



LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

Sergio Arriagada Rojas

Asociado a DIAL Consultores Limitada.
Profesor Magíster en Tributación y Diplomas Área Tributaria Universidad de Chile
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, U. de las Américas
Contador Auditor, U. Católica de la Santísima Concepción
sergio.arriagada@tribulex.cl

RESUMEN

El artículo 42 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta¹, establece que los ingresos obtenidos por las sociedades de profesionales, que provengan del ejercicio de las profesiones u ocupaciones liberales que no se graven con el Impuesto único de segunda categoría, ni con la primera categoría

Este mismo articulado, permite a este tipo de sociedades el tributar con las normas de la primera categoría.

La Ley 21.420 de 27.01.2022 que reduce o elimina exenciones tributarias, precisó en el N° 8 de la letra E del artículo 12 la Ley del IVA, que estarán exentas del Impuesto al Valor Agregado, los ingresos provenientes de las sociedades de profesionales señaladas en el artículo 42 N° 2 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera Categoría. Esta norma tiene entrada de vigencia el 01.01.2023.

Lo anterior ha generado a nivel de los contribuyentes, una serie de inquietudes de cuales son los requisitos que deben cumplir las sociedades de profesionales, cuales son las actividades que se beneficiarían con la exención de IVA y cual es la tributación de estas personas jurídicas.

El objetivo de este artículo es hacer una revisión de la normativa que regula la existencia de este tipo societario, ciclo de vida y tributación.

Palabras Clave: Socios, profesionales, renta, servicios.

1 De ahora en adelante indistintamente LIR.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 42 N° 2 de la LIR dispone de manera textual lo siguiente:

ARTICULO 42°. - Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas:

2°.- Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

Para los efectos del inciso anterior se entenderá por “ocupación lucrativa” la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual 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.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, podrán optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de esta ley. El ejercicio de la opción deberá practicarse dentro de los tres primeros meses del año comercial respectivo, presentando una declaración al Servicio de Impuestos Internos en dicho plazo, acogiéndose al citado régimen tributario, el cual regirá a contar de ese mismo año. Para los efectos de la determinación en el primer ejercicio de los pagos provisionales mensuales a que se refiere la letra a) del artículo 84°, se aplicará por el ejercicio completo, el porcentaje que resulte de la relación entre los ingresos brutos percibidos o devengados en el año comercial anterior y el impuesto de primera categoría que hubiere correspondido declarar, sin considerar el reajuste del artículo 72°, pudiéndose dar de abono a estos pagos provisionales las retenciones o pagos provisionales efectuados en dicho ejercicio por los mismos ingresos en virtud de lo dispuesto en el artículo 74°, número 2° y 84°, letra b), aplicándose al efecto la misma modalidad de imputación que señala el inciso primero del artículo 88°. Los contribuyentes que optaren por declarar de acuerdo con las normas de la primera categoría no podrán volver al sistema de tributación de la segunda categoría.

En ningún caso quedarán comprendidas en este número las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades,

laboratorios u otros análogos, ni de las que desarrollen algunas de las actividades clasificadas en el artículo 20.

Como norma general, la Ley de Impuesto a la Renta indica que las sociedades de profesionales nacen a la vida tributaria en la segunda categoría, estableciendo la posibilidad de que optativamente tributen en la primera categoría. Esta misma norma señala cuales son las actividades que la sociedad no puede realizar, y la no retractación del cambio de categoría.

Dado lo anterior, es que nacen las siguientes preguntas ¿Cuáles son los requisitos que posee para el nacimiento de una sociedad de profesionales?, ¿Cómo es la Tributación de una sociedad de profesionales?, ¿Toda actividad que realice una sociedad de profesionales estará exenta de IVA?

El presente artículo tiene como objetivo precisar cuáles son los requisitos que deben ser considerados para que una sociedad sea considerada como de profesionales, examinar su tributación en cuanto a la LIR y la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, en adelante LIVS.

Para lo anterior se analizarán los siguientes puntos:

- i. Análisis de los requisitos que debe cumplir la persona jurídica para ser considerada como sociedad de profesionales.
- ii. Análisis de la tributación de las sociedades de profesionales de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.
- iii. Análisis de la tributación de las sociedades de profesionales con la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Cabe destacar, que el análisis de los puntos señalados se sustentará en base a las normativas tributarias, Ley de Impuesto a la Renta y en las instrucciones y jurisprudencia administrativa emanada por el Servicio de Impuestos Internos.²

2. ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR LA PERSONA JURÍDICA PARA SER CONSIDERADA COMO SOCIEDAD DE PROFESIONALES

Las sociedades de profesionales no se encuentran definidas en nuestra legislación, sin perjuicio que el Servicio de Impuestos Internos establece una serie de características en la Circular 21 del 23 de abril de 1991.

Dado lo anterior, estimo que es pertinente hacer un breve análisis de los elementos que se deben tomar en cuenta, para determinar si nos encontramos frente a una sociedad de profesionales.

² De ahora en adelante indistintamente SII.

Nuestro código civil define sociedades en el artículo 2053:

Artículo. 2053. La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.

La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados.

Como se aprecia, la normativa transcrita señala que la sociedad es un contrato, de lo anterior y de acuerdo con la doctrina civil se tiene que para que un contrato se entienda válido debe reunir los siguientes requisitos:

- i. El consentimiento de las partes
- ii. Capacidad de las partes
- iii. Objeto de la sociedad
- iv. La causa en la sociedad
- v. Solemnidades

No es motivo de este artículo hacer un análisis de cada uno de estos elementos, pero para lograr el objetivo propuesto debemos detenernos, en el que, a juicio de este autor, es el preponderante, este es el objeto social.

