SANTIAGO, 12 de abril de 2023.

ORD. N° 39

39

ANT.: Art. 76, 78 y 79 del artículo vigésimo tercero de la Ley N°21.210.

MAT.: Solicitud de informe aclaratorio de la interpretación administrativa vigente, de acuerdo a los artículos 76 y siguientes de la Ley Orgánica de la Defensoría del Contribuyente, contenida en el artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210.

DE: IVÁN DEL RÍO MARTÍNEZ
DEFENSOR NACIONAL DEL CONTRIBUYENTE (S)

A: HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR
SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

I. MARCO LEGAL

La solicitud de aclaración establecida en el párrafo VII del título VI del artículo vigésimo tercero de la Ley N°21.210, que contiene la ley orgánica de la Defensoría del Contribuyente, es un procedimiento que permite a la Defensoría del Contribuyente (en adelante "DEDECON" o "Defensoría") solicitar al Servicio de Impuestos Internos (en adelante "SII") la emisión de un informe aclaratorio en que señale la interpretación administrativa vigente, cuando constate la existencia de dos o más oficios con criterios no coincidentes sobre una materia y siempre que la autoridad tributaria no hubiese declarado expresamente el cambio de criterio.

II. CRITERIOS NO COINCIDENTES

Con fecha 31 de marzo de 2023 mediante **Oficios Ord. N°1013, N°1014 y N°1015** el SII se pronunció sobre la tributación de las peluquerías y de estilistas en la modalidad de arriendo de sillón, confirmando respecto a los dueños de las peluquerías, lo pronunciado el 21 de diciembre de 2020 en el **Oficio Ord. N°2993**, concluyendo este último oficio que: 1. Cuando la actividad realizada por el contribuyente es aquella en que prima el capital sobre los servicios personales, se clasificarán en primera categoría y estarán afectos a IVA por el hecho gravado general servicio; 2. Cuando el contribuyente, peluquero independiente, dueño de su propio local que cumpla con los requisitos del N°4 del artículo 22 de la Ley de la Renta, se pueden afectar con el impuesto único de primera categoría, quedando afecto a IVA por tratarse de un establecimiento de comercio; 3. Cuando se comercializan productos de belleza en general se encontrarán afectos a IVA por configurarse el hecho gravado básico de

venta; y 4. Cuando se arriende el sillón para que peluqueros independientes presten sus servicios, el ingreso obtenido por el arriendo estará afecto a IVA por tratarse de un hecho gravado especial establecido en la letra g) del artículo 8 de la Ley del IVA.

Por otra parte, respecto a la tributación del peluquero independiente cuyas rentas provienen "*exclusivamente del trabajo personal, incluyendo la modalidad de arriendo de sillón*" el SII complementa el Oficio referido[1] en el sentido que: 1. La persona natural que presta estos servicios debe emitir una boleta de honorarios de acuerdo con la Resolución Ex. N°1414 de 1978 y N°166 de 2020, encontrándose exentos de IVA en conformidad al N°8 de la letra E) del artículo 12 de la Ley del IVA; y 2. Los "*peluqueros independientes que trabajan mediante el sistema de arriendo de sillón y que no puedan tributar en la segunda categoría – **por ejemplo, que se trata de una EIRL**, - podrían tributar en primera categoría, exentos de IVA, si laboran solos, de acuerdo al N°12 de la letra E del artículo 12 de la LIVS*". En relación con esta última conclusión, los oficios citan expresamente en una nota al pie el oficio N°2638 de 2002.

Atendido lo anterior, es posible constatar que los Oficios Ord. N°1013, N°1014 y N°1015 del año 2023 son consistentes en señalar que los peluqueros independientes que no puedan tributar en la segunda categoría, como sería el caso de un empresario y, en particular, una persona jurídica como la EIRL, pueden ejercer el rol de **"Trabajador independiente"** para los efectos de la norma tributaria para acogerse a la exención del N°12 de la letra E.- del artículo 12 de la Ley del IVA.

