

IVA EN LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

1. INTRODUCCIÓN

A partir del 1° de enero de 2023 toda prestación de servicios se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado, salvo que por disposición expresa de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios u otra ley particular se establezca una exención de dicho tributo. Lo anterior, a causa de la entrada en vigencia de lo dispuesto en la Ley N° 21.420 de 2022, que reduce o elimina exenciones tributarias.

Junto con lo anterior, la citada ley amplió la exención del N° 8 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual ahora también beneficiará a las sociedades de profesionales.

La autoridad tributaria emitió las instrucciones respectivas a través de la Circular N° 50 de 2022, quedando varias situaciones no cubiertas respecto a las sociedades de profesionales, sobre todo en materia del cumplimiento de cada uno de los requisitos definidos para calificar como sociedad de profesionales. No fue sino a través de la emisión de variada jurisprudencia administrativa, durante el año 2022 y lo que va del presente año 2023, que el Servicio de Impuestos Internos ha ido aclarando las dudas existentes sobre la materia.

Asimismo, a través de la dictación de dos resoluciones, el Servicio estableció procedimientos que permiten a los contribuyentes contar con vías de salida para regularizar la situación de las sociedades de profesionales que no cumplieron con los requisitos para ser calificadas como tales, y estableció un procedimiento para las sociedades de profesionales que deseen acogerse a las normas de primera categoría a partir de la entrada en vigencia de la ley.

En vista de lo anterior, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile les invita a revisar detenidamente el material docente preparado en esta oportunidad, el cual ha tenido por objeto principal reunir en un solo documento las principales disposiciones que rigen a las sociedades de profesionales en materia de IVA a partir del 1° de enero de 2023.

2. LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

Si bien es cierto no existe una definición legal respecto al concepto de “sociedad de profesionales”, la autoridad tributaria¹ se ha referido a ellas como aquellas sociedades 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, en los que debe predominar el trabajo de sus profesionales por sobre el capital².

Atendiendo a esta definición, para calificar como una sociedad de profesionales se debe cumplir con una serie de requisitos, a saber³:

- i. Debe tratarse de una sociedad de personas.
- ii. Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- iii. Los servicios deben ser prestados a través de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que contribuyan a la prestación del servicio profesional.
- iv. Todos sus socios deben ejercer sus profesiones para la sociedad.
- v. Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.
- vi. Cumpliendo a cabalidad cada uno de estos requisitos⁴ las empresas podrán ser catalogadas como sociedades de profesionales, con lo cual podrán optar, para efectos de tributación a nivel de impuesto a la renta, a los regímenes que establece en artículo 42 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), esto es, segunda o primera categoría.

En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud de las modificaciones incorporadas por el artículo 6 de la Ley N° 21.420 a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), en una primera instancia, los servicios prestados por las sociedades de profesionales se encuentran gravados con IVA a partir del 1° de enero de 2023. No obstante lo anterior, en la medida que las empresas cumplan con los requisitos antes enunciados, los servicios prestados se encontrarán exentos de dicho tributo.

Según lo expuesto, resulta de vital importancia el cumplimiento de los requisitos enunciados, por lo que en los numerales siguientes de este reporte analizaremos

1 N° 1 de la letra B) del apartado II de la Circular SII N° 21 de 1991.

2 Ver oficio SII N° 1895 de 2023.

3 Conforme a lo señalado en el punto 2.2 del apartado II de la Circular SII N° 50 de 2022.

4 Sin perjuicio del registro como sociedad de profesionales conforme a lo instruido en las Resoluciones SII N° 115 de 2022 y N° 63 de 2023.

con mayor detalle cada uno de éstos, mencionando algunas casuísticas⁵ que resulta relevante tener en consideración a fin de no caer en incumplimientos que gatillen una tributación indeseada tanto a nivel del impuesto a la renta como del IVA.

3. DEBE TRATARSE DE UNA SOCIEDAD DE PERSONAS

Conforme a la interpretación administrativa efectuada por el Servicio de Impuestos Internos (SII)⁶, el tipo jurídico de una sociedad de profesionales sólo puede corresponder a una “sociedad de personas”, toda vez que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas.

Con base en esta interpretación, una sociedad de capital, como por ejemplo, una sociedad anónima, sociedad por acciones⁷ o en comandita por acciones, no califican como sociedad de profesionales.

