

IVA A LOS SERVICIOS COMO REGLA GENERAL

El 4 de febrero de 2022 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°21.420 (en adelante, la “Ley”), que reduce o elimina exenciones tributarias. La Ley tiene por objetivo buscar una mayor recaudación para financiar la denominada Pensión Universal Garantizada (PGU).

En ese contexto, se realizaron una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales, destacando las siguientes: (i) Se incorpora un impuesto único de 10% sobre el mayor valor obtenido en la enajenación en bolsa de instrumentos con presencia bursátil; (ii) Se modifica el concepto de servicios en la LIVS; (iii) Se modifica el tratamiento tributario de los contratos de *leasing*; (iv) Se elimina la exención del Impuesto a la Herencia a los seguros de vida; (v) Se incrementa la tasa marginal de la sobretasa anual de Impuesto Territorial a 0,425% aplicable sobre el avalúo fiscal total en la parte que exceda de 1.510 UTA; (vi) Se elimina el crédito por inversiones en activo fijo para empresas que registren ventas anuales sobre 100.000 UF; entre otros.

Dada la relevancia para la generalidad de los contribuyentes, nos enfocaremos en la modificación al concepto de “servicios” en la LIVS a partir del 1 de enero de 2023²³², tendiendo en especial consideración las instrucciones sobre la materia que fueron impartidas por el Servicio a través a la Circular N°50 de 2022 (en adelante, la “Circular”).

1. NUEVA DEFINICIÓN DEL HECHO GRAVADO BÁSICO “SERVICIO”

Hasta antes de las modificaciones de la Ley, el N°2 del artículo 2 de la LIVS definía “servicio” como *“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”*.

De esta manera, para determinar si un servicio se encontraba gravado con IVA o no, se debía acudir al listado taxativo de actividades de los N°s 3 y 4 del Art. 20

²³² Artículo octavo transitorio de la Ley N°21.420. De conformidad a lo instruido por la Circular N°50 de 2022, se precisa que las modificaciones se aplicarán a los servicios cuyo impuesto se devengue a contar del 1° de enero de 2023.

de la LIR y, en caso de encuadrarse en algunas de éstas, el servicio se afectaba con IVA, salvo que existiera alguna exención que lo excluyera.

El Art. 6 de la Ley modifica lo señalado a partir del 1 de enero de 2023, en el sentido de que se elimina la remisión al Art. 20 de la LIR. En consecuencia, un servicio se encontrará gravado con IVA sin importar la naturaleza de la actividad o con prescindencia de ésta, bastando que exista una prestación o acción y que por ello se perciba una remuneración. De esta manera, el IVA pasa a ser la regla general en los servicios, salvo exista alguna exención expresa.

2. EXENCIÓN A LOS SERVICIOS PROFESIONALES

Sin perjuicio de lo anterior, junto con la modificación indicada, la Ley incorporó una exención en el N°8 letra E del Art. 12 de la LIRS para las “sociedades de profesionales”, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

La Circular establece que, para calificar como sociedad de profesionales, debe cumplirse en general con los siguientes requisitos:

- a. Debe ser una sociedad de personas.
- b. Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales (aunque se permiten inversiones ocasionales e informar más de una actividad profesional).
- c. Los servicios deben ser prestados por los socios, asociados o coadyuvantes.
- d. Todos los socios deben ejercer sus profesiones para la sociedad y no se permiten socios que sólo aporten capital.
- e. Las profesiones deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

La Circular también precisa que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, lo que impide que una sociedad de capital (i.e. SA, SpA, comandita por acciones) puedan calificar como sociedad de profesionales. Tampoco el empresario individual o una EIRL, por no ser “sociedades”.

Por otro lado, las sociedades de profesionales deben desarrollar actividades que importen el ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión no comprendida en la primera categoría o en el N°1 del Art. 42 de la LIR, entendiéndose incluidas las siguientes labores:

- 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.

Finalmente, se precisa que la Circular N°21 de 1991 admite que una sociedad de profesionales pueda estar compuesta por personas naturales y/o jurídicas,

siempre que estas últimas sean, a su vez, sociedades de profesionales que cumplan con idénticos requisitos de las personas jurídicas que integran, siendo uno de ellos que los servicios profesionales sean prestados por intermedio de todos sus socios.