Lo anterior, modifica justamente el criterio expuesto en el **Oficio Ord. N°2638** de 17 de julio de 2002, y que es citado en los oficios del 2023, que distinguía para el caso particular entre: [3.B.] Peluqueros independientes que trabajan en su propio local en su calidad de empresarios propiamente tales y no reúnen los requisitos para ser calificados como taller artesanal para efectos de la Ley de la Renta, en cuyo caso debe emitirse una boleta de ventas y servicios y llevar un libro de compras y ventas; [4.] Peluqueros independientes que trabajan mediante el sistema de arriendo de sillón, correspondiendo extender boleta de venta y servicio exentos de IVA, de acuerdo con lo establecido en el número 12, letra E.-, del artículo 12 de la Ley del IVA; y finalmente [5.] Los peluqueros trabajadores independientes en su calidad de profesionales[2] u ocupación lucrativa[3], siempre y cuando en ambos casos **sea ejercido por una persona natural en forma personal e independiente**, sin la ayuda de otras personas que desarrollan la misma actividad, en cuyo caso los ingresos corresponden a rentas de segunda categoría exentos del IVA en conformidad a lo dispuesto en el N° 8, de la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA.

[1] Oficio Ord. N°2993 de 2020.
[2] En virtud de la posesión de un título otorgado por alguna entidad, organismo o institución que lo habilite para ejercer la profesión
[3] Cuando se desarrolla la actividad sin poseer un título, pero se poseen los conocimientos y habilidades necesarias para su ejercicio

Así también, modifica el criterio expuesto en el Oficio Ord. N° 666 del 19 de marzo de 2007, que explícitamente señala "*con el objeto de evitar confusión en la aplicación del artículo 12 letra E) N° 12 es conveniente precisar* ***que la exención comentada tiene por objeto otorgar la franquicia a personas naturales****, desde que su texto señala "... trabajadores que laboran solos...", frase que interpretada en su sentido natural y obvio excluye perentoriamente a las personas ficticias, de esta manera, al relacionar esta norma con el artículo 2° de la Ley 19.857 que da tratamiento de persona jurídica a la E.I.R.L, se concluye que el artículo 12 letra E) N° 12 no es aplicable a la actividad desarrollada como ente independiente por la empresa individual en cuestión.*".

De esta manera, los Oficios Ord. N°1013, N°1014 y N°1015 del año 2023, modifican el criterio histórico que ha mantenido el SII en la materia, al interpretar la calidad de "trabajador independiente" que en ella comprenda a empresas y a personas jurídicas, siempre y cuando estos "laboren solos", independiente de su tributación en primera categoría, permitiendo que se acojan a la exención del N°12 de la letra E.- del artículo 12 de la Ley del IVA. De esta forma, y aplicando el criterio vigente, existirían rentas del trabajo independiente, obtenidas por empresas o personas jurídicas, que podrían tributar en primera categoría y estar exentas de IVA.

Lo anterior discrepa además con el criterio sostenido en diversos oficios conforme a lo interpretado en la Circular N°21 del 23 de abril de 1991, que señala que son los "*contribuyentes de la Segunda Categoría a que se refiere el artículo 42 N°2 de la Ley Sobre Impuesto a la Rentas, en general, aquellos que obtienen rentas del trabajo en forma independiente, es decir, sin un vínculo de dependencia con un empleador o patrón y que pueden agruparse bajo la siguiente clasificación: A. PROFESIONALES INDEPENDIENTES […] B. SOCIEDADES PROFESIONALES […] C. PERSONAS QUE DESARROLLAN OCUPACIONES LUCRATIVAS […] D. AUXILIARES DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA […] E. CORREDORES QUE NO EMPLEEN CAPITAL".*

En efecto, lo instruido e interpretado por el SII ha sido consistente en señalar que se consideran como "rentas del trabajo" aquellas sujetas a la segunda categoría, en las que predomina el esfuerzo físico o intelectual por sobre el capital, desarrollado por personas naturales o sociedades profesionales, excluyendo expresamente de esta categoría aquellas rentas obtenidas por empresas[4].

[4] Por ejemplo, en el Oficio Ord. N°2628 de 18 de noviembre de 2020 a propósito de servicios publicitarios señala que "en la medida que los servicios son prestados por personas naturales, de forma personal e independiente (sin estar sujeto a dependencia o subordinación), en que primaría – de acuerdo con la descripción – el esfuerzo manual o intelectual por sobre el empleo de bienes de capital – fuera de aquellos inherentes al ejercicio de la actividad de que se trata – las rentas obtenidas por su actividad publicitaria se comprenden en la segunda categoría, resultando afectas al impuesto global complementario, conforme con los artículos 42, Nº 2, y 43, Nº 2, ambos de la LIR.
Luego, se encuentran exentos de IVA, conforme con lo dispuesto en el artículo 12, letra E), Nº 12, de la LIVS, que declara exentos los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la LIR.
Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, en caso que los servicios de publicidad antes descritos sean prestados por una empresa no es aplicable la exención referida en el párrafo precedente y, por consiguiente, dichos servicios se encuentran afectos a IVA de acuerdo a las reglas generales."

