



UNIVERSIDAD DE CHILE

**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO**

**“TRANSFORMACIÓN A SOCIEDADES DE PROFESIONALES Y LA
APLICACIÓN DE NORMA GENERAL ANTI ELUSIVA”**

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

HASSEN ANDRÉS KAMAL BECERRA

PROFESOR GUÍA

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

PROFESOR CO-GUÍA

MIGUEL ÁNGEL OJEDA

Santiago, Chile

2023

AGRADECIMIENTOS

En agradecimiento a mi profesor guía, Miguel Ángel Ojeda, quien confió en mi desde el primer momento para realizar este proyecto y alentándome a desarrollar un tema nuevo e interesante.

A mi familia, mamá, y en especial a mis abuelos Nené y Víctor, quienes son mi ejemplo a seguir como profesional y persona. Todos mis logros son para ustedes.

A mis compañeros (que ahora son mis amigos, “Los Choros del Teclado”) que fueron pilares fundamentales a lo largo de todo mi tiempo en este proyecto llamado Magister.

Por último, a las dos personas que me incentivaron a adentrarme a esta aventura que ha sido una de las mejores de mi vida, Papá y Cristina.

INDICE

<i>ABREVIATURAS</i>	4
<i>RESUMEN EJECUTIVO</i>	6
<i>ABSTRACT</i>	7
<i>1.- INTRODUCCIÓN</i>	8
<i>2.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</i>	10
<i>3.-OBJETIVO GENERAL</i>	11
<i>4.- OBJETIVOS ESPÉCIFICOS</i>	12
<i>5.- HIPÓTESIS</i>	13
<i>6.- METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN</i>	14
<i>6.2. ESTADO DEL ARTE</i>	14
<i>6.3 MARCO NORMATIVO Y TÉORICO</i>	17
<i>7.-DESARROLLO Y RESULTADOS</i>	18
<i>7.2 ¿TODA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) TIENE COMO FINALIDAD UNA CONDUCTA ELUSIVA?</i>	23
<i>7.3 ¿POR QUÉ LAS ORGANIZACIONES PODRÍAN LLEGAR A OPTAR POR UNA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) DE ESTE TIPO?</i>	24
<i>7.4 ANALISIS DE EVENTUALES ABUSOS EN LA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN)</i>	30
<i>7.5 ANALISIS EMPIRICO DE LAS REORGANIZACIONES RESPECTO A LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES DE CAPITAL A SOCIEDADES DE PERSONAS Y ACOGERSE AL REGIMEN DE SOCIEDADES DE PROFESIONALES.</i>	36
<i>8.- REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) COMO CAUSAL DE ABUSO ANTE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA</i>	38
<i>9.- ANÁLISIS COMPARATIVO DERECHO COMPARADO</i>	42
<i>9.I.- CASO ESTADOUNIDENSE</i>	43
<i>9.II.- CASO ESPAÑOL</i>	50
<i>9.III TABLA COMPARATIVA</i>	55
<i>CONCLUSIONES</i>	57

● ABREVIATURAS

- Art(s).: Art.(s).
- Código Civil: Código Civil, contenido en el art. 2 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2000 del Ministerio de Justicia.
- Código Tributario: Código Tributario, contenido en el art. 1° del Decreto Ley N° 830 de 1974.
- Constitución o CPR o Carta Magna: Decreto N° 100 de 2005, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile.
- Convenio(s) para evitar la doble tributación o Convenio(s): Convenio(s) para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.
- Directrices de la OCDE en IVA o Directrices: Directrices en materia de IVA contenidas en el documento International VAT/GST Guidelines, publicado por la OCDE.
- IPC: Índice de Precios al Consumidor.
- IVA: Impuesto al Valor Agregado.
- Ley N° 19.738: Ley N° 19738 de 2001, que contiene normas para combatir la evasión tributaria.
- Ley de Pensión Básica Universal (PGU) o Ley N° 21.420: Ley N° 21.420 de 2022, que establece eliminación de exenciones tributarias.
- LIVA: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 825, de 1974.

- LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el art. 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.
- LGT: La Ley General Tributaria, comprende la normativa general que regula los principios generales del ordenamiento tributario y la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes o sujetos pasivos
- N°: Número.
- NGA: Norma General Antielusiva Chilena.
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
- Pensión Garantizada Universal (PGU): La Pensión Garantizada Universal (PGU) es un beneficio del Estado que reemplaza a los beneficios de vejez del Pilar Solidario, cuyo pago mensual está a cargo del Instituto de Previsión Social (IPS) creada durante el gobierno del Presidente Sebastián Piñera Echeñique.
- PIB: Producto Interno Bruto.
- Plan BEPS: 15 Acciones que buscan corregir ciertas lagunas y disparidades normativas del sistema tributario internacional que permiten a las empresas multinacionales usar estrategias de planificación tributaria para disminuir su base imponible, o trasladar sus utilidades a jurisdicciones en que la tributación es menor o derechamente inexistente.
- Prestador(es): Prestador(es) de servicios de acuerdo a lo prescrito en el art. 2 N° 4 de la LIVA.
- Proyecto de Ley: Proyecto de ley que luego se convirtió en Ley.
- Reglamento o Reglamento del IVA: Decreto N° 55 de 1977, que aprueba el Reglamento de la Ley del sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- SII o Servicio: Servicio de Impuestos Internos

- SRL/LTDA: Sociedad de Responsabilidad Limitada
- SpA: Sociedad por Acciones.
- USD: Dólares de los Estados Unidos de América

● RESUMEN EJECUTIVO

Dentro de las políticas de recaudación para implementar la Pensión Garantizada Universal (PGU) instauradas por el Gobierno de Sebastián Piñera, se buscó a través de la ley 21.420 gravar toda clase de servicios con el Impuesto al Valor Agregado, en adelante “IVA”. Lo que antes de la fecha de publicación de esta ley, solo afectaba a ciertos servicios.

Lo anterior dejó abierta la posibilidad para que los contribuyentes que quedasen afectos a esta carga impositiva, puedan optar por cambiar su régimen tributario del cuál estaban (Impuesto de Primera Categoría a través de algunos de los regímenes dispuestos en el artículo 14 de la Ley de la Renta) por la figura denominada “Sociedad de Profesionales” regulada en el artículo 42 del mismo cuerpo legal. Sin perjuicio de aquello, esta opción solo es aplicable para un tipo societario, denominado “Sociedad de Responsabilidad Limitada”, en adelante descrito como “LTDA o SRL” y que además deberá cumplir con ciertos requisitos que más adelante detallaremos.

En este trabajo se abordarán las características del IVA, el concepto de la Sociedad de Profesionales, y la opción que tienen los contribuyentes de poder reorganizarse (transformarse) para poder optar por este régimen tributario y por último analizar si este tipo de reorganizaciones pueden ser catalogadas como una conducta elusiva para el Servicio de Impuestos Internos (SII).

Por otra parte, se revisarán las posiciones utilizadas por los órganos fiscalizadores de Estados Unidos y España, haciendo un comparativo con las normas adoptadas por Chile en esta materia.

- **ABSTRACT**

As part of the collection policies to implement the Universal Guaranteed Pension (UGP) implemented by the Government of Sebastián Piñera, Law 21,420 sought to tax all kinds of services with the Value Added Tax, hereinafter "VAT". Prior to the date of publication of this law, only certain services were affected.

This left open the possibility for taxpayers who were subject to this tax burden to opt to change their tax regime (First Category Tax through some of the regimes set forth in Article 14 of the Income Law) for the figure called "Professional Partnership" regulated in Article 42 of the same legal body. Notwithstanding the above, this option is only applicable for a type of company called "Limited Liability Company", hereinafter described as "LLC", which must also comply with certain requirements that we will detail later on.

This paper will address the characteristics of the VAT, the concept of the Professional Partnership, and the option that taxpayers must reorganize (transform) in order to opt for this tax regime and finally analyze whether this type of reorganizations can be classified as an elusive conduct for the Internal Revenue Service (IRS or SII in Chile).

On the other hand, the positions used by the tax authorities of the United States and Spain will be reviewed, making a comparison with the rules adopted by Chile in this matter.

- **1.- INTRODUCCIÓN**

La existencia de ciertos servicios como los de consultoría realizados por empresas (ingeniería, contabilidad, legales, entre otros), servicios de cobranzas, servicios de administración y dirección, diseño, desarrollo de software (excluyendo los programas SaaS), servicios audiovisuales, entre otros, han tenido un trato diferente a nivel de IVA frente a otros servicios que si son afectos, como por ejemplo los de publicidad, comisionistas u otros. Sin embargo, desde el 01 de enero de 2023, a raíz de la entrada en vigencia de la ley 21.420 todos los servicios sin importar su naturaleza se encontrarán afectos a IVA, salvo algunas excepciones reales como personales.

Dentro de la excepciones personales y reales, podremos encontrar una en particular que para efectos de este estudio sería una excepción híbrida. La denominada “Sociedades de Profesionales”, se puede plantear que es una excepción híbrida porque contempla requisitos a nivel personal (calidad de los socios) como también requisitos a nivel real (naturaleza de los servicios) los cuales en su conjunto permiten que esos servicios se encuentren exentos de IVA.