2.1. Una sociedad definida por su objeto social³

La persona jurídica es un sujeto de derecho con capacidad de goce y de ejercicio. Esta última se hace efectiva mediante sus órganos y representantes. Sin embargo, y a diferencia de las personas naturales, la capacidad de la persona jurídica está definida y limitada por sus fines. Por eso, una persona jurídica sólo puede realizar los actos que configuran su objeto. Los estatutos de la persona jurídica deben, en consecuencia, definir su objeto, el que, a su vez, define el ámbito de su capacidad legal. Con todo, la definición del objeto conlleva implícitamente la realización de todos los actos conducentes a la realización de su fin⁴.

3 Aseveración realizada por el Profesor de la Facultad de Derecho de la UCSC Andrés Varela Fleckenstein, en conversaciones técnicas con el autor.

4 Apuntes de curso Derecho Civil I, Facultad de Derechos Universidad de Chile, preparados por los profesores Enrique Barros B. Nicolás Rojas C. en línea < https://www.u-cursos.cl/derecho/2007/2/D122A0207/1/material_docente/bajar?id_material=144402> [Consulta: abril de 2022].

En ese mismo sentido, Vásquez Palma⁵ señala que *“El objeto puede revisarse desde la óptica de las obligaciones que emergen del contrato propiamente tal, las aportaciones de los socios, así como de la actividad económica de cuya explotación los socios piensan obtener beneficios repartibles, la que debe ser lícita, posible y determinada, y de cuya explotación se deriva del funcionamiento mismo de la sociedad.*

Desde esta última óptica, debemos tener presente que existen ciertas actividades prohibidas y otras reservadas a ciertos tipos sociales (ej., bancos, compañías de seguros), que normalmente requieren el cumplimiento de requisitos adicionales para poder llevarlas a cabo. Generalmente, estas sociedades tienen un objeto social exclusivo, de modo que no pueden desarrollar actividades ajenas al mismo, ni siquiera indirectamente”.

De lo anterior, se debe entender que, para estos efectos, que lo que define a una sociedad de profesionales, es básicamente que su objeto se limite solamente a prestar servicios de carácter profesional, técnico o de un oficio específico. En ese sentido el SII⁶ ha definido como profesional a *“la persona que tenga un título o está habilitada para ejercer una actividad determinada, según las normas de cada actividad profesional”*. En ese mismo sentido el SII señala que dentro de esta categoría se debe incorporar a *aquellas personas que se encuentran en posesión de algún título otorgado por alguna otra entidad que los habilita para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.*

En ese mismo sentido, la Circular N° 43 de 27 de octubre de 1994 el SII indicó que aquellas sociedades de profesionales que además de prestar servicios de asesorías de profesionales se dediquen también a impartir labores de capacitación, cualquiera que esta sea, no se podrá clasificar dentro de la segunda categoría, debiendo la totalidad de sus ingresos someterse a las normas de la primera categoría.

El mismo organismo fiscalizador ha señalado que⁷ estas sociedades prestaran sus servicios a través de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional, que pueden ser otros profesionales de la misma especialidad a la de los socios o asociados o que sea afín o complementaria a la de dichas personas.

5 Vásquez Palma, María Fernanda, Sociedades - comerciantes, empresas, grupos de empresas, Joint venture y otros sujetos del derecho comercial, Tercera Edición, Editorial Thomson Reuters, Santiago, Chile, 2019.

6 Circular N° 21, de 23.04.1991, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/documentos/circulares/1991/circu21.htm>> [Consulta: abril de 2022]

7 Oficio N° 3103 de 05.11.1996. Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/nov118.htm>< [Consultado abril de 2022]

Por tanto, debemos entender a este tipo de entidades como a aquellas sociedades cuyo objeto social exclusivamente es la prestación de servicios de carácter profesional o técnico. Este servicio deberá ser prestado por los socios o personal dependiente que posean las características profesionales o técnicas para su consecución.

2.2. Tipo societario

El Servicio de Impuestos Internos a través de la ya mencionada Circular 21 de 1991⁸ ha dispuesto que este tipo de sociedad necesariamente debe ser de personas, lo anterior aduciendo a 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”*.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 2 N° 6 de la Ley de la Renta⁹, define a las sociedades de personas como las sociedades de cualquier clase, excluyendo únicamente a las anónimas. En el inciso segundo de dicho N° 6, se señala que las sociedades por acciones son consideradas anónimas para efectos tributarios. Por su parte, el artículo 54 del Código Civil, dispone que las personas son naturales o jurídicas.

La Doctrina de nuestro derecho civil establece que los atributos de la personalidad son los siguientes¹⁰:

- i. La capacidad de goce.
- ii. La nacionalidad.
- iii. El nombre.
- iv. El domicilio.
- v. El estado civil.
- vi. El patrimonio.

Como se aprecia, estos atributos son para las personas naturales y jurídicas, sin embargo, diversos autores señalan que¹¹ los atributos de las personas jurídicas son los mismos de la personalidad. Tienen todas las atribuciones de la personalidad excepto el estado civil.

