporación de los Trabajadores Independientes a los regímenes de protección social dado que dichas imposiciones se imputan a la retención de honorarios, por lo que solo afecta en la última línea del formulario 22 en el monto líquido ya sea para pago o

para solicitar devolución. No lo consideramos debido a que no afecta en la determinación del Impuesto Global Complementario, así como tampoco en la tasa efectiva de tributación, el análisis y las conclusiones a realizar, a fin de que el análisis de los supuestos no se haga más engorroso, no se considera lo establecido en la Ley 21.133.

Por último, cabe precisar que si bien el contribuyente elegido para los supuestos es una SpA con Accionista único, la forma de tributación no cambia para los demás contribuyentes que analiza el presente trabajo de investigación, como lo es el caso del Empresario Individual y la E.I.R.L., los resultados de los supuestos aplicados serían los mismos para ambos contribuyentes, dado que si bien no son exactamente los mismos contribuyentes en términos jurídicos, porque se encuentran constituidos de manera diferente, pero si prestan los mismos servicios, por lo que su tributación en renta no cambia. Los contribuyentes que se analizan en los supuestos son contribuyentes que generan el mismo nivel de ingresos, para demostrar que se genera inequidad tributaria de tipo horizontal, cuya única diferencia que tienen es la forma jurídica que se encuentran organizados, ya que tributariamente estos contribuyentes tributan en Primera Categoría.

4.1 Datos Generales y Supuestos aplicados:

Para los efectos de estos ejercicios se considera a una Persona Natural de profesión Contador Auditor, único accionista de una Sociedad por Acciones que presta sus servicios profesionales por medio de la sociedad. Para los supuestos

en estudio, se considera una Tasa de PPM de 1%, también, se considera que los ingresos y gastos anuales se encuentran completamente percibidos y pagados a fin de que dicha variable no afecte en el desarrollo de los supuestos. En la estructura de costos para el caso de los contribuyentes que no pueden tributar como Sociedad de Profesionales, los gastos que son afectos a IVA se apreciará un menor gasto dado que el IVA ya no es un costo para ellos debido a que lo pueden usar como crédito fiscal, los gastos afectos a IVA son: Servicios Básicos y Gastos de Administración y Oficina. Para el gasto de arriendo se considera que corresponde al arriendo de una oficina sin amoblar y, por lo tanto, exento de IVA. Respecto al tope de las 15 UTA del gasto presunto que se rebaja a los Honorarios se considera una UTA de \$733.884, siendo el tope del gasto presunto el monto de \$11.008.260.

Para el caso del régimen Pro-Pyme General (Art. 14 D N° 3) se considera una tasa de IDPC de 25%, dado que el ejercicio se desarrolla considerándolo como año comercial 2023, año en que se retoma la tasa del 25% para el régimen 14 D N°3 la cual había sido rebajada a un 10% para los años comerciales 2020, 2021 y 2022, también se considera la tasa 25%, independiente del proyecto de ley que se encuentra en trámite en la que proponen ir aumentando en forma gradual la tasa del IDPC del régimen Pro-pyme General de un 10% a un 25%. En la estructura de costo se considera que el Accionista percibe un sueldo empresarial de \$2.000.000 mensuales, sobre el cuál se le retiene \$30.975 por concepto de impuesto único de segunda categoría, el impuesto retenido se estimó de la siguiente manera: Sueldo Empresarial menos cotizaciones previsionales

obligatorias (se estimó en un 20% las cotizaciones previsionales), sobre el resultado se llevó a la tabla del impuesto único de segunda categoría y se determinó el impuesto a retener de \$30.975 mensuales, cuyo monto anual sería de \$371.700 ($\30.975×12). Para el caso donde se desarrollará la tributación de un contribuyente del artículo 42 N° 2 LIR se considera una tasa de retención del 13% (tasa aplicable para el año comercial 2023). Y, por último, para el primer, segundo y tercer supuesto se considera que se distribuye como dividendos toda la utilidad del año, mientras que en el cuarto supuesto solo se distribuye el 50% de la utilidad del año, dado que no necesita distribuir toda la utilidad y el accionista prefiere mantener el otro 50% reinvertido en la empresa.

En el siguiente cuadro se muestra los ingresos y gastos considerados para los supuestos a desarrollar:

Datos Supuestos	Monto
Ingreso Mensual (Bruto)	4.000.000
Gastos Mensuales:	
Arriendo Oficina	300.000
Sueldo Empresarial	2.000.000
Servicios Básicos	40.000
Gastos Administración y Oficina	50.000
Total Gastos Mensuales	2.390.000

4.2 Primer Supuesto: Prestador de Servicios no logra traspasar el costo del IVA al Cliente

En el primer supuesto, consistirá en que la Sociedad por Acciones con accionista

único no puede acogerse a la exención del artículo 12 letra E N° 8 LIVA. Además, no puede recargar el IVA en el precio de sus servicios por tener clientes que no son contribuyentes de este impuesto. Debido a lo anterior, el prestador del servicio a fin de no perder competencia asumirá el costo del IVA rebajando el precio de sus servicios. Se considera este supuesto dado que el IVA es un impuesto de traslación, por lo que en los casos que sus clientes sean contribuyentes del IVA, no le produce ningún efecto tributario, ya que para el cliente es un crédito (Activo), pero en caso contrario, el IVA sería un mayor costo para sus clientes. Se analiza cómo sería la tributación en los distintos regímenes tributarios del artículo 14 LIR frente a la tributación de una Sociedad de Profesionales que tributa en primera (Régimen Pro-pyme General) y segunda categoría.

En los siguientes recuadros se muestra la determinación de la Base Imponible, el impuesto de primera categoría y la determinación de la tributación del accionista:

Ingresos y Gastos - Primer Supuesto						
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Soc. Profesionales en Reg. Pro-Pyme General 14D3	Soc. Profesionales en Regimen de 2ª Categoría, Gastos Efectivos	Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8			
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	25%	No Aplica	No Aplica
Ingreso Mensual (Bruto)	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000
IVA (19%)	638.655	638.655	638.655	-	-	-
Ingreso Mensual (Neto)	3.361.345	3.361.345	3.361.345	4.000.000	4.000.000	4.000.000
Ingreso Anual (Neto)	40.336.140	40.336.140	40.336.140	48.000.000	48.000.000	48.000.000
PPM Pagados Anual (Reajustado) - Tasa 1%	403.361	403.361	403.361	480.000	-	-
PPM Anual Sociedad de Profesional y art. 42 N° 2 (13%)	-	-	-	-	7.172.414	7.172.414
Gastos Mensuales:						
Arriendo Oficina	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000	-
Sueldo Empresarial	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-
Servicios Básicos	33.613	33.613	33.613	40.000	40.000	-
Gastos Administración y Oficina	42.017	42.017	42.017	50.000	50.000	-
Gastos Presuntos (30%) Tope 15 UTA	-	-	-	-	-	11.008.260
Total Gastos Mensuales	2.375.630	2.375.630	2.375.630	2.390.000	2.390.000	11.008.260
Total Gastos Anuales	28.507.560	28.507.560	28.507.560	28.680.000	28.680.000	11.008.260
Distribución Dividendos (Saldo Disponible de Utilidades)	8.634.863	8.871.435	11.828.580	14.490.000	26.492.414	No Aplica

Determinación de IDPC - Primer Supuesto						
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Soc. Profesionales en Reg. Pro-Pyme General 14D3	Soc. Profesionales en Regimen de 2ª Categoría, Gastos Efectivos	Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8			
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	25%	No Aplica	No Aplica
Ingresos Anuales	40.336.140	40.336.140	40.336.140	48.000.000	55.172.414	55.172.414
Gastos Anuales	(28.507.560)	(28.507.560)	(28.507.560)	(28.680.000)	(28.680.000)	(11.008.260)
Base Imponible 1era Categoría	11.828.580	11.828.580		19.320.000		
Base asignada al Socio para IGC			11.828.580		26.492.414	44.164.154
Impuesto de Primera Categoría	3.193.717	2.957.145	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios	4.830.000	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios
(-) PPM Pagados	(403.361)	(403.361)		(480.000)		
Pago (Devolución) de Impuestos	2.790.356	2.553.784	-	4.350.000	-	-