El cambio que determinó el legislador, resulta relevante e importante para todos los contribuyentes que brindan los servicios anteriormente señalados que no quieran soportar y/o transferir el Impuesto al Valor Agregado (19%) a sus clientes. Es por ello, que la opción de una reorganización (transformación) societaria (que también podría denominarse “planificación¹” o también una transformación social), resulta bastante interesante y real para este tipo de contribuyentes.

Lo importante y el objeto de este estudio es determinar hasta qué punto o nivel, los contribuyentes que opten por migrar de un tipo jurídico que no permite ni cumple con los requisitos propios de una Sociedad de Profesionales, no sean catalogados y/o analizados por el S.I.I. como una conducta elusiva a través de la Norma General Antielusiva (en adelante “NGA”).

El concepto de “legítima razón de negocios”, como la libertad que tienen los contribuyentes para poder optar por una estructura societaria es parte de la autonomía de la voluntad de cualquier contribuyente, y esto no debe obedecer netamente a un abuso de la norma jurídica (tributaria) ni tampoco a una simulación, ahora bien, además analizaremos los casos donde los contribuyentes puedan simular el escenario de una Sociedad de Profesionales en que los servicios a realizar no cumplen con los requisitos propios de la Sociedad.

Por último, se analizará a nivel comparativo las legislaciones Española como Estadounidense con el objeto de ver qué tipo de marcos de control tienen

¹ La Planificación tributaria ha sido catalogada por un sector de la Doctrina como una maniobra elusiva y por tanto contraria al Derecho, en palabras de este auto, la Planificación tributaria es totalmente legal si se cumplen con los parámetros definidos por la Ley.

ambos países, para fiscalizar las reorganizaciones que tengan solo por objetivo reducir o evitar los cargos impositivos, y también hacer un comparativo de los sistemas españoles (escriturados) y estadounidenses (casuísticos).

- **2.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El presente trabajo de investigación propone analizar desde una perspectiva analítica y casuística, la reorganización (transformación) de un contribuyente que presta servicios desde antes del 01 de enero de 2023 y que por tanto no se encuentran gravados con IVA, y que a raíz de la ley 21.420 pasarán a ser sujetos de este impuesto, pero que por una opción económica, toman la decisión de reorganizarse (transformarse) desde una sociedad de capital, ya sea Sociedad Anónima o por Acciones a una Sociedad de Responsabilidad Limitada y tomando la opción de poder tributar bajo la denominada “Sociedad de Profesionales” del artículo 42 de la Ley de la Renta, adoptando las reglas del régimen de primera categoría (IDPC).

Con la publicación de la ley 21.420 todos los servicios se verán gravados con I.V.A. (salvo algunas excepciones personales y reales), es por ello, que ha surgido un gran número de contribuyentes que han planificado reorganizar (transformar) su actual naturaleza jurídica (de capital) a de personas (Ltda. en específico), y su objeto social con el solo fin de optar por el régimen de Sociedades de Profesionales según el art. 42 N°2 de la LIR. Debido a lo anterior, se hace necesario saber si estas conductas son catalogadas como elusivas o no según NGA.

- **3.-OBJETIVO GENERAL**

El objetivo general de este AFE es concluir si el S.I.I. puede catalogar o no una reorganización o transformación (que tenga solo por objeto el abandono de una sociedad de capital (de primera categoría) por una sociedad de personas (sociedad de profesionales) como una conducta elusiva.

Si bien la Circular 50/2022 del S.I.I. nos comenta que en principio la opción de transformar una estructura societaria con el solo objeto de optar por ser una Sociedad de Profesionales no existiría abuso ni simulación al alero del artículo 4 bis y siguientes del Código Tributario, sin embargo, deja la puerta abierta para analizar el caso a caso.²

² https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2022/circu50.pdf

- **4.- OBJETIVOS ESPÉCIFICOS**

Abordar el estudio de la norma vigente y de la ley 21.420, con el objetivo de:

- Estudiar el sentido y alcance de la ley 21.420.
- Análisis de la jurisprudencia administrativa y/o judicial sobre reorganizaciones (transformaciones) de esta naturaleza.
- Analizar los aspectos considerados como elusivos en el marco de una reorganización o transformación empresarial por parte de la entidad administrativa.
- Enlistar aquellos requisitos, o características catalogadas como conductas elusivas por parte de la entidad administrativa, en el marco de una reorganización (transformación) empresarial desde una de Spa o S.A a una sociedad de responsabilidad limitada.
- Comparación normativa actual vigente con la legislación Española y Estado Unidense.
- Análisis crítico sobre la aplicabilidad de la normativa.

- **5.- HIPÓTESIS**

Determinar si la reorganización (transformación) tributaria abandonando una sociedad de capital para constituir una de personas y así poder optar por ser una Sociedad de Profesionales conlleva una legítima razón de negocios. Aunque solo tenga por objeto la reorganización (transformación) optar por este régimen tributario especial, el legislador lo contempló como una opción válida dentro del ordenamiento jurídico. El planteamiento obliga a analizar si el S.I.I. a través de sus interpretaciones anteriores conllevarán a un cambio de posición fundado y/o seguirán su misma línea argumentativa.

De todas maneras, debemos partir de la base que cualquier forma de reorganizar una empresa cumpliría con la legislación, en cuanto una reorganización (transformación) debe ser considerada a priori (en virtud del principio de la buena fe) un hecho legítimo, siempre y cuando se cumplan con los requisitos reales como personales para optar por ser una Sociedad de Profesionales, como por ejemplo; que los servicios sean realizados por los socios y que a su vez tengan títulos educacionales que los habiliten para ejercer aquellos servicios³.

³ El S.I.I. a través de su oficio ORD 22-2023 ha indicado que se entiende por título todo aquel título profesional otorgado por alguna Universidad del Estado o reconocida por esta, según las normas de cada actividad profesional y aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

- **6.- METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

Como metodología de estudio se busca investigar, recopilar, analizar y concluir si la normativa vigente y aplicable al caso, además de normativa anterior que haya tenido injerencia en este tema en particular. Además de investigar y recopilar información administrativa del S.I.I. como oficios, circulares y jurisprudencia administrativa. En conclusión, se busca a través de las opciones deductivas, dogmático e histórico de las normas a analizar el AFE en cuestión. Por último, también se buscará hacer un análisis comparativo con normas internacionales.

- **6.2. ESTADO DEL ARTE**

Las reorganizaciones empresariales han tenido como objetivo casi exclusivo, generar estructuras que permitan planificar el Impuesto a la Renta, impuestos patrimoniales, entre otros. Sin embargo, con la introducción a la ley 21.420, hoy en día las reorganizaciones se están realizando en la lógica de obtener ventajas a nivel comercial, financiero y hasta tributario más eficientes. A modo de ejemplo, encontrar la forma de no estar gravado con IVA a través de una Sociedad de Profesionales, es una manera eficiente de reorganización (transformación) dado que se podrá ser más competitivo frente a otras sociedades que presten similares o idénticos servicios, dado que no todos los beneficiarios de estos son contribuyentes de IVA.

El desarrollo de las reorganizaciones empresariales ha sido un tema bastante desarrollado a nivel doctrinario, profesores como Faúndez ha tratado este tema en varios artículos⁴, como también en libros⁵. Como también el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile ha investigado sobre la relación entre las reorganizaciones empresariales y la elusión.

Faúndez nos señala que todas las reorganizaciones tributarias tienen una relación con la rebaja o eliminación de un impuesto, pero lo relevante es la legítima razón de negocios que conlleva lo que lo hace lícito.

Lo anterior invita a entrelazar los conceptos de reorganización -ya definido- con el concepto de Planificación Tributaria.

Para ellos debemos citar a los profesores Ugalde y García, los cuales dejan una definición de planificación tributaria determinándola como;” [...]la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”.⁶

Por otro lado, tenemos al autor Samuel Vergara que nos define la planificación tributaria como: “[...]un proceso metódico y sistemático, constituido por

⁴ Faúndez Ugalde, A. (2016). Reorganización (transformación) empresarial y planificación tributaria. *Revista De Estudios Tributarios*, (11), pág. 173–187. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40723>

⁵ Faúndez Ugalde, A. (2021). Tributación en las reorganizaciones empresariales. *Editorial Tirant Lo Blanch*, Santiago de Chile, I edición.

⁶ Elusión, planificación y evasión tributaria.2007. por Ugalde Prieto, R. “et al”. 2ª ed., Santiago, Editorial LexisNexis. 53p

*conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece”.*⁷

A nivel de elusión, también ha existido una número importante de publicaciones y estudios sobre la materia, las más importantes pueden ser las publicadas por el profesor Ugalde, donde nos entrega la definición de Elusión como *“evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando una de ellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”*⁸

El Legislador no define el concepto de elusión pero si lo describe a través del artículo 97 N° 4 inciso 2° parte final del Código Tributario sanciona: *“el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto. Esta figura es una figura penal residual, aplicable a todas aquellas conductas que no hayan sido tipificadas como delito tributario en las demás normas del Código Tributario o en las leyes especiales de índole tributaria.”*

Si analizamos la historia jurisprudencial desde la promulgación de la Norma General Anti elusiva (año 2015) hasta la fecha, no podemos encontrar ni asegurar que ha existido una sentencia o resolución judicial donde se haya

⁷ Vergara Hernández, S. 2006. Planificación Tributaria & Tributación. Santiago, Editorial Nova Lex. 15p.

