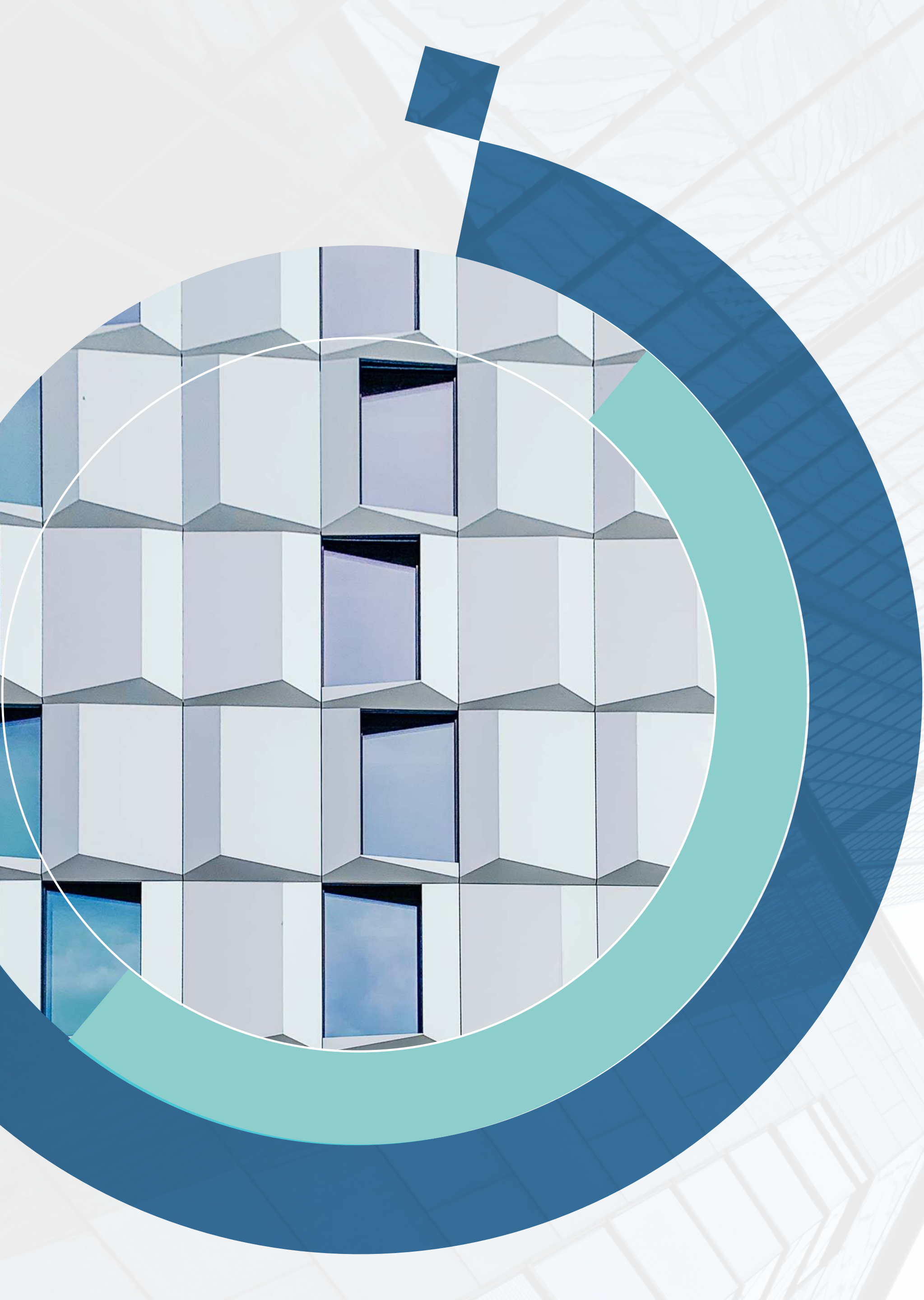




TAX ALERT

REFORMA TRIBUTARIA DICIEMBRE 2022

EFECTOS TRIBUTARIOS EN LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

En este Tax Alert nuestro socio Jaime Preiss Contreras se aboca al análisis de una de las materias que más atención está provocando en el mundo del ejercicio profesional por la inminente vigencia desde el 01 enero de 2023 de la modificación del hecho gravado básico “**servicio**” de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (“**LIVS**”) incorporado por la Ley N°21.420 promulgada el 27 de enero de 2022 que Reduce o Elimina Exenciones Tributarias y que ha originado un renacer de las “**Sociedades de Profesionales**”.

En efecto, la modificación efectuada por la citada Ley al hecho gravado básico “**servicio**” junto con la ampliación de la exención establecida en el artículo 12 letra E N°8 de la LIVS a los ingresos generados por las sociedades de profesionales, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, ha generado un importante movimiento en el mercado de profesionales, que habituados desde hace un tiempo a prestar sus servicios mediante sociedades de capital (**en especial, sociedades por acciones**), han decidido reestructurar sus sociedades para cumplir con los requisitos establecidos por las modificaciones legales y por el SII para poder ser tratadas, justamente, como sociedades de profesionales.



Autor
Jaime Preiss Contreras
Socio CCLAC



En consecuencia, como equipo de CCL AC analizamos las principales e inmediatas implicancias tributarias que estos procesos de reorganización empresarial, destinados a cumplir con los requisitos de las sociedades de profesionales, ocasionarán en los contribuyentes.

En primer término, el **artículo 42 N°2 de la LIR** considera las sociedades de profesionales como contribuyentes del impuesto de segunda categoría y, por tanto, en su giro efectivo es necesario que ***“predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital”***, tal como lo establece la Circular SII N°50 