8 Situación que ha ratificado recientemente a través del Oficio N° 1443 de 28.04.2022

9 En adelante, indistintamente LIR.

10 Orrego, Juan Andrés, Apunte los sujetos del derecho, en línea <https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/los-sujetos-de-derecho/> [Consultado abril de 2022]

11 Chávez, Eric. Personas Practica Forense. Tercera Edición, Editorial Tofulex, Santiago, Chile, 2021, págs. 155.

En este entendido, podemos señalar que el ejercicio de una profesión no es un atributo de la personalidad, si no más bien se trata de un derecho que se encuentra fuera del patrimonio, entendiendo patrimonio como “*el conjunto de derechos y obligaciones de una persona, apreciables en dinero*”.¹²

Así las cosas, al analizar este punto, no se aprecia una restricción para que las sociedades distintas a las de personas no tengan el atributo de ser una sociedad de profesionales, es más aun, se entiende que el único requisito que debiesen cumplir las sociedades de profesionales es la restricción en el objeto social, dado que como se dijo anteriormente, este tipo societario se define solo por su objeto.

2.3. La sociedad de profesionales como sujeto de la Segunda Categoría

La Ley N° 15.564 de 11.02.1964, estableció un concepto de renta el que se podría denominar global o universal (que sigue vigente hasta el día de hoy), pero mantuvo la estructura cédular, al generar dos categorías, separando por un lado en la primera categoría a todas las rentas que genere el capital, y por el otro a las rentas del trabajo, separando las que provenían del contrato de trabajo y aquellas que se originaban en el ejercicio libre de la profesión. Recordemos que recién en 1984 será derogado el impuesto de segunda categoría que afectaba a las profesiones liberales, con lo que pasarán a estar gravadas directamente con el impuesto global complementario¹³.

Originalmente, el N° 2 del artículo 42 de la Ley N° 15.564 establecía que se consideraban dentro las rentas de la segunda categoría los ingresos provenientes de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa y los “*obtenidos por sociedades de personas que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados*”. Como se aprecia, el legislador preciso en aquel momento que solo se clasificaban en dicha categoría las sociedades de personas que realizaban dichas actividades.

Debemos recordar que el DL 824 vino a reemplazar a la Ley 15.564, estableciendo lo que en la actualidad conocemos como la Ley de Impuesto a la Renta, conservando en este aspecto la misma redacción, articulado y numerales, sin embargo, el artículo 42 N° 2 señalaba en su versión original¹⁴ lo siguiente:

12 Planiol, Tratado Elemental de Derecho Civil, t. III, Los Bienes, cuarta edición Editor Jose M Cajica, Puebla México 1981, págs. 13.

13 Vergara Quezada, G. (2019). Los sistemas de imposición a la Renta. Revista de Estudios Tributarios, (21), págs. 122, en línea < <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/54043/56842> > [Consultado abril 2022]

14 Versión original del DL 824, en línea < <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368&idVershttps://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368&idVersion=1974-12-31 ion=1974-12-31> >, [consultado Mayo 2022]

2.o- Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior; incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

Para los efectos del inciso anterior se entenderá por “ocupación lucrativa” la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos y otros bienes de capital.

En ningún caso quedarán comprendidas en este número las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos, ni de las que desarrollen alguna de las actividades clasificadas en el artículo 20.

Como se aprecia, el legislador quitó en ese acto la condición de que las sociedades de profesionales estuviesen bajo el ropaje jurídico de sociedades de personas, cambiándolo por una sociedad de profesionales, que a mi entender es un concepto más amplio, donde incluso están consideradas otro tipo de sociedades, como las de capital, debiendo tener como objeto principal la prestación de servicios profesionales

Cabe señalar que el SII en la ya mencionada Circular N° 21 de 1991 señala que, en su calidad de rentas del trabajo, el factor preponderante en la obtención de los ingresos de los profesionales debe ser el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de capital.¹⁵ Aunque una sociedad de profesionales tenga como objeto principal la actividad personal del socio, se considera que ésta cuenta con medios personales y materiales para la realización de su actividad profesional, ya que en dicho ejercicio interviene no sólo la actividad del socio, sino también que se requieren la participación de otros medios materiales como activos necesarios para desarrollar la prestación del servicio y humanos adicionales para la colaboración que implican pagarle un sueldo de forma periódica.

15 Cabezas Garrido, Francisca C. Díaz Inostroza, Katty D.; Sociedad de profesionales. Constitución, regulación y tributación, Universidad de Concepción, 2018, en línea < <http://repositorio.udec.cl/jspui/handle/11594/3314>>, [Consultado abril 2022]

2.4. Socios de la Sociedad de profesionales

Como ya se trató con anterioridad, el SII mediante el Oficio N° 3.103, de fecha 05.11.1996, expresó que las sociedades de profesionales son sociedades de personas que se dedican exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional, que pueden ser otros profesionales de la misma especialidad a la de los socios o asociados o que sea afín o complementaria a la de dichas personas.

En ese mismo sentido, la misma normativa señala que una sociedad de profesionales puede también estar compuesta por una o más sociedades de personas, siempre y cuando ésta o éstas últimas también sean sociedades de profesionales. La sociedad de profesionales que fuere a su vez socia de la primera deberá cumplir con idénticos requisitos, es decir, prestar los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran.