⁸ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime: Elusión, planificación y evasión tributaria. Legal Publishing. 2010

aplicado la NGA a favor del Fisco o al Contribuyente, es por ello, que para este trabajo solo podemos enfocarnos en los estudios, análisis, y doctrina al respecto, en específico como una reorganización (transformación) podría llegar a ser catalogada por la autoridad como una conducta elusiva.

● 6.3 MARCO NORMATIVO Y TÉORICO

Para comprender completamente este tema, es necesario definir algunos conceptos claves que ayudarán a abordar la normativa tributaria nacional a desarrollar.

En primer lugar debemos señalar que las reorganizaciones empresariales son; “el proceso para cambiar la estructura societaria o la calidad jurídica de empresarios unipersonales, sus objetivos sociales y determinar los activos que requiera para su nueva operación.”⁹, es por ello, que las empresas al momento de generarse cambios normativos, y este caso impositivo como el IVA, que es aquel impuesto regresivo, indirecto que grava el consumo o en este caso en particular a los servicios. Los contribuyentes optan por elegir un tipo de tributación denominado “Sociedad de Profesionales” definido por el S.I.I. como *“Asociación de personas que prestan servicios o asesorías profesionales por intermedio de sus socios o asociados, como, por ejemplo, la sociedad de abogados, arquitectos, contadores, ingenieros, etc.”*.

Lo relevante sobre este tipo de reorganización (transformación) es determinar si el S.I.I. puede catalogar este cambio como una elusión a la luz de la Norma General Anti Elusiva (NGA). La NGA no define lo que entendemos como

⁹ “Efectos tributarios en las empresas” Víctor Castro – Juan Francisco Gormaz
“<https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/139607>”

elusión, pero si nuevamente el S.I.I. a través de su diccionario básico tributario contable nos entrega lo siguiente; *“Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. “*

● 7.-DESARROLLO Y RESULTADOS

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 825, de 1974, en su artículo 8° grava con IVA a los servicios, entendiéndose por tales a la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una remuneración, siempre que dicha acción o prestación provenga de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La promulgación de la ley 21.420 vino en eliminar el párrafo primero del número 2 del artículo 2 de la ley a las Ventas y Servicios (DFL 825) indicando que todas las actividades pasarían a estar gravadas con este impuesto desde el 01 de enero de 2023.¹⁰

Sin embargo, el artículo 12 del mismo cuerpo legal determina ciertas exenciones, dentro de ellas la indicada en su letra E número 8, indicando que los ingresos de este tipo de rentas quedarían exentas. El S.I.I. a través de su circular 50 del año 2022, determinó que las “Sociedades de Profesionales” también estaban comprendidas. *“Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las **sociedades de profesionales** referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley*

¹⁰ °) Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, ~~siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.~~

sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.”¹¹

Como bien se señala, las Sociedades de Profesionales serían las únicas “sociedades” que pudiesen acogerse a las normas del art. 42 N°2 de la LIR, y por tanto, quedar exentas de IVA por los servicios a entregar. Esto invita a los diferentes contribuyentes que no deseen estar gravados con IVA en sus servicios a contar del 01 de enero de 2023, y que puedan cumplir con los requisitos legales/tributarios que establece la Norma, a poder acogerse a este régimen, en razón que la aplicación de un impuesto del 19% que fuese soportado por el mismo contribuyente o traspasado a sus clientes, pudiese afectar significativamente sus arcas financieras a nivel de caja por no tener capacidad de pago del impuesto IVA débito o que sus clientes no soportarían un incremento del 19% en los servicios que recibirán, obligándonos a tomar la decisión de contratar otro prestador de servicios que no se encuentra gravado con IVA.

Sin embargo, los contribuyentes que quisiesen ser Sociedad de Profesionales tendrían que cumplir requisitos de forma y fondo para su aplicación. Siendo uno de los más importantes (forma) que sean Sociedad de Responsabilidad Limitada. Así lo ha establecido el S.I.I. a través de su circular 21 del año 1991, cuando indica que las sociedades de profesionales deben ser constituidas por personas naturales y/o jurídicas pero estas a su vez deben ser profesionales, no pudiendo ser sociedades de capital (S.A. o SpA).

¹¹ Circular 50/2022 del S.I.I.

En específico la circular determina en su apartado II.- letra B *“Sociedades de profesionales” punto 3 que; “El ejercicio de una profesión es atributo sólo de las personas. Por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de “personas” en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. Según el artículo 549 del Código Civil las personas pueden ser naturales o jurídicas...”*

Más adelante, la circular en su letra b) punto 4 de la misma letra, determina que rentas no quedan clasificadas en el art.42 N°2ª, en específico, si uno o más de sus socios, sea persona natural o jurídica, solo aporta capital. Siendo este punto el gatillante del por qué una sociedad de capital nunca podría llegar a ser catalogada como Sociedad de Profesionales.

Al existir este tipo de limitación por parte de la autoridad administrativa, esto es, no poder constituirse como Sociedad de Profesionales al ser jurídicamente una sociedad de capital (S.A. o SpA), obligaría al contribuyente de este tipo societario a transformarse en una SRL, para así adoptar tributar bajo una Sociedad de Profesionales y a su vez, adoptar las normas de la Segunda Categoría u optar por las normas de Primera Categoría según lo indicado en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR.

Todo lo anterior, puede traducirse en una simple reorganización (transformación) donde el contribuyente a través de una decisión que implicaría transformarse desde una sociedad de capital a una sociedad de personal y optar por la sociedad de profesionales conllevaría estar exenta de IVA por los servicios que presta a sus clientes. Pero lo relevante de esta decisión tal vez

simple y/o que no revierte mucho análisis es que para el S.I.I. que un contribuyente que a raíz de la promulgación de la ley 21.420 pasaría a estar gravado con IVA, toma una decisión (razonable y debidamente regulada por el legislador) para seguir no afecto a IVA, o exento según la nueva normativa.

Entonces, para realizar esta operación el contribuyente debe reorganizar su estructura jurídica, a lo que denominamos comúnmente como una Reorganización (transformación) Empresarial. El profesor Faúndez lo define como: *“La modificación de la organización de la empresa, es decir, es la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento, como, por ejemplo, una división, una fusión, una conversión de empresa individual en una sociedad de cualquier naturaleza, una disminución de capital, etcétera”*¹²

Esta decisión del contribuyente podría llegar a ser catalogada como un abuso de la normativa nacional por parte de la autoridad administrativa y así ejecutar la denominada Norma General Anti elusiva (NGA), norma regulada en el artículo 4 bis y siguientes del Código Tributario, en específico para analizar el caso en comento debemos atenernos a lo que determina el art. 4 ter del Código Tributario;

*“Artículo 4° ter. - Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias **no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas.** Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación*

¹² Faúndez Ugalde, A. (2016). Reorganización (transformación) empresarial y planificación tributaria. *Revista De Estudios Tributarios*, (11), pág. 173–187. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40723>

tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso."

El artículo 4 ter, nos señala que si el contribuyente (en este caso sociedad de capital) decide transformarse a una SRL (sociedad de personas) con el solo objetivo de no estar gravado con IVA (objetivo primordial y específico de la ley 21.420) podría llegar a configurar un abuso de la forma jurídica en razón que está evitando totalmente la realización del hecho gravado. Al leer esta hipótesis resulta lapidario y definitivo que cualquier contribuyente que adoptare esta maniobra debería ser catalogado y perseguido por el S.I.I. como una conducta elusiva, sin embargo, el mismo artículo 4 ter en su inciso siguiente señala;

“Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.”

Analizando lo indicado en el párrafo anterior, podríamos llegar a señalar que la opción de reorganizarse (transformarse) de un tipo societario a otro con el objetivo de no quedar gravado con IVA podría catalogarse como una razonable opción de conducta, toda vez que a juicio personal, la opción de constituir una nueva sociedad de responsabilidad limitada (sociedad de personas), optar por el régimen de Sociedad de Profesionales, acogerse a las normas de Primera Categoría no sería una maniobra elusiva sino que totalmente válida, como también emitir Boleta de Honorarios como persona natural por sus servicios.

- **7.2 ¿TODA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) TIENE COMO FINALIDAD UNA CONDUCTA ELUSIVA?**

Contamos con una definición doctrinaria de reorganización, la cual, señala que es cualquier forma de transformación, conversión, división, fusión u otra operación de similar naturaleza donde un contribuyente cambia su composición societaria, pero lo relevante es determinar por qué lo hace.

La mayoría de los contribuyentes optan por una reorganización (transformación) para establecer procesos de eficiencia productiva y financiera, sobre todo en un mundo globalizado donde las empresas están constantemente innovando, creando nuevas estrategias de mercado y captando clientes con el propósito de ser más atractivos para ellos. El fin de la reorganización (transformación) va más allá de solo cambiar u optar por un cambio societario y/o de constitución si no que obedece a una reestructuración de activos, pasivos y estrategias comercial que permitan un crecimiento económico relevante al futuro.