de 2022, al expresar que ***“...las sociedades de profesionales se clasifican en la segunda categoría en tanto desarrollan labores en las que prima el trabajo por sobre el capital, sin perjuicio que, de acuerdo con el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, puedan optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría”***.



Aplicación Normas del Término de Giro

Estos procesos de reorganización empresarial se traducen en que los contribuyentes constituidos en una sociedad distinta a una de profesionales, en la mayoría de los casos, se transformarán en sociedades de personas y modificarán sus giros con el objeto de poder cumplir con los requisitos para ser considerados Sociedad de Profesionales a efectos de amparar sus actividades en la exención del IVA del artículo 12 letra E N°8 de la LIVA, lo que podría generar un efecto en la aplicación de las normas del término de giro.

Este efecto deberá ser considerado por los contribuyentes al momento de reestructurarse en relación con el impacto tributario que el cambio de giro o actividad **(desde uno de 1ª categoría a uno de 2ª categoría)** puede ocasionar para el contribuyente que se somete a este tipo de reorganización.

De la interpretación armónica de la reciente Resolución SII Exenta N°115 de 30 de noviembre de 2022 que Instruye sobre los Procedimientos para el Registro de las Sociedades de Profesionales y del Oficio SII N°3313 de 15 de noviembre de 2022, es posible concluir



que sólo cuando el contribuyente se transforme en una sociedad de profesionales sin optar por declarar sus rentas conforme a las normas del impuesto a la renta de 1º Categoría, deberá proceder al término de su giro y aplicar las normas del artículo 38 bis de la LIR como las del artículo 69 del Código Tributario. Por el contrario, si el contribuyente se transforma en una sociedad de profesionales, pero sí opta por declarar conforme a las normas del impuesto a la renta de 1º Categoría, entonces no deberá sujetarse a las citadas normas del término de giro.