Cabe señalar que el SII a través del Oficio N° 473 de 23.08.1976 señaló que *“Para que una sociedad de profesionales pueda quedar afectada por el impuesto de segunda categoría es menester que todos los miembros de ella tengan la aptitud o el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad al que están dedicados y que se expresa o cumple en el objeto social”*

En ese mismo orden de ideas, el ente fiscalizador señaló que¹⁶ *no quedan clasificadas en la segunda categoría, sino en la primera categoría “las sociedades de profesionales que desarrollen cualquiera de las actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR, aún cuando se trate de aquellas meramente rentísticas a que se refieren los N 1 y 2 del artículo 20.*

Entre las sociedades que no califican de sociedades de profesionales se pueden indicar las siguientes:

- a) Las sociedades anónimas y en comandita por acciones.*
- b) Las sociedades de profesionales cuyo capital en su totalidad o en una parte de él, éste orientado a fines distintos a la prestación de servicios o asesorías profesionales.*
- c) Las sociedades de profesionales en que uno o más de sus socios sean personas naturales o jurídicas que no trabajen en el ejercicio de su profesión u objeto de la sociedad, si no que solo aportan capital.*
- d) Sociedad de profesionales en que uno o más de sus socios sea una sociedad anónima o en comandita por acciones.*

16 Oficio N° 101 de 15.01.1999, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://homer.sii.cl/sacn/oficios/JA0817.pdf>>, [Consultado abril 2022]

- e) *Sociedades de profesionales en que uno de sus socios no es profesional o no reúne los requisitos para ello.*
- f) *Sociedades de profesionales cuyos socios no trabajan en su especialidad, sino que éstos contratan a otros profesionales, ya sea bajo un vínculo de subordinación o dependencia o en forma independiente para desarrollar el objeto de la sociedad.*
- g) *Sociedad de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos o que desarrollen cualquiera de las actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR, aún cuando se trate de aquellas meramente rentísticas señaladas en el N 1 y 2 de dicho artículo, todo ello conforme a lo dispuesto por el inciso final del N 2 del artículo 42 de la ley del ramo.*

A juicio de este autor, las restricciones anteriormente transcritas no son del todo correctas, y, por tanto, tratándose de una sociedad de personas o de capital, es necesario que los socios acrediten el título profesional, técnico o la especialización que da origen al objeto social. En ese mismo sentido se puede dar el supuesto señalado por el SII, esto es, que una sociedad de profesionales sea propietaria de otra, por tanto, ambas podrían calificar como sociedades de profesionales y tributar bajo la segunda categoría.

Con respecto a las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L) El SII a través del Oficio N° 3.790, de 29.09.2005. señala que *“para efectos tributarios, la Ley de la Renta introdujo la figura especial de “sociedades de profesionales”, las cuales, cumpliendo ciertos requisitos adicionales, pueden tributar en segunda categoría u optar por declarar en primera categoría. Por cierto, siempre y en todo caso debe tratarse de “sociedades”: esto es, la reunión de dos o más personas”. “Por su parte contrariamente a las sociedades e independientemente de la ficción legal que atribuye personalidad jurídica para ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, las E.I.R.L. según definición de los artículos 1° y 2° de la Ley N°19.857, se constituyen unipersonalmente y exclusivamente por personas naturales. No puede existir, jurídicamente hablando, una E.I.R.L. constituida por dos o más personas o por una sociedad”*. Para luego concluir el citado organismo fiscalizador que *“una empresa individual no puede ser considerada una “sociedad de profesionales”, toda vez que, por una parte, no existe texto expreso de la Ley N°19.857 que así lo disponga y, como se ha señalado, tanto la historia del establecimiento de la ley como la doctrina que se tuvo en consideración concluyen que estas E.I.R.L. no son sociedades”*.

Sin perjuicio de lo señalado por el SII, debemos recordar que el artículo 18 de la Ley N° 19.857 indica que *“se aplicarán a la empresa individual de responsabilidad limitada, las disposiciones legales y tributarias, aplicables a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada”*, y al ser las sociedades de profesionales una ficción jurídica que solo existe para efectos tributarios, a juicio

de este autor, al aplicarse las mismas normas de las sociedades de personas a las E.I.R.L. estas deberían ser consideradas como sociedades de profesionales.

3. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

3.1. Segunda Categoría

Dado que este tipo societario al estar clasificado en esta categoría, no se ven afectados con impuesto alguno, sin perjuicio de ello, persiste la obligación de determinación de la base imponible que tributarán sus dueños con los impuestos finales, el cual debe ser presentado en la declaración anual de impuestos (Formulario 22)

La renta líquida imponible de estos contribuyentes se determina de acuerdo con lo siguiente:

- i. En base a los ingresos brutos anuales percibidos, deduciendo los gastos necesarios para producir dichos ingresos, efectivamente pagados durante el ejercicio comercial. Para tales efectos tanto los ingresos brutos como los gastos efectivos deben actualizarse al 31 de diciembre de cada año, en base a los porcentajes de variación experimentados por el Índice de Precios al Consumidor; Las sociedades de profesionales, como norma general, se clasifican en Segunda Categoría. No obstante, ello, el inciso tercero del N° 2, del artículo 42, de la Ley de la Renta, faculta a estas sociedades para que declaren sus rentas de acuerdo con las normas de la Primera Categoría.
- ii. Ahora bien, en ambos casos, tales sociedades, conforme a lo dispuesto por la letra b) del artículo 68, e inciso final de este mismo artículo, se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa para los efectos de la determinación de su renta imponible.