Todo lo anterior deben ser definidas en su conjunto como una “actitud legítima de negocios” o como lo dice el legislador “una legítima razón de negocios”. El legislador ha considerado y aceptado que cualquier empresa pueda optar por una reorganización (transformación) que conlleve efectos a nivel impositivos como lo son no pagar un impuesto o rebajar su carga tributaria, sin embargo, también ha determinado que en ciertos casos el contribuyente podría abusar de la normativa y caer dentro de una elusión. Entonces las organizaciones para poder respaldarse y no encontrarse bajo una revisión por parte del órgano administrativo debe contar con respaldos a nivel legales, judiciales, doctrinarios, pero también circunstanciales como lo son actas de directorio, planes de negocio, y estrategias que contengan un plan de desarrollo amplio en el tiempo.

- **7.3 ¿POR QUÉ LAS ORGANIZACIONES PODRÍAN LLEGAR A OPTAR POR UNA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) DE ESTE TIPO?**

Habiendo analizado y detallado los cambios legislativos que se vienen desde el 01 de enero de 2023, esto es, todos los servicios -salvo los de Educación, Transporte y Salud- se encontrarán gravados con IVA. Se crea la interrogante de por qué los contribuyentes que ofrecen servicios como los de asesorías, consultorías de gestión, u otros de similar naturaleza, donde prevalece el esfuerzo intelectual sobre el físico y son realizados por personas a raíz de una profesión podrían llegar a migrar a un régimen donde no estarían gravados con IVA.

La respuesta al parecer resulta simple, no es una opción subir sus precios u honorarios en un 19%¹³, dado que muchos de sus clientes, no están dispuestos a pagar un impuesto que no podrán aprovechar y/o que les encarece sus costos.

Es de público conocimiento que el IVA es un impuesto regresivo, esto es, el monto de IVA pagado como fracción del ingreso de cada contribuyente, se observa que la fracción resultante para los contribuyentes de más alto nivel de ingreso es menor que la de los contribuyentes de más bajo nivel de ingreso¹⁴, pero por otro lado es el impuesto que más recauda en Chile hoy en día, así lo ha informado la Dirección de Presupuestos del Gobierno de Chile este año (2022) en su informe¹⁵, en particular ha señalado La tributación total aumentó 34,1% real anual, compuesta por un aumento en lo recaudado por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Entonces podríamos concluir que desde el próximo año la recaudación debiera aumentar exponencialmente a raíz del nuevo hecho grabado a los servicios.

Aunque los porcentajes de recaudación de IVA han ido en aumento, es importante señalar que los países de la OCDE en promedio tienen un 10% de evasión y los países que tienen su tasa más baja es alrededor del 8%¹⁶. La posición del S.I.I. actualmente es rebajar su actual tasa del 20% de evasión del IVA (que incluso podría llegar al 24%) a un 14%, sin embargo, la reorganización (transformación) tributaria analizada en comentario podría llegar a impactar en la tasa de recaudación produciendo un alza, pero totalmente justificada al alero del marco legal.

¹³ Artículo 14° del DFL 824- Los contribuyentes afectos a las disposiciones del presente Título pagarán el impuesto con una tasa de 19% sobre la base imponible

¹⁴ Yañez, José (2014) Impuesto al valor agregado: eficiencia y crecimiento, CET, pág. 22, Santiago de Chile.

¹⁵ https://www.dipres.gob.cl/598/articles-272692_Informe_PDF.pdf

¹⁶ Base de datos global de estadísticas tributarias, OCDE, 2022.

De todas maneras, resulta interesante plantearse cuáles serán los destinatarios y/o clientes de los potenciales contribuyentes que podrían llegar convertirse en Sociedades de Profesionales, esto por cuanto, el IVA funciona de la siguiente manera:

Todos los contribuyentes afectos a IVA deben recargar dentro de sus servicios y/o ventas la tasa del impuesto (19%), a esto lo denominados “IVA Débito” el cuál el contribuyente debe declarar y pagar en el formulario 22 cada periodo tributario, pero por otro lado, al momento de adquirir algún servicio o bien que esté afecto a IVA obtiene lo que denominados “IVA Crédito”, entonces el contribuyente podrá compensar con el “IVA Crédito” su “IVA Débito” al periodo siguiente. A modo de ejemplo señalemos el siguiente caso (con la nueva normativa a aplicar):

- Ejemplo I: Contadores y Abogados SpA adquirió un set de computadores por un valor neto de \$1.000.000 y se encuentra gravado con un IVA (19%) de \$190.000, lo cual corresponde a un crédito. Luego, se prestaron servicios legales y contables gravados por un valor neto de \$3.000.000 que están afectas a un IVA (19%) de \$570.000. Así, el débito fiscal resultante es de \$380.000 ($\$570.000 - \190.000), monto que debe ser pagado al fisco.

Así nos damos cuenta que el contribuyente (ahora afecto a IVA) deberá pagar \$570.000, esto es, \$190.000 más que antes no tenía planificado ni dispuesto a pagar.

Sin embargo, podemos optar por otro ejemplo donde cambian los montos y el IVA crédito resulta mayor;

- Ejemplo II: Contadores y Abogados SpA adquirió un set de computadores por un valor neto de \$3.000.000 y se encuentra gravado con un IVA (19%) de \$570.000, lo cual corresponde a un crédito. Luego, se prestaron servicios legales y contables gravados por un valor neto de \$1.000.000 que están afectas a un IVA (19%) de \$190.000. Así, el crédito fiscal resultante en este caso será de \$380.000, monto que lo podrá usar a su favor en periodos tributarios posteriores o en su defecto optar por la devolución anticipada según lo indicado en el art. 27 bis del DFL 824, por tratarse de bienes de su activo fijo.

A raíz de los ejemplos indicados anteriormente, podemos ratificar que los contribuyentes que no realicen este tipo de reorganización (transformación) y por tanto ser sujetos de IVA a contar del 01 de enero de 2023, podrán tener un riesgo bastante alto en cuanto generar más IVA Débito que Crédito, y por tanto generar financieros adversos o no deseados. Aun así, uno podría determinar y señalar que el IVA Débito finalmente lo recarga en sus clientes y en los casos que esos clientes sean contribuyentes de IVA, podrán utilizar este crédito a su favor. No obstante, resulta importante señalar y destacar que los ingresos y pagos recibidos por las empresas, sobre todo de las PYMES, no son de inmediato, es decir, actualmente las empresas no reciben los flujos de dinero al contado y/o rápido al momento de emitir sus facturas, por tanto, los contribuyentes afectos a este tipo de impuesto no pueden esperar a que sus clientes paguen las facturar para recién pagar el IVA Débito si se haya generado.

Es por ello, que los contribuyentes pueden optar por esta figura de migrar de un régimen de Primera Categoría con una estructura societaria determinada a una donde le permitan estar exentos más allá del tipo de servicios que ofrezcan

(siempre señalando que son servicios prestados por personas naturales y que tengan un título profesional) a través de una sociedad de personas, acogidos al régimen de segunda categoría o excepcionalmente poder optar por las normas de Primera Categoría.

Ahora bien, lo último nos invita a analizar cuáles son los requisitos para una sociedad de responsabilidad limitada pueda ser catalogada como Sociedad de Profesional según la normativa. Lo interesante es que el Legislador no contempló ni señaló los requisitos para que una SRL pueda ser catalogada como una Sociedad de profesionales, sino que es el S.I.I. a través de diversos oficios ha señalado como una SRL puede ser una Sociedad de profesionales, a modo de resumen se determinan los siguientes (Circular 50/2022 del S.I.I.);

1. Debe tratarse de una sociedad de personas.
- 2.- Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- 3.- Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.
- 4.- Todos sus socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad, no siendo aceptable que uno o más de ellos solo aporte capital.

5.- Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

A través del oficio N° 3245 del año 2022 del S.I.I., especifica el requisito de los socios respecto a su calidad de “profesional” indicando lo siguiente;

- a) Aquellas realizadas por las personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional: y,
- b) Aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

Lo interesante respecto a este oficio (N° 3245), es que el S.I.I. determina que una persona con un título universitario (Químico farmacéutico) a priori no podría ser parte de una Sociedad de profesionales que tenga por objeto realizar asesorías tributarias y contables, sin embargo, señala que si cuenta con estudio como un diplomado sobre tributación y/o actividades a fines podría perfectamente cumplir con los requisitos contemplados en la circular 50 del S.I.I.

A continuación se analizarán ciertos abusos en la reorganización (transformación) de una sociedad de capital para ser sociedad de personas (SRL) y adoptar la Sociedad de Profesionales.

- **7.4 ANALISIS DE EVENTUALES ABUSOS EN LA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN)**

Durante el presente trabajo hemos analizado los conceptos de Sociedad de Profesionales, sus requisitos, elementos y ámbitos de aplicación. Asimismo hemos realizado un estudio del concepto de elusión y los escenarios en los cuales podrían configurarse una simulación o abuso de la normativa.

En particular, en los casos de reorganización empresarial, que tengan por el solo objeto transformarse de sociedades de capital a sociedades de personas para optar por ser sociedades de profesionales y así estar exentos de IVA por los servicios a desarrollar no sería un abuso de la normativa si no una mera decisión comercial y razonable.