Así se desprende del Oficio SII N°3313 del 15 de noviembre de 2022, en que ante la consulta sobre la necesidad de aplicar el artículo 38 bis LIR cuando una Sociedad por Acciones se transforma a Sociedad de Responsabilidad Limitada para calificar como sociedad de profesionales, el SII establece que “No corresponde aplicar el artículo 38 bis de la LIR en el caso de una transformación societaria donde una SpA se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada, por no verificarse en la especie un cese de actividades en los términos del artículo 69 del Código Tributario” Al respecto, aunque el Oficio 3313 es anterior a la Resolución 115, nos parece que una interpretación armónica de ambos dictámenes debería ir en línea con lo planteado previamente.

2. Sociedad de Profesionales Constituidas por No Residentes ni Domiciliados en Chile

Existe otro aspecto con consecuencias tributarias que genera dudas respecto de estas Sociedades de Profesionales referido a la pregunta de si personas naturales o jurídicas (que tengan la naturaleza de “sociedad de personas”) no residentes ni domiciliadas en Chile pueden conformar, o no, una sociedad de profesionales cuando, en rigor, tales personas naturales o jurídicas no quedarán nunca sujetas al impuesto de segunda categoría por sus rentas de fuente nacional (y valga recordar que la regulación de las Sociedades de Profesionales se encuentra en el artículo 42 N° 2 de la LIR, bajo el Título II acápite “**Segunda Categoría De las Rentas del Trabajo**” y por tanto se parte de la base que es a ese tipo de contribuyentes al que se aplicaría la posibilidad de sujetar sus actividades al sistema de las sociedades de profesionales).

En principio, pareciera que negar dicha posibilidad constituiría una discriminación injustificada para aquellos profesionales no residentes que desde sus respectivas jurisdicciones pueden prestar sus servicios, por ejemplo, telemáticamente mediante plataformas de comunicación remota y a través de sociedades constituidas en Chile. La no aplicación a estos contribuyentes de los mismos efectos tributarios y exención del IVA de las sociedades constituidas por residentes o domiciliadas en Chile derivaría en una desventaja en la forma de configuración de sus negocios en nuestro país. En todo caso, la discriminación entre la tributación de residentes y no residentes es algo habitual no solo en Chile, sino que también en otras jurisdicciones.

Esperaremos entonces una interpretación del SII al respecto ya que la duda no se despeja con el proyecto de reforma tributaria actualmente en tramitación, el que en esta materia sólo viene a limitar aún más los requisitos para la aplicación de la exención del IVA a las sociedades de profesionales, estableciendo expresamente que la misma deba estar conformada en todo momento por personas naturales.



3. Fiscalización del SII

Finalmente, aun cuando el SII ya ha señalado que el hecho que una sociedad se reorganice para tributar como sociedad de profesionales para quedar exenta de IVA por sus servicios, en sí mismo, no configura abuso o simulación en los términos del artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario (véase Circular 50 de 2022), no es menos cierto que respecto de determinados actos podrían ser aplicables normas especiales antielusivas por parte del SII, como perfectamente podría ser la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario o del artículo 17 N°8 inciso 4° de la LIR respecto de los valores utilizados por los contribuyentes, por ejemplo, en enajenaciones de participaciones societarias.

Autor: Jaime Preiss Contreras
Socio CCL AC

JURISPRUDENCIA DESTACADA

No son Aplicables al Goodwill las Exigencias del Gasto del inciso 1º del artículo 31 de la LIR

En reciente sentencia pronunciada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, causa ROL Tributario y Aduanero N°141-2021, que confirma sentencia de 28.05.2021 dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago de Santiago, el tribunal de alzada estableció que a la deducción del Goodwill no le son aplicables las exigencias aplicables a los gastos necesarios para producir la renta del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.





Autor

Iván Cabezas Izuck
Abogado CCL AC

Esto por cuanto señala que “el Goodwill ha sido conceptualizado por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°13, de 7 de marzo de 2014, conforme a la cual corresponde a la diferencia que se determina cuando el valor total de la inversión efectuada por la sociedad absorbente en las acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida, es mayor al valor total o proporcional del capital propio tributario de esta última, determinado a la fecha de la fusión.”, añadiendo que “debe diferenciarse el Goodwill del simple gasto”, para finalmente asentar que “La normativa aplicable al caso, vigente a la época de los hechos, prescribía que la diferencia que se produjera, es decir, el goodwill, debería distribuirse -en primer término- entre todos los activos no monetarios y en el evento de subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se consideraba como un gasto diferido y permitía su deducción en partes iguales en un lapso de 10 ejercicios consecutivos, sin perjuicio que la diferencia, como se ha expresado, conceptualmente no constituya un gasto.”