3.2. Determinación de los Ingresos Brutos Anuales

1.- Los ingresos brutos están formados por la totalidad de las sumas percibidas por los servicios prestados, con la sola excepción de los ingresos percibidos que estén sujetos a devolución o a rendición de cuentas.

Por renta percibida¹⁷ se entiende aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, sin que importe si ella se ha devengado o no con anterioridad o si se devenga en el instante mismo de su percepción. La citada

¹⁷ Ibid 6.

percepción puede materializarse por cualquiera de las siguientes formas:

- i. Pago efectivo;
- ii. Abono en cuenta, esto es, cuando en la contabilidad del deudor se ha registrado dicho abono en la cuenta corriente del acreedor de la renta;
- iii. Puesta a disposición del interesado, es decir, cuando el deudor está en condiciones de pagar la renta y así lo ha dado a conocer al beneficiario. Se cumple dicha circunstancia si el deudor (cliente) avisa al acreedor (persona que presta el servicio) que la renta respectiva está a su disposición o está depositada en algún banco o entidad a su nombre, o si pide instrucciones al acreedor respecto de lo que debe hacer con la renta;
- iv. Extinción de la obligación por alguna modalidad distinta al pago, como puede ser el caso de la compensación, novación, condonación, confusión, prescripción y otras contempladas en el Código Civil.

3.3. Deducción de los Gastos Efectivos

El segundo paso en la determinación de la Renta Líquida es la deducción de todos aquellos gastos en que incurre el contribuyente para la obtención de su renta.

Las sociedades de profesionales que estén bajo las normas de la segunda categoría deben considerar para estos efectos las normas sobre deducción de gastos que la Ley de la Renta contempla para los contribuyentes de la Primera Categoría (Artículo. 31º), pero sólo en aquella parte que dichas normas sean pertinentes o atinentes a la naturaleza de las actividades de Segunda Categoría y a su régimen tributario.

Pueden rebajarse todos los gastos que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta. Aptitud para producir la renta de segunda Categoría.
- ii. Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, es decir, que se haya pagado en el ejercicio anual respecto del cual se está determinando la renta líquida imponible. No se acepta la deducción de gastos que se encuentren solamente adeudados y no pagados.
- iii. Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.
- iv. Que el gasto corresponda al periodo, esto se aplicaría, por ejemplo, en los contratos de tracto sucesivo, dado que se debería reconocer el gasto en el periodo en que se devengue.

La Circular 21 de 1991 del SII ha establecido los siguientes parámetros para evaluar los gastos, y establecer si se consideran como necesarios para producir

la renta, los que se remiten básicamente a los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 del artículo 31 de la LIR con algunas singularidades:

- i. **Intereses:** Se aceptan como gasto los intereses pagados durante el año comercial respectivo, siempre que digan relación con créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que le sean necesarios al contribuyente para generar su renta de Segunda Categoría. Se aceptan los intereses por mora en obligaciones tributarias y previsionales, siempre y cuando esta se haya generado por la imposibilidad material de pago.
- ii. **Impuestos y Contribuciones:** Se aceptan como gasto los impuestos pagados establecidos por leyes chilenas en cuanto se relacionen con el giro o actividad desarrollada por el contribuyente, que sean de cargo de él. No se aceptan como un gasto tributario los impuestos contenidos en la Ley de la Renta, el Impuesto a las ventas y servicios soportado en la adquisición de activo fijo, dado que este es considerado un mayor costo y por ende una mayor depreciación.
- iii. **Pérdidas:** Las pérdidas tributarias de arrastre, pueden rebajarse, sin límite de tiempo, de la renta líquida imponible de los ejercicios posteriores, reajustada según la variación anual de Índice de Precios al Consumidor.
- iv. **Créditos Incobrables:** Dado que los contribuyentes de la segunda categoría solo tributan en base percibida, no se generan en este tipo de tributación los ya mencionados créditos incobrables.
- v. **Depreciaciones:** Se debe aplicar el régimen de tributación normal consignado en el N° 5 del inciso 4 del artículo 31, para esto, el procedimiento para aplicar la depreciación será el siguiente:

Bienes del activo inmovilizado adquiridos en mercado nacional.	
+	Valor de la adquisición o aporte según factura, contrato o convención (incluidos fletes y seguros)
+	IVA que grava la compra del bien cuando éste no constituya “crédito fiscal”, por ser totalmente irre recuperable
+	Revalorizaciones legales normales y extraordinarias
+	Mejoras que hayan aumentado el valor el bien
+	Intereses directos o indirectos y diferencias de cambios, hasta la fecha en que entra en funcionamiento el bien
=	SUBTOTAL
-	Depreciaciones acumuladas de años anteriores
+	Revalorización artículo 41° N° 2 correspondiente al ejercicio
=	VALOR NETO DEL BIEN SOBRE EL CUAL DEBE CALCULARSE LA DEPRECIACION DEL EJERCICIO

Bienes del activo inmovilizado adquiridos en el extranjero.	
	Valor CIF
+	IVA que grava la Importación del bien cuando éste no constituya "crédito fiscal", por ser totalmente irre recuperable
+	Derechos de internación
+	Gastos de desaduanamiento
+	Fletes y seguros hasta la bodega el adquirente
+	Revalorizaciones legales normales y extraordinarias
+	Mejoras que hayan aumentado el valor del bien
+	Intereses directos o indirectos y diferencias de cambios, hasta la fecha en que entra en funcionamiento el bien
=	SUBTOTAL
-	Depreciaciones acumuladas de años anteriores
+	Revalorización artículo 41° N° 2 correspondiente al ejercicio
=	VALOR NETO DEL BIEN SOBRE EL CUAL DEBE CALCULARSE LA DEPRECIACION DEL EJERCICIO

Fuente: Circular 21 de 1991, SII.