3. EXENCIÓN A LOS SERVICIOS MÉDICOS AMBULATORIOS

La Ley también incorporó en el N°20 letra E del Art. 20 de la LIVS una exención a los servicios de salud ambulatorios y al suministro de insumos y medicamentos.

De acuerdo con la Circular, para la procedencia de la referida exención deben observarse los siguientes requisitos:

- a. Debe tratarse de servicios, prestaciones y tratamientos de salud. Al respecto, el Servicio entiende que las nóminas²³³ publicadas en el sitio web del Fondo Nacional de Salud corresponden a “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.
- b. De carácter ambulatorio. Serán ambulatorias cuando no se presten con alimentación, alojamiento, tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

²³³ Nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE).

NUEVO RÉGIMEN DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS POR DONACIONES A ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

El 12 de abril de 2022 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°21.440, que crea un nuevo régimen de donaciones con beneficios tributarios en apoyo a las entidades sin fines de lucro, incorporando para estos efectos el Título VIII bis al Decreto Ley N°3.063 de 1979, sobre rentas municipales²³⁴ (en adelante, el “DL”).

Si bien históricamente se ha abogado por establecer una suerte de ley única de donaciones para fines tributarios dada la dispersión entre las distintas leyes particulares que existen, lo cierto es que nunca se ha conseguido. No obstante, este nuevo régimen de donaciones es un paso en esa dirección, al regular con un catálogo más amplio y para distintas materias las donaciones que pueden acogerse a beneficios tributarios.

Para estos efectos, el Art. 46 A del DL establece un régimen de donaciones a entidades sin fines de lucro que se inscriban en el registro público de la Subsecretaría Técnica, entidad dependiente de la Subsecretaría de Hacienda a cargo de supervigilar el correcto cumplimiento de los requisitos y formalidades para acogerse a los beneficios del Título VIII bis, sin perjuicio de las facultades legales que le corresponden al Servicio para fiscalizar en materias tributarias.

Conforme lo indicado, el Servicio dictó instrucciones sobre la materia a través de la Circular N°49 de 2022 (en adelante, la “Circular”), por lo que a continuación revisaremos algunos de sus aspectos más relevantes.

1. DONANTES

Pueden acogerse las donaciones efectuadas, entre otros, por contribuyentes de IDPC que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa o simplificada, contribuyentes acogidos al régimen de transparencia tributaria, contribuyentes afectos a IGC, IUSC e IA.

²³⁴ Cuyo texto refundido y sistematizado fue fijado por el Decreto N°2.385 de 1996, del Ministerio del Interior.

Por su parte, se excluyen los contribuyentes de IDPC que determinen dicho impuesto sobre rentas efectivas, pero sin contabilidad, o sobre rentas presuntas, así como las donaciones efectuadas por empresa del Estado, que tengan participación o interés y las municipalidades.

2. DONATARIAS

Podrán ser donatarias las entidades que cumplan con los siguientes requisitos:

- a. Que sean instituciones sin fines de lucro regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, Cuerpos de Bomberos integrantes del Sistema Nacional de Bomberos constituidos en conformidad a la Ley N°20.5644 o entidades constituidas conforme a la Ley N°19.6385.
- b. Que, según sus estatutos y su actividad efectiva principal, promuevan los fines por los cuales reciban los montos donados y siempre que éstos se encuentren indicados en la letra B) del Art. 46 A del DL.
- c. Que sean entidades de beneficio público. Se entiende por ello cuando ofrece sus servicios o actividades a toda la población o a un grupo de personas de características generales y uniformes, sin que exista en la determinación de dicho grupo cualquier forma, manifestación o acto de discriminación arbitrario que vaya en contra del principio de universalidad y el bienestar común.

3. FINES DE LAS DONACIONES

Las donaciones deberán tener por fin, entre otros, los siguientes: (i) el desarrollo social; (ii) el desarrollo comunitario y local, el desarrollo urbano y habitacional; (iii) la salud; (iv) la educación; (v) las ciencias; (vi) la cultura; (vii) el deporte; el medioambiente; (viii) actividades relacionadas con el culto; (ix) promoción de derechos humanos; (x) el desarrollo y protección infantil y familiar; (xi) la promoción, educación e investigación en materia de defensa de los animales.