Del mismo modo, no podrían calificar como sociedad de profesionales los empresarios individuales ni las empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL), puesto que en tales casos no estamos en presencia de una sociedad.

Cabe tener presente que, tratándose de sociedades de hecho, es decir, aquellas que no son una sociedad en términos legales, ya que no han cumplido las formalidades o solemnidades de una sociedad de personas, no contando así con una personalidad jurídica, no califican como una sociedad de profesionales⁸.

4. SU OBJETO EXCLUSIVO DEBE SER LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS O ASESORÍAS PROFESIONALES

Las sociedades de profesionales deben tener un objeto exclusivo⁹, el cual corresponderá a la prestación de servicios o asesorías profesionales. Para estos efectos, tanto las actividades económicas que hayan sido informadas al Servicio como aquellas que en los hechos desarrolle la sociedad, deberán ser exclusivamente relativas a tales servicios y asesorías¹⁰. Sin perjuicio de lo

5 Recogidas de la variada jurisprudencia administrativa emitida por la autoridad tributaria sobre la materia.

6 A través de las Circulares N° 21 de 1991 y N° 50 de 2022.

7 Ver oficio SII N° 3650 de 2022.

8 Ver oficio SII N° 963 de 2023.

9 Sin perjuicio de lo señalado en la Circular N° 43 de 1994 y en el Oficio N° 1061 de 1999, respecto de las actividades educacionales prestadas por las sociedades de profesionales, de manera esporádica, no planificada, accidental, que no forme parte de un curso sistemático o programado y que este dirigida al grupo de personas que normalmente atienden o que potencialmente puedan atender como clientes.

10 Ver oficio SII N° 828 de 2023.

anterior, la sociedad puede tener declaradas otras actividades en su escritura de constitución y posteriores modificaciones, no siendo necesario modificar el objeto social de la sociedad para efectos de cumplir con el requisito del giro exclusivo, ya que solo se considerarán las actividades económicas que hayan sido informadas al Servicio de Impuestos internos y aquellas que en los hechos desarrolle la compañía¹¹.

De este modo, según lo precisado en el párrafo precedente, las sociedades que desarrollen o informen al SII otros giros, dejarán de ser sociedad de profesionales.

Ahora bien, conforme a lo interpretado por la autoridad tributaria¹², no se desvirtúa el giro exclusivo de prestación de servicios profesionales si la sociedad, con el fin de preservar sus flujos de caja y evitar su desvalorización, efectúa inversiones ocasionales, como por ejemplo en depósitos a plazo, fondos mutuos u otros instrumentos de corto plazo. Del mismo modo, no se desvirtúa el giro exclusivo referido a la prestación de servicios profesionales por el hecho de informar más de una actividad profesional, así como tampoco por el hecho de adquirir activos fijos para el desarrollo de sus labores, siempre que, en dicho desarrollo, prime el trabajo por sobre el capital.

En ningún caso las sociedades de profesionales podrán desarrollar una actividad clasificada en el artículo 20 de la LIR, es decir, en la primera categoría, sin perjuicio de lo precisado en el párrafo anterior respecto de las inversiones ocasionales. Así, por ejemplo, las sociedades constituidas por personas naturales dedicadas al corretaje no cumplen con los requisitos para ser calificadas como una sociedad de profesionales, toda vez que la actividad de corretaje ejercida por una sociedad está clasificada en el N° 4 del artículo 20 de la LIR¹³.

11 Ver oficio SII N° 209 de 2023.

12 Párrafo penúltimo de la letra b) del punto 2.2. del apartado II de la Circular N° 50 de 2022.

13 Ver oficio SII N° 88 de 2023.

5. LOSSERVICIOSDEBENSERPRESTADOSATRAVÉSDE SUSSOCIOS, ASOCIADOS O CON LA COLABORACIÓN DE DEPENDIENTES QUE CONTRIBUYAN A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PROFESIONAL

Para calificar como sociedad de profesionales, los servicios que estas presten deben efectuarse a través de todos sus socios, sin perjuicio que dicha sociedad contrate a terceros para que contribuyan a la prestación de los señalados servicios, sea que dichos servicios correspondan a la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afin o complementaria de la de estos, sin la necesidad de que sean profesionales.