OFICIOS DESTACADOS

Servicios Prestados desde el Extranjero. (OFICIO SII N° 3081 DE 19.10.2022)

Mediante Oficio N°3081 de fecha 19.10.2022 el Servicio de Impuestos Internos se pronunció sobre el tratamiento tributario de una operación prestada por un proveedor extranjero sin domicilio ni residencia en Chile que presta servicios gravados en la letra n) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS). En específico, se consultó a la entidad fiscalizadora si se aplicaría o no la emisión de factura de compra y si podría aprovechar el gasto de dicha factura emitida por el proveedor.

A su respecto, el SII señaló que el contribuyente debe inscribirse en el régimen de tributación simplificada establecido en el Párrafo 7° bis de la LIVS, que lo habilita para declarar y pagar el IVA que grava tales servicios, siempre que dichos servicios sean prestados a personas naturales y personas jurídicas no contribuyentes de IVA.



Asimismo, la entidad fiscalizadora advirtió que si la peticionaria es contribuyente de IVA, debe informar al prestador extranjero esta circunstancia para que este no retenga el impuesto. En este caso, el peticionario deberá emitir una “factura de compra” por la operación, declarando y enterando el impuesto consignado en dicho documento directamente al fisco, sin intervención del prestador del servicio.

Finalmente, respecto al gasto el Servicio determinó que el contribuyente podrá deducir el gasto, en la medida que cumpla con los requisitos exigidos por el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), es decir, que se traten de gastos que tengan la aptitud para generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR, pagados o adeudados durante el ejercicio correspondiente, y siempre que se acrediten en forma fehaciente ante el propio Servicio de Impuestos Internos.



Autor

Valentina Arcos Leal
Consultora Legal CCL AC

CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO DE SOCIEDADES QUE SERÁN ABSORBIDAS EN UN PROCESO DE FUSIÓN, PARA EFECTOS DE APLICAR EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA. (OFICIO SII N°3131 DE 26.10.2022)

Se solicitó al Servicio de impuestos Internos un pronunciamiento sobre la determinación del capital propio tributario de dos sociedades que serán absorbidas por fusión, para efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuando en las compañías absorbidas existan usufructos sobre los derechos sociales.

En su presentación, el contribuyente señaló que la sociedad absorbente (A) participa en el capital de la sociedad absorbida (B) con un 99,78% y en la sociedad absorbida (C) con un 82,53%. Dichos porcentajes de las sociedades absorbidas las tiene en propiedad plena y en nuda propiedad. Adiciona el contribuyente que de dicha absorción se generaría un badwill tributario.

De acuerdo a lo señalado por el SII, el badwill o mayor valor generado en un proceso de fusión de sociedades se determina como resultado de la diferencia entre el valor que tienen los derechos que la entidad absorbente posee en las sociedades fusionadas, con el valor del capital propio tributario de estas últimas, determinados estos a la fecha de la fusión y que en este caso debe considerarse la inversión efectiva realizada por la absorbente en los derechos sociales de la sociedad fusionada que corresponde al porcentaje de propiedad plena o nuda propiedad que tenga en los derechos sociales de dicha empresa.

Por tanto, concluye el órgano administrativo que el artículo 15 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta no permite deducir del capital propio tributario las eventuales utilidades acumuladas en el porcentaje que les corresponde a los usufructuarios.

Autor: Valentina Arcos Leal
Consultora Legal CCL AC





www.cclac.cl | contacto@cclac.cl | +56 2 3247 7560