Ahora bien, podrían existir casos de contribuyentes que su decisión económica y/o legítima razón de negocios no sea del todo convincente o suficiente, si no que existiría una suerte de abuso de la normativa, por cuanto, a simple vista o análisis de la actividad del contribuyente no podría ser catalogada como una sociedad de profesionales, a continuación se detallan ciertos casos donde la reorganización (transformación) puede ser validada o catalogada como un abuso a la normativa jurídica;

1.- SpA que tiene por objeto la recaudación y cobranza judicial, se transforma a Sociedad de Responsabilidad Limitada, para optar por una Sociedad de Profesionales (42N°2 LIR) adoptando las normas de la Primera Categoría (14ª LIR), compuesta por socios Ingeniero Comercial, Abogado y Contador Auditor.

El S.I.I. a través de su oficio ORD. N° 3367, de 17.11.2022 recoge la situación de un contribuyente que cuyo giro único se orienta a la cobranza judicial, compuesta por socios profesionales (abogados y contadores), que se encuentra actualmente como un contribuyente de primera categoría, podría acogerse a la sociedad de profesionales y optar por las normas de primera categoría.

El S.I.I. no incurre en ningún análisis sobre si la posibilidad de ejercer esta reorganización (transformación) o alternativa, sea elusiva. Solamente hace mención a los requisitos que la misma entidad ha exigido para que cualquier contribuyente sea catalogada como una Sociedad de Profesionales, a través de la Circular 21/1991 y Circular 50/2022.

Por tanto, perfectamente una empresa (de capital o de personas) podría optar por ser una Sociedad de Profesionales compuesta por profesionales que se dediquen o apoyen la gestión o giro principal de la empresa y seguir exenta de IVA, esto es, recaudación y cobranza judicial.

Este caso es de vital importancia para evaluar los potenciales escenarios donde el S.I.I. podría ejercer la NGA sobre este tipo de reorganizaciones, por cuanto, las empresas que no tienen un giro o gestión bien definido (a diferencia de los estudios jurídicos, contables, de arquitectos u otros, que se relacionan directamente con una profesión, y por tanto, no resulta difícil verificar si sus socios cumplen o no con los requisitos exigidos por el S.I.I.) podrían optar o no por ser una Sociedad de Profesionales.

Ahora bien, a nuestro juicio creemos que el elemento relevante en este tipo de servicios (cobranza), es definir si los servicios serán prestados principalmente por sus socios, o si éstos serán mayoritariamente realizados por "Call center" o otros medios electrónicos contratados, donde el esfuerzo de sus dueños en el todo, resulta ser menor. Requisito elemental para poder ser catalogado como una Sociedad de Profesionales.

2.- Sociedad Limitada (giro principal gimnasio) dedicada a dictar clases de deporte, natación, baile y acondicionamiento físico, además de disponer de un gimnasio con máquinas y elementos para su ejercicio.

El S.I.I. a través de ORD. N° 3198 del 03.11.2022 indicó que una empresa se dedica a impartir clases de natación e hidro gimnasia grupales, efectuadas por profesionales en el área y realizadas con fines meramente deportivos, sin perjuicio que en ciertas ocasiones arrienda la piscina y saunas para uso independiente. El contribuyente consulta si para el 01 de enero de 2023 seguirán exentos de IVA por sus servicios.

La Autoridad Administrativa les señala que sus servicios seguirán exentos de IVA por estar dentro de la exención del art. 13 N°4 de la LIVA. Respecto al arriendo ocasional de la piscina y saunas no se encuentra afecto a IVA, salvo que cuente con instalaciones que permitan realizar una **actividad comercial**, como lo requiere el hecho gravado especial contenido en la letra g) del artículo 8° de

la LIVS, hecho gravado especial que no sufre modificaciones a contar del 1° de enero de 2023.

Lo indicado por el S.I.I. nos invita a analizar y proponer que si un gimnasio (independiente de su calidad jurídica – societaria, y no siendo sociedad de profesionales) para que siga exento de IVA, perfectamente podría disponer de una membresía (a través de un pago periódico) donde obtenga a cambio una asesoría profesional (mediante profesores de educación física, o análogos) para ejecutar rutinas de ejercicio, utilización de máquinas, pesos, u otras herramientas que estén disponibles para las personas que acudan al gimnasio.

Resulta interesante y llamativo determinar si el S.I.I. podría fiscalizar y analizar esta figura y llegar a la conclusión de que se está abusando de la normativa, en particular sobre el art. 13 N°4 de la LIVS¹⁷ que contempla los servicios de educación. A simple vista podría considerarse que los contribuyentes que opten por ejercer esta opción estarían abusando de la normativa y perfectamente podría ser catalogado como una elusión esta actividad.

3.-Sociedad de Responsabilidad Limitada (en régimen de primera categoría) donde los socios (contador auditor y químico farmacéutico) se dedican a asesorías tributarias y contables, optan por ser una Sociedad de Profesionales para ser exenta de IVA por sus servicios.

¹⁷ Art. 13 N° 4) LIVS; “ Los establecimientos de educación. Esta exención se limitará a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal;” ...

El S.I.I. a través de ORD. N° 3245 del 08.11.2022 indicó que una SRL compuesta por dos socios, uno contador auditor y otro químico farmacéutico que se dedican a realizar asesorías de índole tributaria y contable podrían optar por ser una Sociedad de Profesionales.

Lo anterior, a simple análisis no cumple con lo indicado por el S.I.I. a través de sus circulares 21/1991 y 50/2022, en cuanto determina que “...*todos sus socios deben ejercer sus profesiones para la sociedad...*”, esto por cuanto, si la sociedad se dedica a asesorías tributarias y contables, un químico farmacéutico (por su profesión) no podría ejercer su profesión para el fin social.

Sin embargo, el S.I.I. determina que si el socio (químico farmacéutico) si cuenta con estudios (diplomado en tributación en particular) podría eventualmente prestar asesorías contables y tributarias de manera profesional¹⁸.

El S.I.I. nos entrega un escenario real y totalmente legítimo (a criterio de ellos mismos), donde un único accionista de una SpA cuyo objeto social es realizar asesorías tributarias y contables desee seguir exenta de IVA, perfectamente puede capacitar a otra persona de confianza (hijo(a), cónyuge, hermano(a), padre, madre u otra persona) en materias tributarias a través de diplomados, cursos, u otras herramientas de capacitación objetivas, para que puedan constituir o transformarse en una SRL, optar por ser una sociedad de profesionales y así quedar exento de IVA.

Será importante y determinante a través de las fiscalizaciones del S.I.I., saber si efectivamente esta tercera persona (socio que no tiene una profesión u oficio

¹⁸ Oficio N°3245/2021 del S.I.I.

diferente al giro principal de la sociedad) trabaja y/o apoya la gestión principal del negocio, o si se trata de una de una planificación de renta, que sólo persigue aminorar la carga de la empresa y/o la de sus socios.

- **7.5 ANALISIS EMPIRICO DE LAS REORGANIZACIONES RESPECTO A LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES DE CAPITAL A SOCIEDADES DE PERSONAS Y ACOGERSE AL REGIMEN DE SOCIEDADES DE PROFESIONALES.**

Hasta la fecha (4 de febrero de 2023), el S.I.I. ha señalado que más de 5.000 contribuyentes (SRL)¹⁹ han declarado ser Sociedades de Profesionales, lo que conlleva que lo analizado en páginas anteriores a nivel empírico confirma dos cosas planteadas;

- Los contribuyentes no están dispuestos a soportar ni traspasar a través de un IVA crédito o aumento de sus precios el impuesto sobre sus servicios.
- La reorganización (transformación) de este tipo no ha sido considerada por los contribuyentes como una maniobra o herramienta elusiva, y el mismo S.I.I. tampoco ha señalado o determinado que podría generarse una elusión masiva.

Es relevante indicar, que el S.I.I. ha determinado a través de su oficio N° 115 30/11/2022 que los contribuyentes que realicen u opten por ser Sociedades de Profesionales lo podrán ejercer hasta el 30 de junio de 2023 a través de un registro extraordinario donde las sociedades de capital y/o de personas que se quieran acoger a este régimen tributario lo podrán hacer, lo interesante de este registro extraordinario es que a diferencia de la constitución de una SRL para acogerse al régimen de Sociedades de Profesionales, para estos contribuyentes no será necesario validar ni entregar antecedentes de los socios para cumplir con el requisito de ser “profesionales”²⁰. Sin perjuicio de lo anterior, el mismo oficio en su letra D) del punto 1 señala que el S.I.I. será el encargado de fiscalizar (a

¹⁹

<https://www.latercera.com/pulso/noticia/iva-a-los-servicios-en-un-mes-mas-de-5-mil-contribuyentes-ya-han-declarado-ser-sociedades-de-profesionales/QHJMR4BXZFB6BB7YZPR7T4OUTA/>

²⁰ La calidad de profesional según Oficio 115/2022 es; *“Aquellas realizadas por las personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por este, según las normas de cada actividad profesional y; Aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.”*

posteriori) el cumplimiento de la calidad de profesionales de los socios. Claramente, esto podrá generar que los socios que estén dentro de una sociedad de profesionales puedan durante el proceso y antes de una eventual fiscalización adquirir la calidad de profesionales.

El mismo S.I.I. ha señalado a través de informe de gasto (2022) que la pérdida estimada por recaudación de IVA por los servicios que son exentos o no gravados será de alrededor de \$555.900 millones de pesos.²¹

Por último, cabe levantar la siguiente interrogante; “¿Qué sucederá con las Sociedades que el S.I.I. en forma posterior indique vía resolución administrativa que no cumplen con la norma?, pese a estar emitiendo facturas exentas, ¿se les pretenderá cobrar el IVA por todos los servicios realizados?”

