

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2 N° 5, ART. 12
LETRA E N° 8, ART. 23, ART. 64 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 14
LETRA A Y LETRA D, ART. 42, ART. 48 – LEY N° 21.420 – CIRCULAR N° 50 DE 2022
(ORD. N° 1333, DE 04.07.2024)**

Efectos de incumplir los requisitos para calificar como sociedad de profesionales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre los efectos de incumplir los requisitos para calificar como sociedad de profesionales, en materia de IVA e impuesto a la renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su oficio, el N°8 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) declara exentos de IVA los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Para estos efectos, agrega la norma –tras la modificación introducida por la Ley N°21.420– quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el N°2 del artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

Agrega que, sobre dicha exención, este Servicio impartió las respectivas instrucciones administrativas mediante la Circular N°50 de 2022, restando precisar, al menos en cuanto al IVA, el momento en que deja de ser aplicable por incumplirse los requisitos de procedencia.

A su juicio, la exención debería dejar de ser aplicable desde el mismo instante en que se incumple alguno de los requisitos señalados en la referida circular. Sin embargo, no existe claridad respecto del momento en el cual se determina el año de salida del régimen de sociedad de profesionales para efectos de la tributación que corresponda con el impuesto a la renta.

Considerando lo anterior, solicita emitir pronunciamiento respecto al año de salida del régimen de sociedad de profesionales en caso de incumplimiento de alguno de los requisitos para calificar el contribuyente como sociedad de profesionales.

II ANÁLISIS

De acuerdo con el artículo 64 de la LIVS, los contribuyentes deben declarar, hasta determinada fecha¹, los impuestos devengados “en el mes anterior”, así como todas las operaciones realizadas en dicho “periodo tributario”, incluyéndose aquellas que se encuentran exentas de impuestos.

Por su parte, el N°5° del artículo 2° de la LIVS define “periodo tributario” como “un mes calendario, salvo que esta ley o la Dirección Nacional de Impuestos Internos señale otro diferente”; en tanto que, de acuerdo al inciso primero del artículo 23 del mismo texto legal, los contribuyentes afectos al pago de IVA tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo “periodo tributario”.

A partir de lo anterior, y de diversas disposiciones, se sigue que el IVA es un impuesto de declaración mensual.

Luego, el incumplimiento de uno o más de los requisitos instruidos en la Circular N° 50 de 2022 implica que los contribuyentes dejarán de beneficiarse de la exención de IVA establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS desde el 1° día del mes siguiente al periodo tributario en que ocurra dicho incumplimiento; gravándose con IVA los servicios cuyo impuesto se devengue a partir de dicha fecha² sea que el contribuyente haya tributado en segunda categoría o hubiese optado por tributar conforme a las normas de primera categoría.

Por su parte, en materia de impuesto a la renta, cuando una sociedad de profesionales deje de cumplir con uno o más de los requisitos para calificar como tal, ya no podrán tributar por sus actividades bajo las reglas de la segunda categoría.

¹ Plazo de acuerdo con lo establecido en el inciso primero del artículo 64 de la LIVS y en el artículo 1° del Decreto N°1.001 de 2006, del Ministerio de Hacienda.

² Debiendo acogerse al procedimiento de emisión de facturas o boletas afectas de acuerdo con lo establecido en los artículos 52 y 53 de la LIVS en concordancia con lo establecido en el artículo 88 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, por expresa disposición del N° 2 del artículo 42 de la LIR, las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales pueden optar por tributar de acuerdo con las normas de la primera categoría. De este modo, aquellas sociedades de profesionales que dejan de cumplir los requisitos para ser tales y se encuentran tributando en primera categoría, no ven modificado su régimen tributario en materia de impuesto a la renta³.

Luego, solo se modificará el régimen tributario del impuesto a la renta⁴ aplicable cuando quien incumple uno o más de los requisitos sea una sociedad de profesionales que se encontraba tributando bajo las normas de la segunda categoría⁵.

En tal caso, la sociedad dejará de ser un contribuyente clasificado en la segunda categoría y deberá tributar conforme a la primera categoría desde el 1° de enero del año del incumplimiento. A esa fecha, deberá efectuar un inventario inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario⁶, y determinar un capital propio tributario inicial, el que se entenderá como capital aportado a esa misma fecha, pero sin incluir en su determinación los activos que constituyan ingresos devengados ni los pasivos que constituyan gastos adeudados al 31 de diciembre del año anterior⁷. Tales activos y pasivos deberán o no reconocerse al 1° de enero del año del incumplimiento, y tendrán así efecto en la base imponible a determinar por el contribuyente, según si el régimen tributario al que se sujete tribute o no en base a ingresos percibidos o devengados y gastos pagados o adeudados.

En relación con lo señalado en la última parte del párrafo anterior, bajo el régimen de primera categoría, y al igual como ocurre cuando el cambio es voluntario⁸, el contribuyente tendrá la opción de acogerse a los regímenes establecidos en la letra A) y números 3 y 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, siempre que, en estos dos últimos casos cumpla con los requisitos para acceder y permanecer en ellos⁹.

Se hace presente además que estos contribuyentes no podrán volver al sistema de tributación de la segunda categoría, salvo que efectúe el correspondiente término de giro.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Las sociedades de profesionales que, por incumplir los requisitos para calificar como tales, pierdan dicha calidad, perderán la exención establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIRS a partir del 1° día del mes siguiente a la ocurrencia del referido incumplimiento.
- 2) Como consecuencia de incumplir los requisitos, una sociedad de profesionales acogida a las normas de la segunda categoría pasará a tributar en la primera categoría desde el 1° de enero del año del incumplimiento.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1333, de 04.07.2024
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

³ Salvo que el incumplimiento del requisito implique, a su vez, la salida del régimen tributario de primera categoría a que se encontraba acogido, como sería el caso de una sociedad de profesionales acogida al N°8 de la letra D) del artículo 14 LIR cuando ingresa como socio de una persona jurídica -no sociedad de profesionales- que tribute en la primera categoría.

⁴ Ver nota anterior

⁵ Cuyas rentas tributan a nivel de los socios con impuesto global complementario, según lo dispuesto por el N°2 del artículo 43, en relación con el N°2 del artículo 42, ambos de la LIR

⁶ Las sociedades de profesionales acogidas a las normas de la segunda categoría, conforme a lo dispuesto por el inciso cuarto letra b) e inciso final del artículo 68 de la LIR, se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa para los efectos de determinar su base imponible, sin perjuicio que ella solo comprende los ingresos y gastos efectivamente percibidos o pagados dentro del ejercicio.

⁷ A estos efectos, se deberán individualizar claramente los referidos activos y pasivos para efectos de identificar su tributación posterior en el régimen de primera categoría que corresponda.

⁸ De conformidad a la opción establecida en el párrafo tercero del N°2 del artículo 42 de la LIR.

⁹ Oficio N°2359 de 2022.