Determinación de IGC - Primer Supuesto						
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Soc. Profesionales en Reg. Pro-Pyme General 14D3	Soc. Profesionales en Regimen de 2ª Categoría, Gastos Efectivos	Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8			
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	25%	No Aplica	No Aplica
Dividendos percibidos	8.634.863	8.871.435	11.828.580	14.490.000	-	-
Sueldo	24.000.000	24.000.000	24.000.000	24.000.000	24.000.000	-
Honorarios	-	-	-	-	26.492.414	44.164.154
Crédito IDPC	3.193.717	2.957.145	-	4.830.000	-	-
Base Impuesto Global Complementario	35.828.580	35.828.580	35.828.580	43.320.000	50.492.414	44.164.154
Imppto. Global Complementario Determinado	1.589.328	1.589.328	1.589.328	2.553.061	3.521.337	2.667.022
Crédito IUSC	(371.700)	(371.700)	(371.700)	(371.700)	(371.700)	-
Crédito IDPC	(3.193.717)	(2.957.145)	-	(4.830.000)	-	-
Restitución IDPC	1.117.801	-	-	-	-	-
PPM asignado al Socio (Retención de Honorarios)	-	-	(403.361)	-	(3.149.637)	(7.172.414)
Pago (Devolución) de Impuestos - Accionista	(858.288)	(1.739.517)	814.267	(2.648.639)	-	(4.505.392)

Recaudación Fiscal Neta (Imptos pagados-devoluciones)	2.335.429	1.217.628	814.267	2.181.361	3.521.337	2.667.022
Tasa Efectiva	4,44%	4,44%	4,44%	5,89%	6,97%	6,04%

Cómo se puede apreciar en este primer supuesto, el contribuyente al no poder traspasar el costo del IVA al cliente significa que debe rebajar el precio de sus servicios, lo que a su vez implica que perciba menos ingresos y en consecuencia la sociedad obtiene una menor utilidad, lo que se traduce en una disminución en la distribución de dividendos para el accionista. Estos casos suceden cuando el cliente que recibe el servicio no es contribuyente del IVA, y por lo tanto el IVA se transforma en un mayor costo para ellos, pero en este caso el prestador del servicio es quien asume el IVA a fin de mantener el precio de sus servicios al cliente, siendo en definitiva un menor ingreso para el prestador del servicio, ya que, para no perder al cliente, la sociedad que presta el servicio sacrifica ingresos a fin del que el valor final que cobraba por sus servicios antes de la reforma legal, sea el mismo que cuando sus servicios se encuentran afectos a IVA..

De acuerdo al análisis que podemos hacer de las tasas efectiva de tributación podemos apreciar que en el caso de los contribuyentes que no se pueden eximir del IVA, pagan menos impuesto a la renta producto de que obtienen menos utilidades, por lo que por el lado del impuesto a la renta el Fisco recauda menos, pero por el lado del IVA, dado que el cliente no es contribuyente del IVA, no puede usar el IVA como crédito sino que sería un costo, entonces el Fisco recauda más por el IVA que paga el prestador del servicio. En el caso de los contribuyentes eximidos de IVA su situación no cambia con la Ley 21.420, ya que a través de estos contribuyentes el Fisco solo recauda en el impuesto a la renta y nada en IVA.

En consecuencia, se genera una inequidad en los resultados de renta de empresas que prestan los mismos servicios se generan distintos niveles de utilidades, por lo tanto, este impuesto genera discriminación porque interviene el mercado de los servicios profesionales. Mientras que, desde el punto de vista de la recaudación fiscal, se pierde recaudación en el impuesto a la renta, pero se recauda más en el IVA.

4.3 Segundo Supuesto: Prestador de Servicios logra traspasar el costo del IVA al Cliente

El segundo supuesto, se considerará al mismo contribuyente del primer caso considerando que logra traspasar todo el IVA a sus clientes en el precio de sus servicios por tratarse de clientes que son contribuyentes del IVA, manteniendo el precio neto de sus servicios. Se analiza cómo sería la tributación en los distintos regímenes tributarios del artículo 14 LIR frente a la tributación de una Sociedad de Profesionales que tributa en primera (Régimen Pro-pyme General) y segunda categoría. A fin de poder analizar la desventaja competitiva que se genera en aquellos contribuyentes que no pueden acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales.

En los siguientes recuadros se muestra la determinación de la Base Imponible, el impuesto de primera categoría y la determinación de la tributación del accionista:

Ingresos y Gastos - Segundo Supuesto						
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Soc. Profesionales en Reg. Pro-Pyme General 14D3	Soc. Profesionales en Regimen de 2ª Categoría, Gastos Efectivos	Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8			
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	25%	No Aplica	No Aplica
Ingreso Mensual (Bruto)	4.760.000	4.760.000	4.760.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000
IVA (19%)	760.000	760.000	760.000	-	-	-
Ingreso Mensual (Neto)	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000
Ingreso Anual (Neto)	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000
PPM Pagados Anual (Reajustado) - Tasa 1%	480.000	480.000	480.000	480.000	-	-
PPM Anual Sociedad de Profesional y art. 42 N° 2 (13%)	-	-	-	-	7.172.414	7.172.414
Gastos Mensuales:						
Arriendo Oficina	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000	-
Sueldo Empresarial	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-
Servicios Básicos	33.613	33.613	33.613	40.000	40.000	-
Gastos Administración y Oficina	42.017	42.017	42.017	50.000	50.000	-
Gastos Presuntos (30%) Tope 15 UTA	-	-	-	-	-	11.008.260
Total Gastos Mensuales	2.375.630	2.375.630	2.375.630	2.390.000	2.390.000	11.008.260
Total Gastos Anuales	28.507.560	28.507.560	28.507.560	28.680.000	28.680.000	11.008.260
Distribución Dividendos (Saldo Disponible de Utilidades)	14.229.481	14.619.330	19.492.440	14.490.000	26.492.414	No Aplica

Determinación de IDPC - Segundo Supuesto						
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Soc. Profesionales en Reg. Pro-Pyme General 14D3	Soc. Profesionales en Regimen de 2ª Categoría, Gastos Efectivos	Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8			
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	25%	No Aplica	No Aplica
Ingresos Anuales	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	55.172.414	55.172.414
Gastos Anuales	(28.507.560)	(28.507.560)	(28.507.560)	(28.680.000)	(28.680.000)	(11.008.260)
Base Imponible 1era Categoría	19.492.440	19.492.440		19.320.000		
Base asignada al Socio para IGC			19.492.440		26.492.414	44.164.154
Impuesto de Primera Categoría	5.262.959	4.873.110	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios	4.830.000	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios
(-) PPM Pagados	(480.000)	(480.000)		(480.000)		
Pago (Devolución) de Impuestos	4.782.959	4.393.110	-	4.350.000	-	-

Determinación de IGC - Segundo Supuesto						
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Soc. Profesionales en Reg. Pro-Pyme General 14D3	Soc. Profesionales en Regimen de 2ª Categoría, Gastos Efectivos	Contribuyente Art. 42 Nº 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8			
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	25%	No Aplica	No Aplica
Dividendos percibidos	14.229.481	14.619.330	19.492.440	14.490.000	-	-
Sueldo	24.000.000	24.000.000	24.000.000	24.000.000	24.000.000	-
Honorarios	-	-	-	-	26.492.414	44.164.154
Crédito IDPC	5.262.959	4.873.110	-	4.830.000	-	-
Base Impuesto Global Complementario	43.492.440	43.492.440	43.492.440	43.320.000	50.492.414	44.164.154
Imppto. Global Complementario Determinado	2.576.340	2.576.340	2.576.340	2.553.061	3.521.337	2.667.022
Crédito IUSC	(371.700)	(371.700)	(371.700)	(371.700)	(371.700)	-
Crédito IDPC	(5.262.959)	(4.873.110)	-	(4.830.000)	-	-
Restitución IDPC	1.842.036	-	-	-	-	-
PPM asignado al Socio (Retención de Honorarios)	-	-	(480.000)	-	(3.149.637)	(7.172.414)
Pago (Devolución) de Impuestos - Accionista	(1.216.283)	(2.668.470)	1.724.640	(2.648.639)	-	(4.505.392)
Recaudación Fiscal Neta (Imptos pagados-devoluciones)	4.046.676	2.204.640	1.724.640	2.181.361	3.521.337	2.667.022
Tasa Efectiva	5,92%	5,92%	5,92%	5,89%	6,97%	6,04%