No obstante lo anterior, se debe tener presente que si los ingresos de la sociedad provienen únicamente del trabajo realizado por el personal contratado, subcontratado o de los profesionales independientes que prestan servicios a la sociedad y no del ejercicio de la profesión de los socios, entonces la respectiva sociedad dejará de ser una sociedad de profesionales¹⁴.

Por otra parte, la autoridad tributaria interpretó¹⁵ que el ejercicio de una profesión no es compatible con la calidad de empresario individual, aun cuando la persona natural y el empresario individual sean la misma persona, de tal forma que los derechos sociales que la persona natural detenta sobre la sociedad de profesionales no pueden ser asignados a su empresa individual, pues las rentas de la sociedad estrictamente ya no provendrían del ejercicio de la profesión del socio, es decir, no serían rentas de la segunda categoría, sino que provendrían de los activos incorporados al giro de la empresa individual, calificadas como rentas del capital, incumpliendo los requisitos para ser considerada una sociedad de profesionales.

Del mismo modo, en el caso que los socios de una sociedad de profesionales entreguen en usufructo sus derechos sociales que mantienen en dicha sociedad, se desvirtúa la calidad de sociedad de profesionales si los respectivos socios, titulares de los derechos sociales, perciben sus rentas provenientes de dicha sociedad, por ejemplo, del capital (usufructo constituido a título oneroso), y no del ejercicio de sus respectivas profesiones a través de la sociedad de profesionales. Lo mismo ocurrirá con el usufructuario en la medida que, sea que adquiera el usufructo a título gratuito u oneroso, tendrá derecho a percibir parte de los retiros de utilidades de la sociedad como consecuencia de haber adquirido el mencionado usufructo y no como consecuencia de su trabajo personal¹⁶.

14 Ver oficio SII N° 1074 de 2023.

15 Ver oficio SII N° 228 de 2023.

16 Ver oficio SII N° 889 de 2023.

6. TODOS SUS SOCIOS DEBEN EJERCER SUS PROFESIONES PARA LA SOCIEDAD

Conforme a lo precisado por la autoridad tributaria, la totalidad de los socios deben ejercer la misma profesión para la sociedad o alguna profesión similar, afín o complementaria. En cuanto a los conceptos de “similar, afín o complementario” de las profesiones de los socios, estas se deben considerar a la luz de las actividades que desarrolla la respectiva sociedad.

Lo señalado en el párrafo anterior en ningún caso implica que los socios de la sociedad de profesionales deban prestar sus servicios de forma exclusiva a dicha sociedad, encontrándose habilitados para prestar sus servicios en forma independiente o a través de otras empresas¹⁷.

Por otra parte, en ningún caso uno o más socios podrían aportar solo capital, porque ello desnaturaliza el objeto de la sociedad y la consideración a la persona con la que nacen este tipo de sociedades.

En el caso de sociedades de profesionales que sean socias de otra sociedad de la misma naturaleza, las primeras deberán tener por objeto exclusivo la prestación de servicios profesionales idénticos, similares, afines o complementarios, que prestarán por medio de todos sus socios, informando dicho giro al Servicio. Además, si bien en la actualidad sería posible constituir sociedades de profesionales “en cascada” o en más de dos niveles, se debe tener presente, entre otras consideraciones, que todas las sociedades deben cumplir los requisitos para calificar como sociedades de profesionales y que ese esquema societario en cascada necesariamente debe suponer el predominio del trabajo por sobre el capital¹⁸.

Por otra parte, los servicios prestados por las sociedades de profesionales deben ser efectuados por personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, o 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 oficio¹⁹. Por título profesional debe entenderse aquel se otorga a un egresado de un instituto profesional o de una universidad que ha aprobado un programa de estudios cuyo nivel y contenido le confieren una formación general y científica necesaria para un adecuado desempeño profesional; el título no profesional es aquel otorgado por alguna entidad educacional que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica

17 Ver oficios SII N° 214 y 618, ambos de 2023.

18 Letras a) y b) del párrafo 7° del punto 2.2.1. del apartado II de la Circular SII N° 50 de 2022 y oficio SII N° 3244 de 2022.