El S.I.I. debería perseguir el cobro del IVA recargado en los servicios emitidos desde el 01 de enero de 2023 hasta la fecha de la resolución de revocación, sin embargo, deberá realizarlo mediante un proceso de fiscalización y respetando las normas de prescripción vigentes en nuestra legislación.

- **8.- REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) COMO CAUSAL DE ABUSO ANTE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA**

²¹ https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_2021_2023.pdf

Antes de señalar que una reorganización (transformación) puede ser denominada como una conducta elusiva, es relevante indicar que las reorganizaciones nunca serán objeto de una conducta elusiva per se, esto porque las reorganizaciones siempre estarán sujetas a una legítima razón de negocios. Así lo ha establecido el S.I.I. a modo de ejemplo en su Circular 45 de fecha 16 de julio de 2001, referente al ejercicio de la facultad de tasación que establece el artículo 64 del Código Tributario, al indicar que: *“En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización (transformación) para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”*.

Entonces, la pregunta que uno debe hacerse es ¿Qué figura podría producir o desencadenar la NGA?, la respuesta es cualquier operación que no esté basada en una legítima razón de negocios o sea una planificación tributaria abusiva.

El profesor Faúndez, nos comenta que una reorganización (transformación) no sería una conducta elusiva, y por tanto no será una planificación tributaria abusiva en los siguientes casos;

- A) Que la reorganización (transformación) empresarial no tenga como consecuencia una planificación tributaria. En este caso, la reorganización (transformación) empresarial revestida de una legítima razón de negocios, puede que no contemple un método destinado a conseguir una disminución o aumento de los impuestos, caso en el cual dicha operación estará desprovista de una planificación tributaria, la que no podría ser cuestionada por el S.I.I.
- B) Que la planificación tributaria sea consecuencia de una reorganización (transformación) empresarial desarrollada bajo una legítima razón de negocio. Esto consiste en que, si la reorganización (transformación) empresarial fundada en una legítima razón de negocios consideró, asimismo, en un segundo plano o como efecto de ella, una planificación tributaria, el beneficio tributario que experimente el contribuyente no resultará cuestionable, lo que se debe a que la planificación tributaria es una consecuencia de la reorganización (transformación) empresarial ligada legítimamente a una gestión empresarial.
- C) Que la reorganización (transformación) empresarial se constituya en el método de la planificación tributaria tendiente a pagar un menor impuesto. Si se acuerda una planificación tributaria destinada a conseguir una disminución en los impuestos, concretando para tal efecto una reorganización (transformación) empresarial cuya razón de negocios fue precisamente pagar una menor carga impositiva, en este caso, la referida reorganización

(transformación) será el método para materializar la planificación tributaria, lo que podría ser cuestionado por el Servicio de Impuestos Internos como una elusión tributaria.

D) Que la reorganización (transformación) empresarial se constituya en un método de la planificación tributaria tendiente a pagar un mayor impuesto. Considerando que en este caso no existirá un perjuicio fiscal, no se generará una contingencia tributaria, por más que esa reorganización (transformación) empresarial carezca de una legítima razón de negocios.²²

Habiendo analizado los puntos anteriores, debemos hacer un check list o test de elusión para determinar y señalar que las reorganizaciones de sociedades comerciales que desean transformarse a SRL para así acogerse a un régimen de Sociedad de Profesionales no deberán ser catalogadas como elusivas.

Los puntos A) y B) podemos señalar que se cumplen a cabalidad, ya que la legítima razón de negocios se cumple, toda vez que los clientes de las Sociedades que se verían gravadas con el IVA, no soportarán un mayor valor a sus servicios que reciben ni tampoco este tipo de sociedades estará dispuesta a ocupar sus flujos para pagar el IVA débito que generen cuando los clientes no paguen a tiempo sus servicios.

En cuanto a los puntos C) y D), el primero podría catalogarse como una conducta elusiva ya que el único objetivo de realizar este tipo de reorganización

²² REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) EMPRESARIAL Y PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA, Faúndez Antonio, Centro de Estudios Tributarios, Santiago de Chile.

(transformación) es no estar gravado con IVA, sin embargo tomando en consideración los puntos A) y B) la decisión de realizar este tipo de operación conlleva un perjuicio económico mayor e importante, que hasta puede determinar la disolución o quiebra de la empresa. Respecto al punto D) en específico no se podría llevar a cabo en este escenario.

- **9.- ANÁLISIS COMPARATIVO DERECHO COMPARADO**

Nuestra legislación siempre ha tenido como bases y/o ha estado inspirada en otros cuerpos legales de otros países, el caso más emblemático es el Código Civil que tiene su origen o base desde la legislación española y a su vez desde la legislación francesa.

En el caso en particular, el área tributaria también tiene su origen o base desde la legislación española, si más análisis es claro señalar que la NGA chilena es una fiel copia de la NGA española. Por tanto, se hace necesario realizar a lo menos un breve resumen de la legislación española sobre la eventual aplicación de la NGA en estos casos, pero sin dejar de lado la legislación de Estados Unidos de América, por cuanto, el origen de las reorganizaciones a nivel tributario y el eventual resguardo por parte del legislador para evitar conductas elusivas tiene su origen en Estados Unidos. Para ello, nos vamos a centrar en ambas legislaciones, realizando un breve resumen del origen de las normas anti elusivas de cada una de ellas y analizar cómo se podrían resolver este tipo de casos en comento según cada legislación en particular.

- **9.I.- CASO ESTADOUNIDENSE**

Es importante señalar en primer lugar que el sistema jurídico de los Estados Unidos de América no incluye en su legislación una cláusula antiabuso específica. Teniendo en cuenta las características de un sistema de derecho basado en las decisiones judiciales y no en la codificación (Common Law), la alternativa para contrarrestar los abusos en materia tributaria se diseñó a través de principios, contruidos jurisprudencialmente. *“El derecho tributario estadounidense, legisla reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, las cuales se combinan con aquellos precedentes jurisprudenciales de Business purpose test, step transactions y substance over form.”*²³. Por tanto, debemos señalar que no existe normativa sustantiva en Estados Unidos.

Entonces debemos analizar el caso jurisprudencial que ha generado u originado una legislación sobre este tipo de materias. El inicio de esto lo encontramos en el caso **“Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, de 1935”**.

En este juicio se sentó el principio-precedente según el cual, si bien se reconoce el derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos, ello no obsta a que, para calificar una operación de legítima, debe ésta basarse en un *«motivo negocial»* y no sólo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un control sobre la *«causa»* del negocio jurídico.”

El caso se trata de la contribuyente Evelyn F. Gregory dueña de la empresa denominada **“United Mortgage Corporation”**, una empresa que poseía

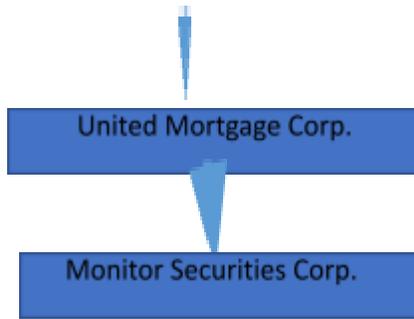
²³ Wahn Pleitez, Werner Raphael, “ELUSIÓN TRIBUTARIA Y NORMAS ANTIELUSIVAS: SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO, ALGUNAS CONCLUSIONES AL RESPECTO”, Revista CET, FEN, U. de Chile.

acciones de otra llamada “**Monitor Securities Corporation**”. La señora Gregory decidió enajenar las acciones de “**Monitor**” y para ello creó una nueva empresa denominada “**Averill**”. La razón por la cual creó esta corporación se debe a que quería evitar el pago de impuesto, por cuanto la venta de las acciones de la empresa Monitor al ser considerados como dividendos pagarían el impuesto de ingresos ordinarios. Esto sucedería en caso de que vendiera las acciones de Monitor directamente o le fueran distribuidas a la Sra. Gregory y luego vendidas a ella misma. Por lo anterior, United transfirió las acciones de Monitor a Averill y Gregory recibió, a su vez, todas las acciones de Averill, señalando que esta transacción era una reorganización (transformación) que debía ser considerada exenta de impuestos. Sólo tres días después, Averill fue liquidada y Gregory recibió las acciones de Monitor como activo exclusivo de Averill, vendiéndolas inmediatamente y afirmando que ella había recibido las acciones de Monitor de parte de Averill como un dividendo de liquidación gravado como ganancia²⁴.

ESCENARIO I

²⁴ ¿ES POSIBLE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA EN CHILE, EN CONCORDANCIA CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA?, Javiera Bobadilla Orellana, Anuario Derecho Tributario UDP, Santiago de Chile, 2013.

Evelyn F. Gregory



ESCENARIO II

Evelyn F. Gregory



Acciones de Monitor

Evelyn F. Gregory



ESCENARIO III

Evelyn F. Gregory



Acciones de Monitor

Liquida



La Corte Suprema de Estados Unidos, conociendo de este tema concluyó *“que no ocurrió una reorganización (transformación) exenta de impuestos y se desatendió la forma de la transacción alegando que la empresa en su conjunto (...) era en los hechos una forma elaborada y desviada de transferencia, haciéndose pasar como una reorganización (transformación) corporativa y nada más”*. El principio se enuncia en la siguiente frase: *“dos transacciones que alcanzan el mismo resultado subyacente no deberían ser gravados de manera diferente simplemente porque ellos son alcanzados a través de distintos pasos legales”* y lo que hace es desatender la forma en que se estructura la transacción.