4. BIENES DONADOS Y DESTINO DE LAS DONACIONES

Las donaciones podrán ser en dinero, bienes corporales y en bienes incorporales (siempre que se encuentren sujetos a registro o inscripción por disposición legal), y se deben destinar exclusivamente a las siguientes materias: (i) gastos operacionales para el funcionamiento de la entidad en estricta relación con los fines de interés general que motivaron la donación; (ii) construcción, mantención, acondicionamiento, reparación y mejoramiento de equipamiento de inmuebles destinados a los fines; (iii) financiamiento de los programas o similares destinadas al cumplimiento de los fines de interés general que motivaron la donación.

Un punto importante que aclara la Circular es que la donataria podrá comercializar los bienes corporales que reciba exclusivamente para solventar las operaciones señaladas precedentemente, las que se afectarán con IVA en la medida

que configuren algún hecho gravado de la LIVS, debiendo, en ese caso, emitir los documentos tributarios que corresponda.

5. *BENEFICIOS TRIBUTARIOS*

Las donaciones entregarán a los donantes y donatarias los siguientes beneficios:

- a. No están afectas al impuesto a las donaciones de la Ley N°16.271.
- b. Están liberadas del trámite de insinuación.
- c. Los donantes podrán deducir el monto de la donación de la base imponible del IDPC, IUSC, IGC o IA, según corresponda, con los límites y en la forma regulada en el Art. 46 B del DL.
- d. La donación es ingreso no renta para las donatarias.
- e. No se afectan con los impuestos de la LIVS ni existe obligación de establecer un crédito fiscal proporcional.
- f. Las importaciones de bienes donados estarán liberadas de todo tipo de tributo, arancel aduanero, impuesto, derecho, tasa, cargo o cualquier otro cobro, no siendo aplicable la letra a) del Art. 8° de la LIVS.

6. *INCOMPATIBILIDAD CON OTROS BENEFICIOS TRIBUTARIOS*

Las donaciones acogidas a los beneficios tributarios regulados en el Título VIII bis no podrán, a su vez, acogerse a los beneficios tributarios contemplados en otras leyes.

7. *DEDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE*

Los donantes podrán deducir el monto de la donación de la base imponible del IDPC, IUSC, IGC o IA, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a. **Límites a la deducción de la base imponible.** Los donantes contribuyentes de IDPC y aquellos acogidos al régimen de, podrán deducir anualmente de la base imponible del impuesto a la renta, el monto menor entre:
 - i. 20.000 UTM al mes de cierre del ejercicio respectivo; y,
 - ii. alguno de los siguientes a elección del donante: el 5% de la base imponible, el 4,8 por mil del CPT o el 1,6 por mil del capital efectivo. Los límites indicados aplicarán aún en caso de pérdida tributaria.

En el caso de los contribuyentes del IUSC, IGC e IA, la deducción de la base imponible tendrá como límite anual el monto menor entre:

- i. 10.000 UTM al mes de cierre del ejercicio respectivo; y
- ii. el 5% de la base imponible del impuesto correspondiente.

Las donaciones acogidas a lo dispuesto en este Título no estarán sujetas al límite global absoluto establecido en el Art. 10 de la ley N°19.885.

La parte de la donación que exceda de los límites no se aceptará como gasto ni podrá ser deducida, pero no quedará afecta a lo dispuesto en el inciso primero del Art. 21 de la LIR.

- b. **Forma de efectuar la deducción.** La deducción del monto de las donaciones procederá en el mismo ejercicio comercial en que se efectúen, la cual se reajustará por IPC.

Los contribuyentes del IUSC podrán efectuar donaciones directamente o mediante descuentos por planilla acordados con su empleador, respetando los límites de descuentos señalados en el Código del Trabajo. En este último caso, el empleador deberá efectuar la deducción de la base imponible para efectos del cálculo de la retención del impuesto correspondiente al mes en que se efectúe la donación, sin aplicar reajuste alguno. Con todo, los contribuyentes de este impuesto deberán efectuar una reliquidación anual conforme al procedimiento establecido en el Art. 47 de la LIR, para efectos de determinar el beneficio que resulte aplicable.

Los contribuyentes del IA deberán deducir el monto de las donaciones en su declaración anual de impuesto a la renta. Aquellos que no estén obligados a efectuar la declaración anual, conforme al Art. 65 de la LIR, deberán presentar dicha declaración para efectos de acogerse al beneficio establecido en este Título. En ella podrán solicitar la devolución de las sumas retenidas en exceso durante el ejercicio respectivo, debidamente reajustadas.