Cómo se puede apreciar en este segundo supuesto, el contribuyente puede traspasar el costo del IVA al cliente, pudiendo así mantener el precio de sus servicios, estos casos suceden cuando al cliente que se le presta el servicio es contribuyente del IVA, por lo que no hay un mayor efecto ya que el cliente podrá imputar dichos créditos fiscales contra los débitos fiscales que genera. Al poder traspasar el IVA al cliente, no tendrá que sacrificar ingresos como en el primer supuesto. Sin embargo, esto lo deja en una importante desventaja competitiva frente a la sociedad de profesionales, generándose una desigualdad competitiva en términos comerciales, dado que el IVA encarece el precio de los servicios de aquellos contribuyentes que no se pueden acoger a la exención del IVA, esto genera un mayor riesgo que el prestador del servicio pueda perder el cliente. Por otro lado, también se debe considerar que, si se trata de contribuyentes con grandes cantidades de remanentes créditos fiscales, probablemente no le interese contratar los servicios de este prestador, dado que nunca podrá reversar

el remanente de IVA que posea, porque al final termina siendo un mayor costo ya que es un activo que nunca podrá usar. Por lo tanto, implica una desventaja competitiva significativa frente a la exención que gozan las sociedades de profesionales, ya que en ambos supuestos este tipo de contribuyentes se ve afectado por este nuevo hecho gravado, puesto que por un lado deberá rebajar el precio sacrificando ingresos o simplemente perder el cliente. A esto se debe agregar que, si existe un contrato firmado por 1 o 2 años previamente a la entrada en vigencia de la Ley 21.420 y el prestador del servicio no incluyó el efecto del IVA, es probable que el cliente exija que se respete el precio del contrato, pudiendo incluso reclamar ante el SERNAC que el prestador no cumple con el precio acordado, en este caso deberá rebajar sus precios y en consecuencia sacrificar utilidades.

Tanto como para el primer y segundo supuesto analizado, en términos de tributación en el impuesto a la renta no hay inequidad tributaria, todos tributan en base a su capacidad contributiva, la tasa efectiva de tributación se emparejan quedando muy similares, salvo en el caso de la Sociedad de Profesionales que tributa en segunda categoría en base a gastos efectivos y el contribuyente del artículo 42 N° 2 en base a gastos presuntos, en el caso de estos dos últimos contribuyentes se recauda más a nivel de renta dado que obtienen una mayor utilidad tributaria producto de la exención que gozan en el IVA, pero por otro lado, el Fisco no recauda nada en IVA, dado que se encuentran exentos. No obstante, en ambas situaciones se genera un efecto económico, ya que por un lado si el prestador asume el costo del IVA, significa que sacrifica utilidades, al hacerlo,

genera menos utilidad tributaria y por ende el fisco recauda menos por renta, pero está menor recaudación en renta se ve compensado con una mayor recaudación en IVA, lo que sucede cuando el cliente que recibe los servicios no es un contribuyente del IVA como se pudo analizar en el primer supuesto. Por otro lado, si el prestador del servicio no asume el costo del IVA y lo traspasa al cliente, se le dificulta competir a nivel de precios frente a la sociedad de profesionales y el riesgo de perder el cliente producto de un mayor precio en los servicios, generando que este tipo de contribuyentes quede fuera del mercado de los servicios profesionales. En consecuencia, se genera una inequidad horizontal en términos comerciales, dado que sujetos que prestan los mismos servicios unos quedarán gravados con IVA y otros no, por el solo hecho de la forma en que se encuentren organizados jurídicamente. Lo cual no debería ocurrir, la exención que dio el legislador debió haber sido de tipo real y no personal, ya que es el tipo de servicio el que debería haber quedado exento y no la forma en la que los contribuyentes se encuentren organizados, generando inequidad para quienes prestan los mismos servicios. La exención del artículo 12 Letra E N° 8 LIVS, es una norma que quedó mal redactada dado que está interviniendo el mercado de los servicios profesionales, generando inequidad y dejando fuera del mercado aquellos contribuyentes que no tienen la opción de tributar como Sociedad de Profesionales.

4.4 Tercer Supuesto: Comparación de la Tributación en los diferentes regímenes, reducción de los Ingresos en un 50%

En este tercer supuesto, se comparará la tributación del accionista único de la Sociedad por Acciones en los distintos regímenes tributarios como lo son el Régimen General (14A), Régimen Pro-Pyme General (14D3), Régimen Pro-Pyme Transparente (14D8) y si tributará como contribuyente del artículo 42 N° 2 LIR. Para ello, se considerará el mismo caso del segundo supuesto, pero para este tercer supuesto, no se incluyen a la Sociedad de Profesionales y además se reduce en un 50% los ingresos mensuales y el sueldo empresarial que percibe, principalmente para analizar como varía la tributación del contribuyente del artículo 42 N° 2 en la rebaja del 30% del gasto presunto con el tope de las 15 UTA.

En los siguientes recuadros se muestra la determinación de la Base Imponible, el impuesto de primera categoría y la determinación de la tributación del accionista:

Ingresos y Gastos - Tercer Supuesto				
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	No Aplica
Ingreso Mensual (Bruto)	2.380.000	2.380.000	2.380.000	2.000.000
IVA (19%)	380.000	380.000	380.000	-
Ingreso Mensual (Neto)	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Ingreso Anual (Neto)	24.000.000	24.000.000	24.000.000	24.000.000
PPM Pagados Anual (Reajustado) - Tasa 1%	240.000	240.000	240.000	-
PPM Anual Sociedad de Profesional y art. 42 N° 2 (13%)	-	-	-	3.586.207
Gastos Mensuales:				
Arriendo Oficina	300.000	300.000	300.000	-
Sueldo Empresarial	1.000.000	1.000.000	1.000.000	-
Servicios Básicos	33.613	33.613	33.613	-
Gastos Administración y Oficina	42.017	42.017	42.017	-
Gastos Presuntos (30%) Tope 15 UTA	-	-	-	8.275.862
Total Gastos Mensuales	1.375.630	1.375.630	1.375.630	8.275.862
Total Gastos Anuales	16.507.560	16.507.560	16.507.560	8.275.862
Distribución Dividendos (Saldo Disponible de Utilidades)	5.469.481	5.619.330	7.492.440	No Aplica

Determinación de IDPC - Tercer Supuesto				
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	No Aplica
Ingresos Anuales	24.000.000	24.000.000	24.000.000	27.586.207
Gastos Anuales	(16.507.560)	(16.507.560)	(16.507.560)	(8.275.862)
Base Imponible 1era Categoría	7.492.440	7.492.440		
Base asignada al Socio para IGC			7.492.440	19.310.345
Impuesto de Primera Categoría	2.022.959	1.873.110	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios
(-) PPM Pagados	(240.000)	(240.000)		
Pago (Devolución) de Impuestos	1.782.959	1.633.110	-	-

Determinación de IGC - Tercer Supuesto				
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	No Aplica
Dividendos percibidos	5.469.481	5.619.330	7.492.440	-
Sueldo	12.000.000	12.000.000	12.000.000	-
Honorarios	-	-	-	19.310.345
Crédito IDPC	2.022.959	1.873.110	-	-
Base Impuesto Global Complementario	19.492.440	19.492.440	19.492.440	19.310.345
Impto. Global Complementario Determinado	383.400	383.400	383.400	376.116
Crédito IUSC	-	-	-	-
Crédito IDPC	(2.022.959)	(1.873.110)	-	-
Restitución IDPC	708.036	-	-	-
PPM asignado al Socio (Retención de Honorarios)	-	-	(240.000)	(3.586.207)
Pago (Devolución) de Impuestos - Accionista	(931.523)	(1.489.710)	143.400	(3.210.091)
Recaudación Fiscal Neta (Imptos pagados-devoluciones)	1.091.436	383.400	383.400	376.116
Tasa Efectiva	1,97%	1,97%	1,97%	1,95%

En este tercer supuesto, podemos apreciar que la tasa efectiva de tributación es prácticamente idéntica en todos los casos, el contribuyente del artículo 42 N° 2, de manera muy leve tributa menos, la única ventaja está en que no tiene obligación de llevar contabilidad, por lo que en término de costo por llevar contabilidad resulta más conveniente tributar como contribuyente del artículo 42 N° 2.