- a) Aquellos bienes del activo inmovilizado que hayan cumplido con sus años de vida útil, deberán ser reflejados en el referido inventario inicial en el valor de \$ 1.
 - b) Bienes inservibles antes de completar su vida útil. Las normas sobre depreciaciones aplicables a los contribuyentes del artículo 42°, N° 2, otorgan una depreciación aumentada al doble para los casos de bienes utilizados por éstos, cuando se han hecho inservibles antes del término de su vida útil, como ocurre en el caso de la obsolescencia.
-
- i. **Sueldos y otras remuneraciones:** Se aceptan como gasto los sueldos, honorarios y otras remuneraciones pagadas por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones contractuales y legales. No procede la rebaja por sueldo empresarial, lo anterior atendiendo a que las rentas de los socios tributarán en el mismo año por las rentas generadas por la sociedad.
 - ii. **Gastos de representación:** Se aceptan los gastos de representación que sean necesarios para producir la renta y que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, siempre que se paguen a terceras personas, contratadas por el contribuyente en calidad de profesionales independientes o empleados.
 - iii. **Donaciones:** Se autoriza a rebajar como gasto las donaciones que tengan como beneficio el rebajar el todo o parte como gasto tributario, por ejemplo el N° 7 del inciso 4 del artículo 31 de la LIR, el artículo 47° del D.L. N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales y 69° de la Ley N° 18.681, de 1987 sobre Donaciones a las Universidades e Institutos Profesionales, (en aquella parte que no constituya crédito y se encuentre amparada por el N° 7 del artículo 31° de la Ley de la Renta); rebaja que opera bajo las mismas condiciones y requisitos que rigen para los contribuyentes de la Primera Categoría.
 - iv. **Gastos por concepto de cursos de capacitación, perfeccionamiento u otros:** Siempre y cuando la asistencia a dichos cursos se relacione directamente con la actividad profesional respectiva.
 - v. **Gastos de viajes de estudios, asistencia a congresos profesionales, torneos científicos y similares realizados fuera del país.**
 - vi. **Cuotas a asociaciones gremiales, sociedades científicas o a otras entidades que agrupan a los profesionales.**
 - vii. **Adquisición de revistas, libros y material de consulta.**
 - viii. **Reajuste y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos**
 - ix. **Gastos de organización y puesta en marcha**
 - x. **Arriendos en general**

- xi. Gastos originados por vehículos motorizados:** Dependerá de la propia naturaleza de la actividad profesional, de la forma en que ésta se desarrolle y de otros elementos inherentes a cada profesión en particular, los que determinan la aceptación de los gastos, para esto es necesario recordar los criterios señalados por el SII en la Circular N° 5 de enero de 2018.

El mayor valor así determinado, se deberá asignar de manera proporcional en función del acuerdo suscrito en el estatuto de la sociedad. Es así que el SII en el Oficio N° 180 de 1992 señala que independiente del porcentaje de participación en el capital sea distinto al de participación en las utilidades, siempre debe primar este último.

Las cantidades asignadas, se gravarán con el Impuesto Global Complementario.

3.3. Casos Especiales

Enajenación de activo fijo realizada ocasionalmente por el contribuyente de segunda categoría, no constituye un ingreso de esa categoría, sino que debe clasificarse como una renta de aquellas a que se refiere el artículo 20 N° 5 de la LIR.

- i. El mayor valor que se obtenga quedará gravado con el impuesto de primera categoría e impuestos finales
- ii. La base imponible, se determinará deduciendo del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes (según variación de IPC) (Inciso segundo del artículo 41 de la LIR)
- iii. La declaración y pago del Impuesto de Primera Categoría, deberá efectuarse dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta (N° 3 del artículo 69 de la LIR) En su calidad de renta de primera categoría, deberá declararse la renta percibida y devengada.
- iv. En caso de producirse pérdida en la enajenación de un activo fijo, podrá deducirse de las utilidades que se obtengan de operaciones futuras de venta de activo inmovilizado.

Intereses Percibidos por sociedades de profesionales: Si bien es cierto, las sociedades de profesionales deben tener un objeto social único, no es menos cierto que pueden adquirir instrumentos de ahorro con la finalidad, por ejemplo, de contrarrestar el proceso inflacionario. Es así como estas sociedades podrían tomar un depósito a plazo con una institución financiera, y por ello generar intereses. Siendo este el caso, debemos recordar que el artículo 39 N° 4 de la LIR, prescribe que están exentos del impuesto de primera categoría:

4°.- *Los intereses o rentas que provengan de:*

- a) *Los bonos, pagarés y otros títulos de créditos emitidos por cuenta o con garantía del Estado o por las instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado.*
- b) *Los bonos o letras hipotecarios emitidos por las instituciones autorizadas para hacerlo.*
- c) *Los bonos, debentures, letras, pagarés o cualquier otro título de crédito emitidos por la Caja Central de Ahorros y Préstamos; Asociaciones de Ahorro y Préstamos; empresas bancarias de cualquier naturaleza; sociedades financieras; institutos de financiamiento cooperativo y las cooperativas de ahorro y crédito.*
- d) *Los bonos o debentures emitidos por sociedades anónimas.*
- e) *Las cuotas de ahorro emitidas por cooperativas y los aportes de capital en cooperativas.*
- f) *Los depósitos en cuentas de ahorro para la vivienda.*
- g) *Los depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquiera naturaleza efectuados en alguna de las instituciones mencionadas en la letra c) de este número.*
- h) *Los efectos del comercio emitidos por terceros e intermediados por alguna de las instituciones financieras fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por intermediarios fiscalizados por la Superintendencia de Compañías de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsas de Comercio.*

En ese mismo sentido, el inciso final del artículo 39 señala que cuando las rentas de este numeral 4 sean percibidas por contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en los N°s 3, 4 y 5 del artículo 20 y declaren la renta efectiva, se gravarán igualmente con el citado impuesto de primera categoría.