A mayor abundamiento, el propio SII ha considerado en el catálogo de esquemas tributarios del año 2022 como de riesgo, la utilización de sociedades instrumentales para efectos de eludir el impuesto de segunda categoría y/o global complementario, en la situación en que un contribuyente persona natural utilice una figura jurídica para no afectar la totalidad de sus ingresos del trabajo con dichos tributos, sino que parte de ellos con una carga tributaria beneficiosa de primera categoría[5]. Así, el efecto que genera el criterio establecido en los oficios del 2023 ya comentados, es justamente la situación de riesgo que evidencia el mencionado catálogo, esto es que una empresa (en este caso una EIRL) pueda tributar en primera categoría por rentas que naturalmente corresponden a la de segunda categoría.

De lo anterior, es posible concluir tres criterios no concordantes respecto a los cuales se torna necesaria una aclaración. En primer lugar, se permite que existan rentas del "trabajo independiente" que pueden tributar bajo las normas de la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta; luego, que dichas rentas del trabajo independiente de primera categoría pueden ser obtenidas por empresas y particularmente por personas jurídicas; y que al menos hasta al 18 de noviembre de 2020, el SII interpretaba que no era aplicable a las empresas dicha exención, razonamiento que habría cambiado sin expresa mención.

Todo lo anterior, implica para los contribuyentes una situación vulneratoria de sus derechos, en relación con el numeral 13° del artículo 8 bis del Código Tributario, en cuanto a que la discrepancia de criterios relativa al concepto de trabajador independiente genera incerteza jurídica respecto de los efectos tributarios de los actos o contratos que deben tener los contribuyentes, así mismo, complejiza la aplicación del artículo 26 del mismo cuerpo legal, toda vez que, bajo lo expuesto, un contribuyente con una empresa – ya fuere persona jurídica o no - en la cual su dueño trabaje solo, en forma independiente y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales empleados, podría interpretar que se encuentra exento de IVA, bajo el razonamiento referido y aplicación del artículo 12 letra E.- N° 12 de la Ley del IVA.

III. SOLICITUD DE INFORME

Considerando el criterio contenido en los Oficios Ord. N°1013, N°1014 y N°1015 del año 2023, mediante los cuales asimila a una EIRL la calidad de trabajador independiente; y en ejercicio de las facultades reguladas en los artículos 76, 78 y 79 del artículo vigésimo tercero de la Ley N°21.210, que contiene la ley orgánica de la Defensoría del Contribuyente, se solicita al

[5] Véase el caso 55 del catálogo de esquemas tributarios 2022. Documento disponible en línea en https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_2023.pdf

Servicio de Impuestos Internos la emisión de un informe aclaratorio en que señale la interpretación administrativa vigente de:

1. Los conceptos de “trabajador”, “trabajador independiente” y “rentas del trabajo” para los efectos de la normativa tributaria;

2. Confirme que una empresa, sea jurídica o unipersonal, pueda ser calificada como “trabajador independiente”;

3. La aplicación de estos conceptos y casos particulares en las exenciones del artículo 12 letra E.- N°8 y N°12 de la Ley del IVA en general y en particular para el caso del peluquero;

Se hace presente que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 77 y 78 de la Ley Orgánica de la Defensoría del Contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos deberá emitir el informe aclaratorio dentro del plazo de quince días desde la notificación de la solicitud, identificando cual es la interpretación vigente y el oficio en que se encuentra contenida. Tanto la solicitud de aclaración y el informe deben ser publicados en la página web de la Defensoría.

Sin otro particular, saluda atentamente a Ud.,

IVÁN DEL RÍO MARTÍNEZ
DEFENSOR NACIONAL DEL CONTRIBUYENTE (S)

RRL/EMY/JAM

Distribución:
- Servicio de Impuestos Internos.
- Defensoría del Contribuyente.

FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA · GOBIERNO DE CHILE

IVÁN ANDRÉS DEL RÍO MARTÍNEZ
DEFENSOR NACIONAL DEL CONTRIBUYENTE (S)
DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE
FECHA: 12/04/2023 HORA:11:29:31

Este documento ha sido firmado electrónicamente de acuerdo con la ley N° 19.799
Para verificar la integridad y autenticidad de este documento ingrese el código de verificación: 2312019-ff76aa en:
https://doc.digital.gob.cl/validador/