En todas las legislaciones, resulta importante señalar que la causal de exención para no estar catalogado como una conducta elusiva es la *“Legítima razón de negocios”* o *“business purpose”*. Este concepto tiene su origen también se encuentra en el caso Gregory v. Helvering. La Corte Suprema de Estados Unidos sostuvo que *“dejando de lado (...) el motivo (...) completamente, y sujetando el proceder a lo que realmente ocurrió ¿qué encontramos? Simplemente, una operación carente de algún propósito de negocios o societario— un mero artificio que simula ser una reorganización (transformación) corporativa como un disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de él, sino para transferir una parte de la sociedad al solicitante (...). La transacción es una mentira, al margen de la intención del estatuto. Sostener otra cosa exaltaría el artificio sobre la realidad”²⁵*.

²⁵● Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935), <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>

Podemos entender (al igual que las legislaciones españolas como chilenas) que el propósito de una reorganización (transformación) no debe tener por objetivo el ahorro o no gatillar un impuesto, sin perjuicio como señala la sentencia de la Corte Suprema Estadounidense: *“una operación determinada no se ve demeritada por el hecho que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquier persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al Fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del contribuyente”*.

En Estados Unidos, también se contempla un sistema de declaración obligatoria en la línea de la Acción 12 del Plan BEPS, que fue introducida por primera vez en 1984. El enfoque se basa en las operaciones, por lo que la declaración obligatoria —exigible al contribuyente y a cualquier persona que preste ayuda significativa a este respecto—, comienza con la identificación de las operaciones que la Administración tributaria considera un riesgo de política o de recaudación tributaria. En materia propiamente de sanción a la elusión, con la reforma operada al *“Internal Revenue Code por la US Health Care and Education Reconciliation Act de 2010”*, junto con incorporar de manera positiva la norma general antiabuso, se modificó la *“Section 6662”* de dicho cuerpo legal y se permitió sancionar conductas de los obligados tributarios tendentes a realizar menores ingresos tributarios cuando las transacciones adolecen de sustancia económica en los casos más graves de abuso.

La sanción se encuentra dentro del supuesto más general de declaración errónea o incompleta y se aplica sobre la parte de la renta que se haya dejado de declarar, no solo por negligencia, sino por cualquier declaración de una cuantía abiertamente inferior a la correcta. Dependiendo de la cuantía dejada de ingresar, la sanción podrá incrementarse en un 20%. Sin perjuicio de lo anterior, la legislación prevé la posibilidad de que el sujeto evite la sanción cuando esté en condiciones de demostrar que actuó de buena fe y que además había una justificación razonable (*reasonable cause*) para organizar la transacción de una determinada forma. Lo anterior, invita a pensar que una justificación razonable puede ser totalmente subjetiva dejada al alero de un asesor fiscal, teniendo siempre en consideración que se deban cumplir con otros requisitos señalados en la legislación. No ha sido del todo aceptada esta política por cuanto señalan los expertos en la materia que resulta excesivamente estricta al no incluir consideraciones relativas a que su posición deriva de una interpretación de la ley, sea que esta coincida o no con la postura del ente fiscal.

Sin embargo, el año 2010, Estados Unidos adoptó la “*doctrina de la sustancia económica*”, siendo un símil a la Norma General Anti Elusiva local, estableciendo que las franquicias tributarias no serán permitidas y sancionadas, siempre y cuando la operación no tenga sustancia económica o carezca de una misión u objetivo económico. Lo anterior podrá ser aceptado solo si llegase a cumplir con los siguientes puntos;

- (a) La transacción modifica de manera significativa la posición económica del contribuyente (aparte de los efectos del impuesto sobre la renta federal) y si
- (b) El contribuyente tiene un motivo sustancial para hacer parte de la transacción (aparte de los efectos del impuesto sobre la renta federal)

Como se aprecia, la sustancia económica (*economic substance*) y el propósito de negocios (*business purpose*) son dos instituciones unidas, con diferentes alcances.

El primero (sustancia económica) evalúa la relevancia de la operación desde la perspectiva de su significación financiera para las partes, restando validez a aquellas operaciones en que no se produjo una modificación económica relevante. Así, la consecuencia fiscal favorable será negada si el beneficio financiero derivado de la transacción resulta insignificante si se compara con el beneficio fiscal.

Todo lo anterior, nos invita a concluir que, si en Estados Unidos estuviera dentro del mismo escenario chileno, esto es, una reorganización (transformación) para evitar estar gravado con un impuesto (IVA), a priori estaríamos dentro de una causal de elusión (caso Gregory v. Helvering), sin embargo, a lo largo del tiempo, la legislación estadounidense se puso en el caso que los contribuyentes puedan generar estructuras societarias dentro de un marco de negocios legítimo y de buena fe. Además, no debemos olvidar que es el mismo legislador y autoridad fiscalizadora (SII) chilena que crea este mecanismo y lo ha regulado a través del tiempo, por tanto, perfectamente podríamos concluir que tampoco en USA estaríamos dentro de una conducta elusiva.

- **9.II.- CASO ESPAÑOL**

En el año 1963 se introdujo al sistema jurídico tributario español la institución de la “*CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA*”, adoptando el concepto de “fraude de ley” para perseguir aquellas conductas elusivas de tributos.

Es de público conocimiento que existieron problemas en su interpretación y aplicación, lo que derivó en su derogación que estaba expresamente estipulada en el artículo 24 de la Ley General Española, que indicaba “*Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado*”.

En este sentido, dicha norma no fue aplicada por el Tribunal Constitucional Español, prefiriendo seguir la aplicación de la norma común dispuesta en el Código Civil Español para resolver aquellos casos de conflicto. Actualmente, con la entrada en vigor de la Ley de la ley 58/2003, se incorporó el artículo 15 que prescribe:

“Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2.- Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora. “

Podemos llegar a concluir (al igual que el caso chileno) que para acreditar que la actuación del contribuyente de elusoria o incorrecta, es necesario verificar si concurren o no efectos jurídicos o económicos que resulten relevantes, es decir, habrá conflicto si el, o los actos, o negocios realizados carecen de una justificación racional distinta de la obtención de una ventaja fiscal (legítima razón de negocios).

Lo anterior invita a analizar el punto B de la normativa española; “*b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*”

Lo que ha de preguntarse la Administración Tributaria, no es si las consideraciones tributarias fueron tomadas en cuenta por el contribuyente a la hora de establecer la configuración jurídica de la operación analizada, sino, si su actuación cobra auténtico sentido, principalmente por razones tributarias, por lo que, carecería de razonabilidad de no ser por la ventaja tributaria obtenida.

Luego, respecto del juicio de comparación contemplado en la letra b), López Tello expresa que lo buscado son efectos jurídicos o económicos diferenciadores que permitan afirmar que los actos o negocios realizados tienen una “sustantividad propia que excluya su carácter abusivo”. Pero para el autor, los juicios de la letra a) y b) son una misma cosa, toda vez que se comprende la letra b) dentro del juicio de adecuación de la letra a).

Para López Tello, el juicio de la letra b) tiene un fondo similar con el “business purpose test²⁶”, pero sus perfiles son distintos y más precisos, porque miran a los efectos conseguidos —y no a las finalidades—, y especifica que no basta con que exista una finalidad diversa a la fiscal en tanto que aquella pueda conseguirse con una forma jurídica alternativa que se reputa más adecuada. Lo buscado son efectos jurídicos o económicos diferenciadores que permitan predicar la sustantividad de los actos o negocios realizados. Y no es diferenciador a estos efectos el ahorro fiscal obtenido, de ahí la impropiedad de los actos o negocios. En el fondo, como apunta García Berro, cada ordenamiento jurídico adapta con matices el “business purpose test” y, a su juicio, es una *“fórmula de interpretación válida y apta para enfrentarse a la elusión del tributo sin renunciar en lo más mínimo al respeto de los valores constitucionales específicos que puedan verse implantados en el caso español”*.

Determinado que los actos o negocios realizados por el contribuyente caen dentro de la hipótesis normativa del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la planificación tributaria es ilícita y, consecuentemente, el ordenamiento jurídico procede a la corrección de sus efectos jurídicos. Es así como el artículo 15.3 de la LGT prescribe: *“3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”*

²⁶ La doctrina del *business purpose* nace en la jurisprudencia estadounidense en el marco de una doctrina más amplia que es la de la sustancia económica (*Gregory v. Helvering*, año 1935). Los indicios utilizados por los tribunales anglosajones para valorar si existe un motivo válido son: i) idoneidad y necesidad de la operación propuesta para conseguir el efecto alegado; ii) el costo de oportunidad de otras operaciones más rentables; iii) la conducta del contribuyente al entrar en la operación; iv) si el negocio realizado guarda relación con la actividad habitual del contribuyente; y v) cuándo el beneficio fiscal es muy amplio en relación al tipo de negocio involucrado

La Ley 34/2015, modificó parcialmente la LGT e introdujo un cambio importante en el artículo 15.3 de la LGT. Esta disposición previamente establecía —junto con indicar que se liquidarían los intereses de demora—, una exclusión expresa sobre la posibilidad de imponer sanciones al prescribir “sin que proceda la imposición de sanciones”. Esta situación motivó comentarios que hacían referencia a que, desde el punto de vista de las consecuencias jurídicas asociadas a la declaración del conflicto, estas no variarían mayormente de las que contemplaba el fraude a la ley.