Así las cosas, al ser una sociedad de profesionales un contribuyente de segunda categoría, dichos intereses se encontrarían exentos de primera categoría. Como estos intereses son de aquellos clasificados en el N° 2 del artículo 20 de la LIR, se gravarán al momento de su percepción, es por esto por lo que se debe entender que, en el año de la percepción, estas rentas deben ser asignadas a los socios para su respectiva tributación con el Impuesto Global Complementario.

3.4. Obligación de Llevar Contabilidad

Las sociedades de profesionales y los contribuyentes de la segunda categoría que se encuentren obligados u opten por llevar contabilidad completa deberán hacerlo mediante de la utilización de los libros principales “Diario”, “Mayor” e “Inventarios y Balances” o sus equivalentes, debiendo al término del ejercicio presentar un balance general.

Este tipo societario debe emitir, por la prestación de sus servicios, boletas de honorarios.

3.5. Pagos provisionales Mensuales

El artículo 84 b) de la LIR señala de manera textual lo siguiente:

b) 17% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales, por los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público y por los profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario. La misma tasa anterior se aplicará para los contribuyentes que desempeñen cualquier otra profesión u ocupación lucrativa y para las sociedades de profesionales;

Como se aprecia la tasa de PPM asciende a 17%, sin embargo, debemos recordar que el artículo quinto transitorio de la Ley N° 21.133 del año 2019 estableció que esta tasa ira aumentando progresivamente, para quedar con su tasa definitiva a partir del año 2028, así las cosas los porcentajes son los siguientes:

Año	%
2020	10,75%
2021	11,50%
2022	12,25%
2023	13%
2024	13,75%
2025	14,50%
2026	15,25%
2027	16%
2028	17%

3.6. Primera Categoría

Como se analizo en las paginas anteriores, en un principio las sociedades de profesionales (en ese tiempo de personas) solo tenían la posibilidad de tributar en la segunda categoría. No fue si no hasta la publicación de la Ley N° 18.682 el 31.12.1987, cuando a través de su artículo 1 N° 6 se incorporó el tercer inciso al N° 2 del artículo 42 de la LIR, donde se permite que este tipo societario se adscriba de manera voluntaria a las reglas de la primera categoría.

Es así como, aquellas sociedades que opten por esta modalidad deberán optar por cualquiera de los regímenes tributarios existentes para dicha categoría, esto es:

- i. Régimen general del artículo 14 A de la Ley de Impuesto a la Renta. Sus rentas consistentes en servicio o asesorías profesionales se clasificarán en el artículo 20 N° 5 de la ley del ramo, y en virtud de tal tipificación, se afectarán con el impuesto de primera categoría, sobre sus rentas tanto percibidas como devengadas: Las citadas rentas deberán determinarse de acuerdo con el mecanismo establecido en los artículo 29 al 33; incluyendo las disposiciones sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41 de la ley; enterando el pago provisional mensual correspondiente de acuerdo a las normas del artículo 84 a) del mismo texto legal. Los socios tributan en base a los retiros, teniendo derecho a utilizar el crédito por el impuesto de primera categoría pagado por la sociedad, debiendo restituir a título de débito fiscal el 35% del mismo.
- ii. Régimen pro pyme general del artículo 14 D N° 3, de la Ley de Impuesto a la Renta. Su base de tributación es ingresos percibidos menos egresos pagados. Los socios tributan en base a retiros, los socios tienen derecho al crédito por el impuesto de primera categoría.
- iii. Régimen pro pyme transparente del artículo 14 D N° 8 de la Ley de Impuesto a la Renta.: La sociedad esta exenta del pago del Impuesto de primera categoría, los socios tributan por las rentas que se le asignen en base a su participación en las utilidades o el capital. En este sentido es bastante similar al régimen de tributación de segunda categoría detallado anteriormente.

4. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES CON LA LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

4.1. Situación vigente al 31.12.2022

Debemos distinguir dos situaciones:

- i. **Sociedades de profesionales de segunda categoría:** Se considera una exención personal. El actual artículo 12 E N° 8 de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, señala que están exentas de este impuesto “8) Los ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° de la Ley de la Renta”. Como se aprecia, a pesar hoy de ser un hecho no gravado, el legislador señala de manera taxativa que los ingresos que se perciban por las rentas del trabajo dependiente e independiente se encuentran exentos de IVA.
- ii. **Sociedades de profesionales de primera categoría:** Como se señaló en el acápite anterior, los ingresos de las sociedades de profesionales son rentas de aquellas clasificadas en el número 5 del artículo 20 de la LIR, siendo el día de hoy considerado un hecho no gravado de IVA,

considerando la vigente definición de hechos gravados básicos de IVA, donde se establece que los servicios que se encontraran gravados con el mencionado tributo, son los que están clasificados en los números 3 y 4 de la LIR. Esto ha sido ratificado por el SII a través del Oficio N° 3134 del 26 de agosto de 1993.