4.5 Cuarto Supuesto: Comparación de la Tributación en los diferentes regímenes, aumento de los Ingresos y aplicación del Artículo 14 Letra E) LIR

En este cuarto supuesto, se comparará la tributación del accionista único de la Sociedad por Acciones en los distintos regímenes tributarios como lo son el Régimen General (14A), Régimen Pro-Pyme General (14D3), Régimen Pro-Pyme

Transparente (14D8) y si tributará como contribuyente del artículo 42 N° 2 LIR. Para ello, se considerará el mismo caso del segundo supuesto, pero para este tercer supuesto, no se incluyen a la Sociedad de Profesionales y además se aumenta en un 100% los ingresos mensuales y el sueldo empresarial se mantiene al del primer y segundo supuesto, principalmente para analizar la sensibilidad en la decisión del contribuyente frente a los impuestos al momento de elegir el régimen por el cual tributar si su nivel de ingresos fuese un 100% al del segundo supuesto. En este cuarto supuesto, a diferencia de los supuestos anteriores en el que se consideró que el accionista retiraba todas las utilidades del año. En este cuarto supuesto, dado que su nivel de ingreso aumenta, se establece que solo retira el 50% de las utilidades del año, dado que no necesita retirar todas las utilidades. Por último, se aplica el Beneficio del Incentivo al Ahorro del artículo 14 letra E) de la LIR, el cual consiste en rebajar de la Renta Líquida Imponible un 50% de dicha renta líquida que se mantiene invertida en la empresa con un límite de 4.000 UF. En los siguientes recuadros se muestra la determinación de la Base Imponible, el impuesto de primera categoría y la determinación de la tributación del accionista:

Ingresos y Gastos - Cuarto Supuesto				
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	No Aplica
Ingreso Mensual (Bruto)	9.520.000	9.520.000	9.520.000	8.000.000
IVA (19%)	1.520.000	1.520.000	1.520.000	-
Ingreso Mensual (Neto)	8.000.000	8.000.000	8.000.000	8.000.000
Ingreso Anual (Neto)	96.000.000	96.000.000	96.000.000	96.000.000
PPM Pagados Anual (Reajustado) - Tasa 1%	960.000	960.000	960.000	-
PPM Anual Sociedad de Profesional y art. 42 N° 2 (13%)	-	-	-	14.344.828
Gastos Mensuales:				
Arriendo Oficina	300.000	300.000	300.000	-
Sueldo Empresarial	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-
Servicios Básicos	33.613	33.613	33.613	-
Gastos Administración y Oficina	42.017	42.017	42.017	-
Gastos Presuntos (30%) Tope 15 UTA	-	-	-	11.008.260
Total Gastos Mensuales	2.375.630	2.375.630	2.375.630	11.008.260
Total Gastos Anuales	28.507.560	28.507.560	28.507.560	11.008.260
Distribución Dividendos (Saldo Disponible de Utilidades)	49.269.481	50.619.330	67.492.440	No Aplica

Determinación de IDPC - Cuarto Supuesto				
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	No Aplica
Ingresos Anuales	96.000.000	96.000.000	96.000.000	110.344.828
Gastos Anuales	(28.507.560)	(28.507.560)	(28.507.560)	(11.008.260)
Base Imponible antes Beneficio Incentivo al Ahorro	67.492.440	67.492.440		
Deducción incentivo al ahorro art. 14 letra E)	(21.428.850)	(21.091.388)		
Base Imponible 1era Categoría	46.063.590	46.401.052		
Base asignada al Socio para IGC			67.492.440	99.336.568
Impuesto de Primera Categoría	12.437.169	11.600.263	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios	No Aplica, se asigna a la Base del IGC de los Socios
(-) PPM Pagados	(960.000)	(960.000)		
Pago (Devolución) de Impuestos	11.477.169	10.640.263	-	-

Determinación de IGC - Cuarto Supuesto				
Escenarios	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Tasa Vigente en IDPC	27%	25%	No Aplica	No Aplica
Dividendos percibidos	24.634.741	25.309.665	67.492.440	-
Sueldo	24.000.000	24.000.000	24.000.000	-
Honorarios	-	-	-	99.336.568
Crédito IDPC	9.111.479	8.436.555	-	-
Base Impuesto Global Complementario	57.746.220	57.746.220	91.492.440	99.336.568
Impto. Global Complementario Determinado	5.106.163	5.106.163	14.908.179	17.653.624
Crédito IUSC	(371.700)	(371.700)	(371.700)	-
Crédito IDPC	(9.111.479)	(8.436.555)	-	-
Restitución IDPC	3.189.018	-	-	-
PPM asignado al Socio (Retención de Honorarios)	-	-	(960.000)	(14.344.828)
Pago (Devolución) de Impuestos - Accionista	(1.187.998)	(3.702.092)	13.576.479	3.308.796
Recaudación Fiscal Neta (Imptos pagados-devoluciones)	11.249.171	7.898.171	14.536.479	17.653.624
Tasa Efectiva	14,36%	8,84%	16,29%	17,77%

En este cuarto supuesto, podemos apreciar que la tasa efectiva de tributación del régimen 14 D3 es prácticamente la mitad del régimen 14 D8 y artículo 42 N° 2, mientras que la del régimen 14A baja pero no en la misma proporción. Está menor tributación en los dos primeros regímenes se debe que no retiro toda la utilidad del año lo que le permite posterga la tributación de aquella utilidad no retirada y además se aplicó el beneficio del incentivo al ahorro del artículo 14 letra E, lo cual le permite al contribuyente pagar menos impuesto de primera categoría., mientras que en los dos últimos regímenes deben tributar por toda la utilidad generada durante el año independiente de que la hayan o no retirado toda. También se puede apreciar que con este nivel de ingresos no conviene tributar como contribuyente del artículo 42 N° 2 dado que solo puede rebajar como gasto presunto el tope de las 15 UTA, lo que le genera una mayor utilidad tributaria y en consecuencia un mayor impuesto a pagar.

4.6 Resumen comparativo de los supuestos analizados (Tasa Efectiva y Total Rentas Obtenidas por el Accionista)

A continuación, se muestran unos cuadros comparativos con la Tasa Efectiva de tributación y el total de rentas que obtendría el accionista único de la Sociedad por Acciones a fin de poder determinar que alternativa es más favorable para aquellos contribuyentes que no se pueden acoger a la exención del artículo 12 Letra E N° 8 LIVS.

Cuadro Comparativo N° 1: Tasa Efectiva

Comparación Tasa Efectiva	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Primer Supuesto	7,56%	4,44%	4,44%	6,04%
Segundo Supuesto	10,16%	5,92%	5,92%	6,04%
Tercer Supuesto	5,60%	1,97%	1,97%	1,95%
Cuarto Supuesto	14,36%	8,84%	16,29%	17,77%

Cuadro Comparativo N° 2: Total rentas obtenidas por el accionista

Comparación Total Rentas Obtenidas por el Accionista	Contribuyentes que no pueden Tributar como Soc. de Profesionales			Contribuyente Art. 42 N° 2
	Regimen General 14A	Regimen Pro-Pyme General 14D3	Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	
Primer Supuesto	35.828.580	35.828.580	35.828.580	48.000.000
Segundo Supuesto	43.492.440	43.492.440	43.492.440	48.000.000
Tercer Supuesto	19.492.440	19.492.440	19.492.440	24.000.000
Cuarto Supuesto	57.746.220	57.746.220	91.492.440	96.000.000

Como se puede apreciar en el primer cuadro comparativo la tasa efectiva en el primer supuesto para los regímenes del artículo 14 LIR es menor debido a que el contribuyente que presta el servicio asume el costo del IVA y sacrifica utilidades. Mientras que en el segundo supuesto la tasa efectiva se equipará más en los diferentes casos, en donde el contribuyente del artículo 42 N° 2 tributa más producto que solo puede rebajar como gasto presunto el 30% de los ingresos con el tope de las 15 UTA. En el tercer supuesto, la tasa efectiva es casi idéntica en todos los casos dado que la rebaja del 30% del gasto presunto no se encuentra sujeto al tope de las 15 UTA, por estar por debajo de estas. Y en el cuarto supuesto, la tributación de los regímenes del artículo 14A y 14 D3 es mucho menor dado que el accionista solo retira la mitad de la utilidad y posterga la tributación de las utilidades retenidos, mientras que en los regímenes del artículo 14 D8 y 42 N° 2 no puede postergar la tributación de las utilidades retenidas, dado que en el régimen del artículo 14 D8 tributa en base a la atribución de rentas y en el 42 N° 2 por el total de las rentas percibidas (Honorarios). Adicionalmente en el cuarto supuesto se aplicó el Beneficio del Incentivo al Ahorro del art. 14 letra E), lo cual les permite a los regímenes 14A y 14D3 pagar menos impuesto de primera categoría.

