

SOCIEDAD DE PROFESIONALES Y NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN

HASSEN ANDRÉS KAMAL BECERRA²¹³

RESUMEN

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 N° 21.420 gravar toda clase de servicios con 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 al cual estaban afectos IDPC, al de “Sociedad de Profesionales”, regulada en el Art. 42 del mismo cuerpo legal, cumpliendo ciertos requisitos. En este artículo 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, se analizará si este tipo de reorganizaciones pueden ser catalogadas como una conducta elusiva para el SII.

PALABRAS CLAVE: Sociedad de Profesionales, IVA, Exención, Reorganización, Elusión, NGA.

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 sí son afectos como, por ejemplo, los de publicidad, comisionistas y otros. Sin embargo, desde el 01 de enero de 2023, a raíz de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.420 todos los servicios sin importar su naturaleza se encuentran afectos a IVA, salvo algunas exenciones tanto reales como personales.

²¹³ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Andrés Bello. Máster en Tributación y Diplomado de la Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Profesor Universidad de Las Américas. Socio y Director Legal de Grupo de Estudios Tributarios. Correo electrónico: hkamal@estudiotributarios.cl.

Dentro de la exenciones personales y reales, podremos encontrar una en particular, que para efectos de este estudio, sería una exención híbrida. La denominada “Sociedades de Profesionales”, se puede plantear que es una exención 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 y que no quieran soportar y/o transferir el IVA (19 %) a sus clientes. Es por ello, que la opción de una reorganización (transformación) societaria (que también podría denominarse “planificación²¹⁴” 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 SII como una conducta elusiva a través de la 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.

I LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

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 N° 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

²¹⁴ 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 autor, la Planificación tributaria es totalmente legal si se cumplen con los parámetros definidos por la Ley.

artículos²¹⁵, como también en libros²¹⁶. 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”.²¹⁷

Por otro lado, tenemos al autor Samuel Vergara que nos define la planificación tributaria como: “[...]un proceso metódico y sistemático, constituido por 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”.²¹⁸

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”²¹⁹.

El legislador no define el concepto de elusión, pero sí lo describe a través del Art. 97 N° 4 Inc. 2° parte final del CT, que 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 CT o en las Leyes especiales de índole tributaria”.

Si analizamos la historia jurisprudencial desde la promulgación de la NGA (año 2015) hasta la fecha, no podemos encontrar ni asegurar que ha existido una sentencia o resolución judicial donde se haya aplicado la NGA a favor del Fisco o al Contribuyente²²⁰, 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.

²¹⁵ Faúndez (2016).

²¹⁶ Faúndez (2021).

²¹⁷ Ugalde (2007), p. 53.

²¹⁸ Vergara (2006), p. 15.

²¹⁹ Ugalde y García (2020).

²²⁰ Sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, ROL 242-2022, sobre la NO aplicación de NGA por existir norma particular.

II CONCEPTOS CLAVES

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”*²²¹, 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 SII 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 SII puede catalogar este cambio como una elusión a la luz de la NGA. La NGA no define lo que entendemos como elusión, pero si nuevamente el SII 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.”*

III EL IVA Y LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Art. 1º del D.L. N° 825, de 1974, en su Art. 8º 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 Art. 20, de la LIR.

La promulgación de la Ley N° 21.420 vino en eliminar el párrafo primero del número 2 del Art. 2 de la Ley de IVA indicando que todas las actividades pasarían a estar gravadas con este impuesto desde el 01 de enero de 2023.²²²

Sin embargo, el Art. 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 SII 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 Art. 42, N° 2, de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría”*.²²³

²²¹ Castro y Gormáz (2009).

²²² 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.

²²³ Circular 50/2022 del S.I.I.

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 SII 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 éstas a su vez deben ser profesionales, no pudiendo ser sociedades de capital (S.A. o SpA).

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 Art. 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 qué rentas no quedan clasificadas en el Art. 42 N°2, en específico, si uno o más de sus socios, sea persona natural o jurídica, solo aporta capital. Siendo este punto el gatillante del porqué 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 IDPC, según lo indicado en el párrafo tercero del N°2 del Art. 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 SII que un contribuyente que a raíz de la promulgación de la Ley N° 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*”²²⁴.