Lo que las cláusulas generales anti-elusión pretenden, es negar los beneficios fiscales derivados de la actuación abusiva. De esta forma, si se evitó la verificación del hecho imponible, la Administración puede prescindir del régimen jurídico que le hubiera correspondido a los actos o negocios realizados —artificiosos o impropios—, para aplicar el tratamiento tributario de los usuales o propios; si lo que hizo el contribuyente fue captar el presupuesto de hecho de una norma que le confiere un beneficio fiscal, la cláusula general anti-elusión, lo priva de este.

Como ya lo hemos señalado en variadas ocasiones, la NGA Chilena es una fiel copia de la NGA Española, por tanto, si planteamos la misma situación que hemos analizado y la extrapolamos a la legislación española, deberíamos tener el mismo resultado, esto es, a juicio del autor, que no existe un abuso ni simulación de la normativa, toda vez que es el mismo legislador quien entrega las herramientas para que a través de una legítima razón de negocios, se evite gatillar un impuesto.

- **9.III TABLA COMPARATIVA**

Título	Descripción	EEUU	Chile	España
Objetivo	Combatir la evasión y elusión fiscal para garantizar una tributación adecuada. Evitar la utilización indebida de disposiciones legales para obtener beneficios fiscales que no corresponden	SI	SI	SI
Aplicación	Aplica a cualquier acto, contrato u operación que, a pesar de tener una finalidad económica lícita, tenga como objetivo principal el obtener una ventaja económica excepcional o evadir	SI	SI	SI

	o disminuir el pago de impuestos.			
Sanciones	Inexistencia del acto a nivel tributario, sanciones económicas y penas privativas de libertas	SI (Multas hasta 100.000 y prisión de 5 años)	SI (Multas hasta 100 UTA)	SI (multas de hasta el 50% de lo defraudado)
Fuente	Origen de la norma general anti elusiva y su regularización	Jurisprudencial – Código de Estados Unidos 26& 7201	Código Tributario	Ley General Anti elusiva española

● CONCLUSIONES

En Chile y el mundo estamos inmersos en una economía global, de mercado, competitiva, donde los clientes (empresas, personas, Estados entre otras organizaciones) van a buscar rendir al máximo sus ingresos y gastos que pudiesen incurrir, esto en resumen lo podemos definir con el concepto de “Economía de opción”²⁷. La implementación de políticas públicas por parte del Estado para gravar servicios que anteriormente no se encontraban con un impuesto, invitan a los contribuyentes a analizar estrategias y vías de acción para ser más competitivos frente a sus clientes y así no perder presencia en el mercado. Así es como hasta la fecha más de 2.000 (siendo lo más probable que a la fecha que el lector lea esto sean más de 3.000 y sumando) contribuyentes han optado por una legítima razón de negocios y reorganizarse como Sociedades de Profesionales para evitar estar gravados sus servicios con un 19% de impuestos (IVA).

Es por ello, que a lo largo del presente trabajo hemos analizado cada una de las aristas, elementos, causales, requisitos y escenarios **zanjando a nuestro criterio que este tipo de actuaciones por parte de los contribuyentes no estarían dentro del marco de una conducta elusiva**, según lo indicado por la Norma General Anti elusiva (arts. 4bis y ss del Código Tributario).

La conclusión arribada va más allá del simple análisis de la NGA y/o encasillarse de si la reorganización (transformación) es una legítima razón de negocios o no. Se ha determinado su legalidad en razón de la misma conducta

²⁷ La economía de opción es la **posibilidad de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes**, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanza

que ha realizado el órgano fiscalizador a lo largo del tiempo, esto es, a través de Circulares como son las del año 1991 (21) y la más actual, Circular 50 del año 2022 y sus oficios que durante este último tiempo han sido variados, ha tomado una posición de aceptar y validar que los contribuyentes tomen este tipo de actuaciones para evitar el impuesto al valor agregado.

Por último, es el mismo legislador a través del proyecto de Ley de reforma tributaria presentado por el Presidente Gabriel Boric ²⁸ agrega en el artículo 42 de la LIR la definición de Sociedad de Profesionales, siendo la siguiente; “Para los efectos del inciso anterior, se entenderá por sociedades de profesionales” las sociedades de personas que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

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

Esto nos lleva a la conclusión que es el mismo legislador que ratifica, aprueba y pone a disposición de los contribuyentes esta clase de figura totalmente lícita, legal y comercial para maximizar su rentabilidad y ser competitivo.

²⁸ MENSAJE N° 064-370, <https://reformatributaria.cl/proyectos-de-ley>

Por último, analizamos dos de las más relevantes legislaciones comparadas sobre este tema. El primero, la legislación cuyo origen derivó el concepto de reorganización (transformación), elusión y legítima razón de negocios. En segundo lugar, la legislación mediante el cual Chile se basó para generar la Norma General Anti elusiva que hasta el presente nos rige.

Al analizar someramente ambas legislaciones, llegamos a concluir que, si en esos países existiera la misma situación, hipótesis y caso de reorganización (transformación), serían totalmente legítimas y dentro del marco legal, según los antecedentes y argumentos vertidos.

También debemos concluir que las normas internacionales, ya sean Convenios para evitar la doble tributación, como las normas BEPS están en plena concordancia y alineamiento con las directrices, posición y control de las normas tributarias que ha realizado el S.I.I. hasta el momento.

Esperamos que la inclusión del Impuesto al Valor Agregado a los servicios sea una herramienta de recaudación óptima, y que no presione al legislador o al órgano fiscalizador a tomar medidas excesivas y carentes de juicios técnicos sobre las Sociedades de Profesionales.

Por último y basados en los conceptos y hechos analizados, entendemos que se podría aplicar la NGA en los siguientes casos:

- i. Que se utilice la reorganización (transformación) de empresa, con la única finalidad de forzar la operación real prestada por la sociedad, para cumplir la norma,

- ii. Que la prestación actual, comparada con la anterior, difieran significativamente,
- iii. Que los servicios no sean materialmente prestados por sus socios,
- iv. Que los servicios prestados por sus socios o colaboradores sean de una magnitud ínfima o no relevante en función del servicio real prestado,
- v. Que los administradores sean terceros, y
- vi. Cualquier maniobra que conduzca a hechos similares a los indicados anteriormente, dado que la norma debe ser de aplicación objetiva y ser arbitrada por sus dueños o asesores.

● BIBLIOGRAFÍA

- Código Civil
- Código Tributario
- Ley N° 19.738
- Ley N° 21.420
- Decreto Ley N° 825, de 1974.
- Decreto Ley N° 824 de 1974.
- Circular 50/2022 del Servicio de Impuestos Internos

- Oficio N°3245/2021 del S.I.I.
- Oficio 115/2022 del S.I.I.
- Oficio N° 3367/2022 del S.I.I.
- Ugalde, Rodrigo y García, Jaime. “Elusión, Planificación y Evasión Tributaria”. Legal Publishing, Cuarta Edición Actualizada. Año 2010.
- Zoë Prebble y John Prebble, Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte II)
- Alejandro Saavedra Bastía, Norma General Anti-elusión en Chile: Un estudio jurisprudencial comparado Alejandro Saavedra Bastía
- Werner Raphael Wahn Pleitez , ELUSIÓN TRIBUTARIA Y NORMAS ANTIELUSIVAS: SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO, ALGUNAS CONCLUSIONES AL RESPECTO.
- Francisca C. Cabezas Garrido y Katty D. Díaz Inostroza “Sociedad de Profesionales” Constitución, Regulación y Tributación
- MENSAJE N° 064-370 proyecto de Ley del Congreso Nacional
- Javiera Bobadilla Orellana, ¿ES POSIBLE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA EN CHILE, EN

CONCORDANCIA CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA?

- Faúndez Ugalde, A. (2016). Reorganización (transformación) empresarial y planificación tributaria. Revista De Estudios Tributarios, (11), pág. 173–187.
- Faúndez Ugalde, A. (2021). Tributación en las reorganizaciones empresariales. Editorial Tirant Lo Blanch, Santiago de Chile, I edición.
- Elusión, planificación y evasión tributaria.2007. por Ugalde Prieto, R. “et al”. 2ª ed., Santiago, Editorial LexisNexis.
- Vergara Hernández, S. 2006. Planificación Tributaria & Tributación. Santiago, Editorial Nova Lex.
- Efectos tributarios en las empresas” Víctor Castro – Juan Francisco Gormaz.
- Base de datos global de estadísticas tributarias, OCDE, 2022.
- J. LÓPEZ TELLO, La «cláusula antiabuso» del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria, en Actualidad Jurídica Uría & Menéndez, 5, 2003.

- Páginas Web:

- Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935), <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>
- www.sii.cl
- www.bcn.cl
- https://www.dipres.gob.cl/598/articles-272692_Informe_PDF.pdf
- <https://www.cetuchile.cl/>