En el segundo cuadro comparativo, se puede apreciar que en todos los supuestos el contribuyente del artículo 42 N° 2 es el que percibe y declara mayor renta. No obstante, al momento de elegir la alternativa más favorable, conviene tributar como contribuyente del artículo 42 N° 2 en la medida que los gastos reales sean menores al 30% del gasto presunto y en la medida que los

honorarios anuales sea inferior a \$36.694.200, dado que al superar ese monto anual solo podrá rebajar como gasto presunto el tope de las 15 UTA.

Ahora bien, si la renta anual supera los \$36.694.200 y los gastos efectivos sean mayor al tope de las 15 UTA, entonces lo más conveniente sería tributar en primera categoría, dado que se puede tributar en base a gasto efectivo y además, el impuesto de primera categoría que paga la empresa es crédito para los accionistas.

Sin embargo, la tributación en materia de renta no es la única alternativa que tienen que considerar los contribuyentes que no pueden tributar como sociedad de profesional a fin de aminorar los efectos que le genera este nuevo hecho gravado, una alternativa a considerar es que la empresa que presta servicios profesionales invierta en la adquisición de un inmueble a fin de generar un remanente de crédito fiscal grande con el cual pueda imputar a los débitos fiscales por varios períodos tributarios y de esta forma obtener flujo de las facturaciones realizadas durante el período que duré el remanente de crédito fiscal.

Otro tema que considerar, como un problema que deberán afrontar los contribuyentes que no pueden acogerse a la exención del artículo 12 letra E N° 8 LIVS, es el problema de flujo, producto de las facturas emitidas cuyo pago lo perciban a 30, 60 o 90 días, ya que deberán contar con los flujos para pagar los formularios 29 debiendo financiar ellos el IVA de las facturas cuyo pago no ha sido percibido.

Para continuar con el desarrollo del presente trabajo de investigación, a continuación, se analizará la normativa tributaria aplicable asociada al nuevo hecho gravado básico de servicio, la exención que beneficia a las sociedades de profesionales y los diversos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos a través de oficios respecto a consultas de contribuyentes sobre situaciones y casos en los cuales podría o no aplicar la exención de la sociedad de profesionales. Con el fin de determinar si este nuevo hecho gravado posiblemente afecta el Principio de Equidad Tributaria entre contribuyentes que prestan servicios profesionales en condiciones similares.

A continuación, se analiza la normativa tributaria y diversos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos que tienen relación con lo planteado:

4.7 Nuevo concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio (Artículo 2 N° 2 LIVS)

La Ley 21.420 modifica la definición del nuevo hecho gravado básico de servicio que se encuentra contenido en el artículo 2 N° 2 LIVS, eliminando la exigencia que los servicios gravados provengan únicamente de las actividades comprendidas en el N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

Por lo tanto, al eliminar la exigencia de que los servicios para ser gravados debían provenir del ejercicio de ciertas actividades, inicialmente quedan gravados

con IVA todos los servicios sean prestados o utilizados dentro del territorio nacional, entre ellos los Servicios profesionales que no se encontraban anteriormente gravados con IVA por estar comprendido en el artículo 20 N° 5 de la LIR.

4.8 Exención a los Ingresos obtenidos por contribuyentes del Artículo 42 y 48 LIR (Artículo 12 Letra E N° 8 LIVS)

La Ley 21.420 amplía la exención del IVA establecida en el artículo 12 letra E) N° 8 de la LIVS, extendiendo dicha exención a los ingresos generados por sociedades de profesionales independiente de que tributen en primera o segunda categoría.

Los ingresos provenientes del artículo 42 y 48 LIR corresponden a rentas del trabajo, en el N° 2 del artículo 42 LIR, señala que son las que provienen del ejercicio de profesiones liberales, cualquier profesión u ocupación lucrativa, la normativa señala que se debe entender por ocupación lucrativa lo siguiente: *“la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital”²¹.*

Al analizar esta exención se puede apreciar que la norma estableció una exención personal, dado que solo beneficia a ciertos contribuyentes, lo que hace

²¹ Artículo 42 N° 8 inciso 2° LIR

cuestionar cual era la intención del legislador, da la sensación de que el legislador quería eximir la actividad de los Servicios Profesionales y que por lo tanto la norma quedó mal redactada, considerando además que los Servicios Profesionales pueden ser prestados por cualquier persona, independiente de la forma jurídica en la que se encuentre organizado, lo más prudente hubiese sido eximir a la actividad de los Servicios Profesionales, estableciendo una exención real y no una exención personal, lo cual genera erosiones e inequidad tributaria al no incluir a todos los contribuyentes que prestan los mismos o similares servicios profesionales, es decir, en donde predomina el trabajo personal por sobre el capital, y que por el solo hecho de estar constituido en un vehículo jurídico diferente no pueden gozar de esta exención.

4.9 Circular 50 de 2022 sobre Nueva Definición del Hecho Gravado Básico de Servicio y Exención a las Sociedades de Profesionales

La Circular N° 50 del 27 de octubre de 2022 entrega instrucciones respecto a los requisitos que se deben cumplir para calificar como sociedad de profesionales y su tributación frente al impuesto a la renta. Los requisitos que deben cumplir son:

- Debe ser una sociedad de personas,
- su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios,
- los servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios,
- todos los socios deben ejercer sus profesiones para la sociedad, y
- las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares o

complementarias.

La circular señala que las sociedades de capital como las sociedades anónimas, sociedad por acciones o en comandita por acciones no pueden calificar como sociedad de profesionales. Tampoco califican el empresario individual y las empresas individuales de responsabilidad limitada, por no tratarse de sociedades. El argumento para este caso es que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, por consiguiente, se requiere de una sociedad de personas para calificar como sociedad de profesional. Además, el SII señala lo siguiente: *“se debe tener presente que las sociedades de profesionales se clasifican en la segunda categoría en tanto desarrollan labores en las que prima el trabajo por sobre el capital”²².*

Llama la atención esto último dado que, si bien una de las características de la sociedad de profesionales es que las labores que realizan predominan el trabajo personal por sobre el capital, no es la única forma jurídica en la que se puedan prestar servicios en donde predomina el trabajo personal por sobre el capital y por lo tanto no es una característica exclusiva de la sociedad de profesionales.

En relación con los demás requisitos que se deben cumplir para calificar como sociedad de profesional, lo puede cumplir cualquier forma jurídica, en definitiva y en base a lo argumentado en el párrafo anterior, el principal requisito que limita a los contribuyentes constituido en otros vehículos jurídicos a fin de calificar como

²² Punto 2.2.1., Párrafo 4, Circular 50 de 2022

sociedad de profesional es que debe tratarse de una sociedad de personas.

4.10 Oficio 101 de 1999: Sociedades que no califican como Sociedad de Profesionales

Con fecha 15 de enero de 1999 el Servicio de Impuestos Internos emite el Oficio 101, en dicho pronunciamiento entrega un listado de sociedades que no califican como sociedad de profesionales las cuales son:

- a. Sociedades anónimas y en comanditas por acciones.
- b. Sociedades de profesionales cuyo capital este orientado a fines distintos a la prestación de servicios profesionales.
- c. Sociedades de profesionales en que algunos de sus socios solo aporten capital.
- d. Sociedad de profesionales en que alguno de sus socios (persona jurídica) sea una sociedad de capital.
- e. Sociedad de profesionales en donde alguno de sus socios (persona natural) no es profesional o no reúne los requisitos para ello.
- f. Sociedad de profesionales cuyos socios no trabajen en su especialidad, sino que contratan a otros profesionales (como dependiente o independiente) para desarrollar el objeto social.
- g. Sociedad de profesionales que desarrollen cualquiera de las actividades del artículo 20 de la LIR.

El Profesor Sergio Arriagada en su publicación de las Sociedades de Profesionales considera que no son del todo correctas las restricciones indicadas por el SII en este oficio, dado que en las sociedades de personas o de capital, los socios deben acreditar el título profesional, técnico o la especialización que da origen al objeto social. En donde se puede dar por el supuesto del SII que una sociedad de profesionales sea propietaria de otra, por lo que ambas sociedades (sociedad de persona o de capital) pueden calificar como sociedad de profesionales y tributar bajo la segunda categoría.