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 NGA, norma regulada en el Art. 4 bis y siguientes del CT, en específico para analizar el caso en comento debemos atenernos a lo que determina el Art. 4 ter del CT: “*Art. 4° ter. - Los hechos imponibles 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 tributaria, o se postergue o diferida 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 Art. 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 N° 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 SII como una conducta elusiva, sin embargo, el mismo Art. 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 IDPC no sería una maniobra elusiva sino que totalmente válida, como también emitir Boleta de Honorarios como persona natural por sus servicios.

²²⁴ Faúndez (2016).

IV

¿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.

V

¿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 %²²⁵, dado que muchos de sus clientes, no están dispuestos a pagar un impuesto que no podrán aprovechar y/o que les encarece sus costos.

²²⁵ Artículo 14° del DFL 324- Los contribuyentes afectos a las disposiciones del presente Título pagarán el impuesto con una tasa de 19 % sobre la base imponible.

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 ingreso²²⁶, 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 el año 2022 en su informe²²⁷, en particular ha señalado “La tributación total aumentó 34,1 % real anual, compuesta por un aumento en lo recaudado por concepto del IVA. Entonces podríamos concluir que desde el año 2023 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 %²²⁸. La posición del SII 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.

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 cual 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 denominamos “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:

²²⁶ Yáñez (2014).

²²⁷ https://www.dipres.gob.cl/598/articles-272692_Informe_PDF.pdf

²²⁸ Base de datos global de estadísticas tributarias, OCDE, 2022.

- 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 efectos 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 facturas para recién pagar el IVA Débito si se ha 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 les 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 IDPC.

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 SII 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 SII);

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 SII, se 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, es que el SII 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 afines podría perfectamente cumplir con los requisitos contemplados en la Circular N° 50 del SII.

VI REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) COMO CAUSAL DE ABUSO ANTE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

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 SII a modo de ejemplo en su Circular N° 45 de fecha 16 de julio de 2001, referente al ejercicio de la facultad de tasación que establece el Art. 64 del CT, 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 periodo de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida*”.

Siguiendo en la misma línea, el SII en su Circular N° 50 del año 2022, en específico, en su punto 2.4, nos comenta; “***En principio, el hecho que una sociedad se reorganice o reestructure 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 Art. 4° bis y siguientes del CT, sin perjuicio que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta afirmación. Los contribuyentes señalados en el párrafo anterior y aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como sociedades de profesionales, no iniciaron actividades como tales, podrán, de manera extraordinaria y por única, vez acogerse a la normativa señalada en la Circular N° 21 de 1991 (apartado 2.3.3) con el objeto de ejercer su opción de tributar conforme a las normas de la primera categoría. Este Servicio, mediante resolución, determinará la forma de implementar lo señalado en el párrafo anterior***”.

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 SII.
- 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.²²⁹

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.

²²⁹ Faúndez (2016).

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 (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.

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”²³⁰. 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 12.000 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 siguientes del CT).

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 que ha realizado el órgano fiscalizador a lo largo del tiempo, esto es, a través de Circulares como son las del año 1991 (N° 21) y la más actual, Circular N°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 IVA.

Esperamos que la inclusión del IVA 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,

²³⁰ 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 alcanzar.

- 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

- Faúndez Ugalde, Antonio. (2016). Reorganización (transformación) empresarial y planificación tributaria. *Revista De Estudios Tributarios*.
- Faúndez Ugalde, Antonio. (2021). *Tributación en las reorganizaciones empresariales*. Editorial Tirant Lo Blanch (Santiago de Chile, I edición.)
- Ugalde Prieto, R. (2007). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. (2ª ed., Santiago, Editorial Lexis Nexis)
- Vérgara Hernández, S. (2006). *Planificación Tributaria & Tributación*. (Santiago, Editorial Nova Lex)
- Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime: *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing.
- Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago Sentencia Rol 242-2022 (respecto de la no aplicación de NGA por existir norma particular.
- Castro, Víctor y Gormaz, Francisco. Efectos tributarios en las empresas, obtenidos de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/139607>
- Servicio de Impuestos Internos, Circular 50 de 2022
- Yáñez, José (2014). *IVA: eficiencia y crecimiento*. Centro de Estudios Tributarios, (Santiago de Chile).
- Dirección de Presupuesto del Gobierno de Chile. *Informe Finanzas Públicas, primer semestre del año 2022*, Santiago de Chile. Obtenido de: https://www.dipres.gob.cl/598/articles-272692_Informe_PDF.pdf
- OCDE (2022). *Base de datos global de estadísticas tributarias*.