4.2. Situación vigente a contar del 01.01.2023

El artículo 6 N° 1 de la Ley N° 21.420 de 01.04.2022, modifica el inciso primero del artículo 2 N° 2 de la LIVS a partir del 01.01.2023, quedando su redacción de la siguiente forma:

Artículo 2°- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

2°) 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.

Como se aprecia, mediante esta modificación el legislador amplifica el rango de los servicios que se gravan con IVA, quedando dentro de ellas, todas las actividades señaladas en el artículo 20 de la LIR, incluyendo al N° 5 donde se clasificaban las rentas obtenidas por las sociedades de profesionales que tributan en la primera categoría.

Es por dicha razón que el legislador, en el artículo 6 N° 2 de la Ley N° 21.420 de 01.04.2022, modifica el artículo 12 E N° 8 a partir del 01.01.2023, quedando su redacción de la siguiente forma:

Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

8) Los ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° de la Ley de la Renta. Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría;

Como se aprecia, esta exención personal es modificada a raíz de que no existirá la distinción de los hechos no gravados con IVA, señalando que todos los servicios deberán gravarse con el citado tributo. Es por dicha razón que el legislador amplió el actual artículo 12 E N° 8 de la LIVS, para que se consideren como exentos del

gravamen los servicios que presten los contribuyentes del artículo 42 de la LIR, incluyendo a las sociedades de profesionales que tributan en la primera categoría. Cabe señalar que para poder analizar esta situación debemos remitirnos a las normas de nuestro Código Civil, de acuerdo con lo que señalan Brantt y Mejías¹⁸ *“Si nos situamos en el contrato de arrendamiento, el artículo 1915 del Código civil al definirlo dispone “es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de la cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado”. De las tres clases de arrendamiento que se desprenden de la referida norma, como adelantáramos, interesa el contrato de arrendamiento de servicios inmateriales, regulado en el párrafo 9°, artículos 2006 a 2012 del Código civil. A partir de lo dispuesto por los artículos 1915 y 2006 puede entenderse que el arrendamiento de servicios inmateriales es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a ejecutar una obra inmaterial, o en que predomina la inteligencia sobre la mano de obra, como una composición literaria o la corrección tipográfica de un impreso, y la otra a pagar por este servicio un precio determinado. De conformidad a estas disposiciones y teniendo en consideración además los artículos 2007 y 2012, los autores han hecho presente que el Código civil distingue a su vez tres clases de contrato de arrendamiento de servicios inmateriales: a) aquel en que predomina la inteligencia por sobre la obra de mano; b) aquel que consiste en una larga serie de actos y c) servicios prestados por profesionales*

En ese orden de ideas, es dable concluir que los servicios prestados por las sociedades de profesionales que se encuentran exentos de IVA son aquellos que pudiéramos considerar como arrendamientos de servicios, esto es:

- i. En los que predomina la inteligencia por sobre el esfuerzo físico.
- ii. Los que consisten en una serie de actos.
- iii. Los servicios prestados por profesionales.

Dado que la norma coloca esta exención como una exención personal, solamente para aquellos contribuyentes clasificados en el artículo 42 de la LIR, es necesario preguntarse si esto fue un error legislativo, dado que lo más coherente es haber indicado esta exención como real en el artículo 13, señalando que los servicios que pudiesen ser calificados como arrendamientos de servicios de acuerdo con las normas del Código Civil, independiente de quien los preste, se encontraban exentos de IVA, dado que se entiende que el legislador pretendía eximir del tributo a este tipo de servicios, más allá de quien los haya prestado.

18 Brantt, María Graciela; Mejías Claudia (2016), El derecho supletorio del contrato de servicios en el código civil chileno. Insuficiencia de las reglas del mandato y del arrendamiento; Revista De derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, en línea < <https://www.scielo.cl/pdf/rdpucv/n46/a02.pdf>>, [consultado mayo 2022]

5. CONCLUSIONES

Como se aprecia en el cuerpo de este trabajo, las Sociedades de Profesionales no están definidas en nuestra legislación, siendo el Servicio de Impuestos Internos quien ha establecido cuales son sus requisitos a través de Circulares y Oficios.

Es así como el citado organismo fiscalizador, indica que estas solo deben ser sociedades de personas, cuyos socios deben ser poseedores de un título profesional o técnico y el objeto de dicha sociedad debe remitirse solo a la prestación de servicios de asesoría o consultoría de dicha índole.

Sin embargo, de acuerdo con los análisis realizados, se entiende que, con la modificación sufrida en 1974, el legislador amplió el rango de las sociedades que pueden clasificarse en dicha categoría, pudiendo incluso ser sociedades de profesionales las sociedades de capital.

Lo que define a las sociedades de profesionales es su objeto social, sin importar el ropaje jurídico que las albergue.

También creo que el legislador no debió haber incluido a la prestación de servicios profesionales como una exención personal, si no más bien real, dado que debemos recordar que la LIVS lo que grava es el hecho, más allá de quien lo preste, por tanto, la exención debió haber sido para los servicios profesionales que pudiesen ser considerados un arrendamiento de servicios de acuerdo con las normas del Código Civil.