4.11 Oficio 3790 de 2005: Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada

Con fecha 29 de septiembre de 2005 el Servicio de Impuestos Internos emite el Oficio 3790, en dicho pronunciamiento se solicita al SII indicar si una E.I.R.L. puede ser una sociedad de profesionales. La sociedad de profesional es una figura especial que introdujo la ley de la renta que cumpliendo con ciertos requisitos puede tributar en segunda categoría u optar por declarar en primera categoría, siempre debe tratarse de sociedades de personas, es decir, la reunión de dos o más personas. Mientras que las E.I.R.L. de acuerdo con el artículo 1 y 2 de la ley 19.857 es una ficción legal que atribuye personalidad jurídica para ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, las que se constituyen unipersonal y exclusivamente por personas naturales, en términos jurídicos no se puede constituir una E.I.R.L. con dos o más personas naturales o con personas jurídicas, en consecuencia y en base a lo analizado, una E.I.R.L. no podría

calificar como sociedad de profesional porque no son sociedades y no existe un texto expreso en la ley que así lo disponga.

Adicionalmente, el artículo 18 de la Ley 19.857 indica lo siguiente: *“se aplicarán a la empresa individual de responsabilidad limitada, las disposiciones legales y tributarias, aplicables a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada”*²³. Resulta contradictorio lo que el SII señala dado que a las E.I.R.L. se les aplica las disposiciones tributarias y las sociedades de profesionales son una ficción tributaria a las que se les aplica las mismas normas de las sociedades de personas, no debería haber una limitación para que una E.I.R.L. pueda calificar y tributar como sociedad de profesionales.

4.12 Oficio 1424 de 2022: Situación tributaria de SPA y servicios profesionales

El Oficio 1424 de 24 de abril de 2022 corresponde a una consulta realizada en la que una SPA que presta servicios profesionales y se dedica además a importar y vender bienes al retail (operación afecta a IVA), en donde se consulta si la asesoría que presta por intermedio de la SPA seguirá estando exenta o deberá separar las actividades formando una nueva empresa. En este caso el SII responde que, dado que el contribuyente se dedica a actividades comerciales como a la prestación de servicios profesionales, la sociedad por acciones no cumple con el requisito de prestar exclusivamente servicios profesionales, por lo

²³ Ley 19.857 de 2003 que Autoriza el Establecimiento de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada

que no calificaría como sociedad de profesionales para efectos de quedar exentos del IVA.

Si bien, la actividad de importar y vender bienes al retail es una operación afecta con IVA, en este pronunciamiento el SII no se refirió explícitamente respecto a que las sociedades por acciones no pueden calificar como sociedad de profesionales, caso contrario a lo que señala en el oficio 1648 de 2022, que una sociedad por acciones no puede calificar como sociedad profesional, a no ser que se transforme a una de sociedad de responsabilidad limitada, está no inclusión en el oficio da a entender que una SPA puede calificar como sociedad de profesionales.

4.13 Oficio 3313 de 2022: Sociedad por acciones que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada

El Oficio 3313 del 15 de noviembre de 2022, se refiere a una sociedad por acciones que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada, en la que se consulta al SII respecto si en la transformación es aplicable el artículo 38 bis, el artículo 14 letra C N° 3 (ambos de la LIR), y si con la transformación cumplirían con los requisitos para quedar exenta de IVA.

El SII responde que en la Circular 50 del 2022 se ha señalado que aquellos contribuyentes que se reorganicen o reestructuren para tributar como una sociedad de profesionales y de esta forma hacer que sus servicios queden

exentos de IVA, no configura abuso o simulación de conformidad al artículo 4 bis y siguientes del código tributario, por lo que, una sociedad por acciones puede transformarse en una sociedad de responsabilidad limitada sin que se le considere elusivo ya que son opciones que la misma ley establece.

Se debe tener presente que una transformación se entiende como el cambio de especie u objeto social, efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos (artículo 8 N° 13 código tributario), subsistiendo la personalidad jurídica, en consecuencia, al subsistir la personalidad jurídica no se verifica un término de giro por lo que en el caso de una transformación no es aplicable el artículo 38 bis de la LIR. En el caso de la aplicabilidad del artículo 14 letra C N° 3, dicha norma se aplica en los casos de cambio de régimen tributario, lo cual tampoco se configura dado que la sociedad que se transforma continuará en el mismo régimen tributario.

Por último, en la medida que una sociedad por acciones se transforme en una sociedad de responsabilidad limitada y reúna todos los requisitos y formalidades establecidos en la circular 50 de 2022, puede calificar para tributar como sociedad de profesionales y quedar exento de IVA.

4.14 Oficio 3308 de 2022: IVA a las prestaciones médicas tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420

Con fecha 15 de noviembre de 2022 el Servicio de Impuestos Internos emite el

oficio 3308, en el que se consulta si los servicios médicos veterinarios están contemplados en la exención del IVA que mantendrán los servicios médicos. El SII señala que la actividad de medicina veterinaria ambulatoria se encontrará gravada con IVA conforme a la nueva definición a contar del 01 de enero de 2023, y que la exención establecida en el artículo 12 letra E) N° 20 referente a los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios que ha sido precisado en la Circular 50 de 2022, solo favorece a las prestaciones de salud humana. No obstante, el SII señala en el oficio que en la medida que la empresa que presta los servicios médicos veterinarios cumpla con los requisitos para calificar como sociedad de profesionales le será aplicable el artículo 12 letra E) N° 8 quedando exenta de IVA. Dicho pronunciamiento es cuestionable porque la actividad de medicina veterinaria estaría gravada con IVA por no estar contemplada en la exención del N° 20 letra E artículo 12 LIVS, la cual corresponde a una exención real porque es aplicable a una actividad económica específica. Pero por el hecho de existir una exención personal como la del N° 8 letra E) artículo 12 LIVS, la actividad de medicina veterinaria quedaría exenta de IVA, generando aún más erosiones y cuestionando la intención del legislador al haber establecido una exención personal, concluyendo en definitiva que debió haberse establecido una exención real a la actividad de los servicios profesionales y no a un grupo de contribuyentes.

4.15 Análisis Tipo Societario y requisitos para tributar en Sociedad de Profesionales

A continuación, se muestra un cuadro resumen de los contribuyentes en análisis y cuales requisitos para tributar en Sociedad de Profesionales estarían cumpliendo cuáles no.

Requisitos	Empresari o Individual	E.I.R.L.	Sociedad por Acciones
1. Debe ser una sociedad de personas	NO	NO	NO
2. Objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios	SI	SI	SI
3. Servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios	SI	SI	SI
4. Todos los socios deben ejercer sus profesiones para la sociedad	SI	SI	SI
5. Profesiones de los socios deben ser idénticas, similares o complementarias	SI	SI	SI

De conformidad a lo que ya se ha analizado como se puede apreciar el único requisito con el cuál no cumplen estos contribuyentes para tributar como sociedad de profesionales es el de ser una Sociedad de Personas. Cabe precisar que la figura de Sociedad de Profesionales no existe jurídicamente es más bien una Ficción Tributaria que permite que una empresa pueda usar esta ficción y en este caso eximirse del IVA. En base a este requisito de ser una Sociedad de Personas se concluye lo siguiente para cada contribuyente.

Empresario Individual

La figura de Empresario Individual no existe jurídicamente, es una entidad que cuenta con capital y se dedica a actividades clasificadas en el comercio, formada por una persona natural, lo que en consecuencia se trataría de una empresa

unipersonal la cuál utiliza el mismo RUT de la persona natural, pudiendo tributar en primera categoría en base a rentas efectivas, siendo por lo tanto ficción tributaria que le permite a la Persona Natural hacer de empresa y tributar en primera categoría.

Por lo tanto, siendo el Empresario Individual una ficción tributaria que le permite tributar igual que cualquier otra sociedad en Primera Categoría, termina quedando limitada al no poder acogerse a la exención de Sociedad de Profesionales, siendo además también una ficción tributaria, la normativa tributaria se contradice al otorgar al Empresario Individual por un lado el beneficio de tributar como una Empresa más, si por otro lado no le permite acogerse a la exención de la Sociedad de Profesionales.

Empresa Individual de Responsabilidad Limitada

En base a lo que se ha analizado de una E.I.R.L., la Ley 19.857 que crea este tipo societario establece dos cosas importantes, la primera es que este tipo societario corresponde a una ficción legal que atribuye personalidad jurídica para ejercer derechos y contraer obligaciones civiles. La segunda cosa importante es que la misma ley que los crea establece que a las E.I.R.L. les serán aplicables las disposiciones legales y tributarias de las sociedades de responsabilidad limitada.

De acuerdo con lo analizado en el Marco Teórico, el SII establece que son Sociedades de Personas las Sociedades de Responsabilidad Limitada, por lo tanto, si la Ley establece que a las E.I.R.L. le son aplicables las mismas

disposiciones que las Sociedades de Responsabilidad Limitada, no se entiende porque el SII en un pronunciamiento no las considera una Sociedad de Personas dejándola afuera también de la posibilidad de acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales.

Sociedades por Acciones

Respecto a este tipo de sociedades, como se ha analizado en el presente trabajo son sociedades comerciales y, por lo tanto, nunca serán calificadas como Sociedad de Personas. No obstante, sus accionistas lo único que necesitarán hacer para acogerse a tributar como Sociedad de Profesionales es constituir una nueva Sociedad de Personas. Sin embargo, el problema lo tendrán las Sociedades por Acciones con Accionista Único, dado que para constituir una Sociedad de Personas se requiere de dos o más personas, por lo que para eximirse del IVA la ley los estaría obligando a asociarse con otra persona, caso contrario quedarán afectos a IVA. Una opción es que se puedan constituir como E.I.R.L. pero como se analizó en el punto anterior, tampoco es una opción ya que el SII no las considera como Sociedad de Personas. Por lo que, en este caso, este tipo de Sociedad lo que le queda es mantenerse como está y quedar gravado con IVA o hacer término de giro para tributar únicamente como contribuyente del Artículo 42 N° 2.

De acuerdo lo que se ha analizado para estos contribuyentes (Empresario Individual, E.I.R.L. y SpA) junto con las Sociedades de Personas, vemos que, si bien no son iguales dado que se encuentran organizados jurídicamente de manera

diferente, si prestan los mismos servicios y a pesar de que prestan los mismos servicios unos quedarán exentos de IVA y otros no.

En consecuencia, está norma que exime de IVA a las Sociedades de Profesionales si afecta el Principio de Equidad Tributaria dado que están siendo tratados de manera diferente a pesar de que la naturaleza de los servicios que prestan sean las misma, generándose principalmente una inequidad horizontal, pero también de tipo vertical, dado que a pesar del nivel de ingreso que tenga cada contribuyente, son tratados de manera diferente por el solo hecho de encontrarse organizado jurídicamente de una manera diferente a la de una Sociedad de Personas (forma jurídica requerida para tributar como Sociedad de Profesionales).

En definitiva, la exención que debió haber otorgado el Legislador era una Exención Real y no una Exención Personal, dado que genera esta iniquidad al tratarlos de manera diferente o simplemente no debió haber ampliado la exención a las Sociedades de Profesionales, queda la duda de cual era la intención del legislador de gravar o no la actividad de los Servicios Profesionales al ampliar el hecho gravado básico de servicio.

5. CONCLUSIONES

En el presenta trabajo de investigación, se ha podido analizar a través de ejercicios prácticos el efecto que genera la exención del IVA a los Servicios Profesionales que beneficia a las Sociedades de Profesionales, versus aquellos contribuyentes que, prestando los mismos servicios, pero al estar constituido en un vehículo jurídico diferente, no pueden acogerse a la exención quedando, por lo tanto, sus servicios gravados con IVA. A través de un análisis de la norma, se quería determinar si esta norma de exención del IVA produce inequidad.

A través de los ejercicios prácticos pudimos concluir, que los efectos en los ingresos o competitividad para aquellos prestadores de servicios profesionales que no pueden ser una Sociedad de Profesionales dependerán de si sus clientes son o no contribuyentes del IVA. En primer lugar, al quedar gravados con IVA sus servicios se verán más encarecidos frente a una sociedad de profesionales, dejándolos en una desventaja competitiva en términos comerciales.

El primer análisis efectuado demuestra que si los clientes de las empresas prestadoras de servicio, que no quedan clasificadas como sociedad de profesionales, no son contribuyentes del IVA o siéndolos cuentan con un enorme Remanente de Crédito Fiscal que no podrán reversar, el IVA incorporado en la factura de servicios pasa a ser un costo para estos clientes. Dado lo anterior, el prestador del servicio a fin de no perder a dicho cliente, se verá en la necesidad de mantener el precio de sus servicios, lo que significa que estarán sacrificando ingresos y en consecuencia el Fisco recaudará menos en términos de impuesto a la renta, pero si obtendrá una mayor recaudación a nivel de IVA. En este caso al fisco no se le genera efectos en recaudación. Sin embargo, el prestador del servicio es muy probable que deba sacrificar ingresos a fin de mantenerse competitivo. Todo lo anterior genera inequidad dado que a pesar de que preste los mismos servicios que una sociedad de profesionales, queda gravado con IVA solo por estar constituido en un tipo de vehículo diferente para efectos tributarios.

Ahora bien, si el cliente del prestador del servicio es un contribuyente del IVA, y no acumula remanente, no se le debería producir un efecto, dado que ese IVA crédito fiscal podrá imputarlo contra sus débitos, no obstante, para el prestador de servicios (SpA e EIRL) igual puede tener un efecto de flujo de caja, dado que el tiempo de demora en el pago de las facturas, en promedio 30 a 60 días, versus la fecha en que debe enterar el débito fiscal en arcas fiscales, máximo el día 20 del mes siguiente. Además, se debe considerar que los prestadores de servicio no cuentan en general con gastos o costos afectos a IVA, producto que lo que

ellos ofrecen son servicios profesionales, donde el trabajo personal es lo preponderante. En esta situación el efecto para el Fisco en recaudación es neutro dado que por el lado del prestador del servicio recauda más IVA pero por el lado del cliente recauda menos, dado que el cliente imputa ese crédito contra sus débitos fiscales.

Como se pudo apreciar en estos ejercicios donde es posible traspasar el IVA, no se genera inequidad tributaria, la tasa efectiva de tributación es equitativa entre los contribuyentes que están exentos de IVA y los que no, no obstante, si se genera una inequidad de tipo comercial producto de una norma tributaria dado que interviene el mercado de los servicios profesionales perjudicando aquellos contribuyentes que no pueden constituirse como sociedad de profesionales, esta norma le hace perder competitividad a nivel de precios, corre el riesgo de perder el cliente o el prestador del servicio asume el costo del IVA lo que le significa sacrificar utilidades.

Ante esta situación, los contribuyentes que no se pueden beneficiar de la exención del IVA como lo son los Empresarios Individuales, EIRL o SPA con accionista único, dado que necesitan de otro socio para constituir una sociedad de personas a fin de poder tributar como sociedad de profesional, la única opción que les queda es seguir tributando en primera categoría o tributar como contribuyente del artículo 42 N° 2 LIR. Es por esto, que en el tercer y cuarto supuesto se analizaron a estos contribuyentes en los distintos regímenes tributarios con distintos niveles de ingreso, a fin de definir por cuál régimen

tributario le será más conveniente tributar.

El régimen de tributación para estos contribuyentes dependerá del nivel de ingresos que tenga, si su nivel de ingreso es bajo, no se generan diferencias importantes de tributación, y dependerá únicamente del monto de los gastos efectivos, si los gastos efectivos son inferiores a 15 UTA, entonces será más conveniente tributar como contribuyente del artículo 42 N° 2 LIR con gasto presunto, si los gastos son mayores a 15 UTA, será más conveniente tributar en base a gasto efectivo en Primera Categoría. Ahora bien, si los ingresos de estos contribuyentes son elevados, en este caso será conveniente tributar en el régimen semi-integrado (Artículo 14A LIR) o régimen Pro-pyme General (Artículo 14D N° 3 LIR) dado que en estos regímenes tributarios se puede postergar la tributación al no tener que retirar todas las utilidades en el año. No obstante, entre todos los regímenes tributarios resulta más favorable tributar en el régimen Pro-pyme General (Artículo 14D N° 3 LIR) dado que en este régimen además de poder postergar la tributación de las utilidades no retiradas, los créditos de primera categoría para el socio no están sujetos a restitución como en el régimen semi-integrado.

Posteriormente, se hizo un análisis de la normativa tributaria para determinar si el nuevo hecho gravado básico de servicio afecta el principio de equidad tributaria, en base a los resultados obtenidos en el análisis se pudo determinar que la exención en el IVA que beneficia a las sociedades de profesionales es una exención personal mal enfocada por el legislador, dado que los Servicios

Profesionales pueden ser prestados a través de cualquier sociedad, como se encuentra redactada la norma actualmente excluye a un grupo de contribuyentes que prestan los mismos servicios y que no pueden acogerse a la exención por el solo hecho de estar constituidos de una forma diferente a la de una sociedad de profesionales.

Por lo tanto, la exención que debió haber otorgado el legislador era de tipo real, dejando exento de IVA a la actividad de servicios profesionales y no a un grupo de contribuyentes. En especial porque en unas de las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos refiriéndose a una empresa veterinaria señaló que se encuentra gravada con IVA, pero si se organiza cómo sociedad de profesionales quedará exenta de IVA, lo cual no debería suceder, dado que lo que se grava es la actividad y no la forma en como los contribuyentes pueden organizarse para prestar sus servicios. En consecuencia, afecta el Principio de Equidad Tributaria, no en términos de tributación sino más bien en el trato injusto ante la ley, dado al tratamiento que la norma hace a los distintos contribuyentes, en donde sujetos iguales o similares los trata de manera diferente dependiendo de la manera en que se hayan organizado.

Además, este tipo de exención lo que genera es que incentiva la elusión entre los contribuyentes, producto de la posibilidad que dejaron de poder eximirse del IVA dado que muchos buscarán transformarse en sociedad de profesionales a fin de quedar exentos del IVA, además genera un trato desigual ante la ley entre contribuyentes con similares condiciones, distorsionando el mercado de los

servicios profesionales al tratar se manera diferente a empresas que prestan los mismos servicios, perdiéndose así la neutralidad tributaria y en consecuencia generando inequidad tributaria aquellos contribuyentes que no pueden acogerse a la exención únicamente por la forma jurídica en la que se encuentran organizados.

6. BIBLIOGRAFÍA

REVISTAS

- Arriagada Rojas, Sergio, 2022. Las Sociedades de Profesionales. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Obtenido de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/68122>
- Yáñez Henríquez, José, 2015. Tributación: Equidad y/o Eficiencia. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Obtenido de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40412#:~:text=Esto%20significa%20que%20para%20alcanzar,la%20pol%C3%ADtica%20tributaria%20en%20especial.>
- Reyes Ríos, Omar, 04/03/2022. Cambia la tributación con IVA de varios tipos de servicios a partir del 01.01.2023. Circulo Verde. Obtenido de

<https://www.circuloverde.cl/cambia-la-tributacion-con-iva-de-varios-tipos-de-servicios-a-partir-del-01-01-2023/>

- Pinto González, Mónica, 10/05/2022. ¿Cuáles sociedades de profesionales servirán para aplicar la exención de IVA a contar del 01.01.2023?. Circulo Verde. Obtenido de <https://www.circuloverde.cl/cuales-sociedades-de-profesionales-serviran-para-aplicar-la-exencion-de-iva-a-contar-del-01-01-2023/>
- Reyes Ríos, Omar, 11/07/2022. ¿Quién debe pagar el IVA por el cambio legal que dejará gravados los servicios a partir del 01.01.2023?. Circulo Verde. Obtenido de <https://www.circuloverde.cl/quien-debe-pagar-el-iva-por-el-cambio-legal-que-dejar-a-gravados-los-servicios-a-partir-del-01-01-2023/>
- Tramón, Jaime, 04/03/2022. ¿Qué dice la Constitución en materia de impuestos?. Nuestros Impuestos. Obtenido de <https://nuestrosimpuestos.cl/que-dice-la-constitucion-en-materia-de-impuestos/>

LEYES

- MINISTERIO DE HACIENDA. (2022). Ley 21420. Obtenido de <https://www.leychile.cl/navegar?idNorma=1172303>
- Decreto Ley, N° 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27 de diciembre de 1974. Última modificación 15 de febrero de 2023. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>
- Decreto Ley, N° 825, LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS.

Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27 de diciembre de 1974. Última modificación 04 de febrero de 2022. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369>

CIRCULARES Y OFICIOS

- Circular N° 50 del 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.
- Oficio N° 101 del 15 de enero de 1999. Sociedades que no califican como Sociedad de Profesionales.
- Oficio N° 3.790 del 29 de septiembre de 2005. Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.
- Oficio N° 1.424 del 24 de abril de 2022. Situación tributaria de SPA y servicios profesionales.
- Oficio N° 3.313 del 15 de noviembre de 2022. Sociedad por acciones que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada
- Oficio N° 3.308 del 15 de noviembre de 2022. IVA a las prestaciones médicas tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.

DOCUMENTOS PÚBLICOS

- Historia de la Ley 21.420. (2022). Biblioteca del Congreso Nacional Chile.
Obtenido de

<https://www.bcn.cl/historiadela Ley/historia-de-la-ley/vista-expandida/7964/>

- Mensaje de S.E. El presidente de la República con el que inicia un proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarias que indica. (2021). Senado. Chile. Obtenido de https://www.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php?boletin_ini=14763-05
- Informe Financiero Inicia un Proyecto de Ley que reduce o elimina exenciones tributarias Mensaje N°415-369. (2021). Senado. Chile. Obtenido de https://www.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php?boletin_ini=14763-05

DIARIOS

- Claudio Agostini. IVA: exenciones y regresividad. Tributaria al día. Chile. Obtenido de <https://www.tributariaaldia.cl/?p=747>
- Claudio Agostini. (2023). Si vamos a poner IVA a servicios, que todos paguen. Eso de poner exenciones genera espacios que terminan siendo para elusión. La Tercera. Chile. Obtenido de https://www.litoralpress.cl/paginaconsultas/Documentos/Crear_Archivo_Pdf.aspx?LPKey=aid2mvy3vd6cipi65qmaznptcoaaepdqmzoyrczn75jo6rdigqfq
- Vicente Furnaro. (2022). IVA, elusión y servicios profesionales. Diario Financiero. Chile. Obtenido de <https://www.df.cl/opinion/columnistas/iva-elusion-y-servicios-profesionales>
- Gloria Flores. (2021). Consideraciones a la hora de gravar con IVA todos los Servicios. Diario Financiero. Chile. Obtenido de <https://www.df.cl/opinion/columnistas/df-tax-consideraciones-a-la-hora-de-pensar->

[gravar-con-iva-todos-los](#)

- Eduardo Iribarra. (2023). El problema de origen del IVA en los servicios profesionales. Diario Financiero. Chile. Obtenido de <https://www.df.cl/opinion/columnistas/df-tax-el-problema-de-origen-del-iva-en-los-servicios-profesionales>
- Felipe Riffo. (2022) Impuestos en las facturaciones de los servicios legales: tres modelos latinoamericanos. Idealex.press. Obtenido de <https://idealex.press/impuestos-en-las-facturaciones-de-los-servicios-legales-tres-modelos-latinoamericanos/>
- Camilo Castellanos. (2021) Consultoras, estudios de abogados y asesores financieros deberán pagar IVA y apretar utilidades, Diario La Segunda. Chile. Obtenido de https://www.litoralpress.cl/sitio/Prensa_Texto?LPKey=3PSE6ICO3ALSJONZ5CAOWPVPD7764AC65OIQLOIGYGYLC3MUBZSQ
- Carlos Alonso. (2022). IVA a los Servicios: La reestructuración que apremia a los profesionales para sortear el pago de este impuesto. Diario La Tercera. Chile. Obtenido de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/iva-a-los-servicios-la-reestructuracion-que-apremia-a-los-profesionales-para-sortear-el-pago-de-este-impuesto/EQJZFURP5NGPB24TAE37QAIOQ/#:~:text=IVA-,IVA%20a%20los%20Servicios%3A%20La%20reestructuraci%C3%B3n%20que%20apremia%20a%20los,el%20pago%20de%20este%20impuesto&text=Desde%20el%20pr%C3%B3ximo%201%20de,transporte%20y%20de%20salud%20ambulatoria.>

- Carlos Alonso. (2023). Más de 1.600 contribuyentes ya han declarado ser sociedad de profesionales para eximirse del pago del IVA a servicios. Diario La Tercera. Chile. Obtenido de https://www.latercera.com/pulso/noticia/mas-de-1600-contribuyentes-ya-han-declarado-ser-sociedad-de-profesionales-para-eximirse-del-pago-del-iva-a-servicios/R_TSLNWAKRFGEBGUBU4UIIWGOJM/
- El Dínamo. (2022). IVA en los servicios: una torpeza de efectos insospechados. El Dínamo. Chile. Obtenido de <https://www.eldinamo.cl/opinion/2022/12/09/iva-en-los-servicios-una-torpeza-de-efectos-insospechados/>
- Ximena Pérez Villamil. (2022). IVA a los servicios: “El peor escenario es que se recaude poco y se distorsionen los precios”. EMOL. Chile. Obtenido de <https://segreader.emol.cl/2022/12/23/A/GV46K5HJ/light?gt=134501>