19 Letra b) del párrafo 9° del punto 2.2.1. del apartado II de la Circular SII N° 50 de 2022.

u oficio, quedando comprendidos dentro de estos los que tienen el carácter de títulos técnicos de nivel medio y superior, los otorgados por el Ministerio de Educación para el desempeño de un oficio y los otorgados por aquellas entidades reconocidas por el Estado que habiliten para el ejercicio de un oficio o técnica²⁰.

Respecto a lo señalado en el párrafo anterior, y tratándose de títulos otorgados en el extranjero, el SII entiende que dichos profesionales serán considerados como tales cuando se les reconozca, revalide o convalide su título, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales suscritos por Chile en esta materia que facilitan la realización de este trámite; además, la autoridad tributaria aclara que un programa de diplomado no es conducente a un grado o título académico²¹.

El criterio señalado en el párrafo anterior es aplicable en la medida que las normas que rigen la actividad profesional respectiva en Chile exijan el cumplimiento de ciertas formalidades (por ejemplo, el reconocimiento, revalidación o convalidación del título) para ejercer la profesión (médicos y otras profesiones expresamente consideradas por la ley). En caso contrario, al menos para los fines tributarios en comento, la posesión de un título profesional, obtenido en instituciones de educación extranjeras, podrá acreditarse mediante el certificado de título o el título mismo, debidamente apostillado de acuerdo con la Ley N° 20.711. Para aquellos títulos no profesionales, además de la apostilla correspondiente, se exigirá que el contribuyente acredite que su título es de aquellos que también otorgan entidades educacionales en nuestro país²².

20 Ver oficio SII N° 2010 de 2023.

21 Ver oficio SII N° 1077 de 2023.

22 Ver oficios SII N° 1674 y 1675, ambos de 2023.

7. LAS PROFESIONES DE LOS SOCIOS DEBEN SER IDÉNTICAS, SIMILARES, A FINES O COMPLEMENTARIAS

Tal como se dijo anteriormente, el concepto de “similar, afín o complementario” de las profesiones de los socios se debe considerar a la luz de las actividades que desarrolla la respectiva sociedad. Entonces, si todos los socios participan en la prestación del servicio profesional que desarrolla la sociedad, dichas profesiones se considerarán afines o complementarias²³. De esta forma, por ejemplo, la profesión de abogado no es similar, afín o complementaria a la de médico veterinario, atendiendo al giro de la empresa (clínica veterinaria), por lo que esta no podrá ser considerada como una sociedad de profesionales²⁴. Asimismo, en principio, no serían idénticas, similares, afines o complementarias las profesiones de abogado y secretaria respecto de la prestación de, por ejemplo, servicios informáticos o de naturaleza análoga²⁵.

Además, la autoridad tributaria señaló que no se desvirtúa este requisito si uno o más de los socios, siendo profesionales, pero no interviniendo directamente en el servicio que presta la persona jurídica, trabaja efectivamente para la sociedad, de modo que sus servicios sean imprescindibles para la buena marcha de la sociedad y el desarrollo de los servicios o asesorías profesionales que dicha sociedad presta, de acuerdo con parámetros objetivos tales como el número de clientes, de socios o personal, así como el volumen de operaciones o servicios que prestan²⁶.

Por último, tratándose de servicios que requieran de equipos multidisciplinarios para su prestación, se considerarán afines o complementarias aquellas profesiones de los socios que intervengan directamente en su desarrollo.

23 Ver oficio SII N° 3245 de 2022.

24 Ver oficio SII N° 768 de 2023.

25 Ver oficio SII N° 952 de 2023.

26 Ver oficio SII N° 342 de 2023.

8. PROCEDIMIENTOS DE REGISTRO DE SOCIEDADES DE PROFESIONALES

Conforme a lo señalado por la autoridad tributaria en la Circular N° 50 de 2022²⁷, los contribuyentes que se reorganicen o reestructuren para tributar como sociedad de profesionales, 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 lo dispuesto 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.

Para estos efectos, el SII emitió las resoluciones exentas N° 115 de 2022 y N° 63 de 2023, a través de las cuales instruyó el procedimiento extraordinario que permitirá a los contribuyentes aludidos en el párrafo anterior registrarse como sociedades de profesionales, así como también definió un procedimiento ordinario con iguales fines que regirá para aquellas sociedades de profesionales que a partir del 1° de enero de 2023 opten por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

A continuación se exponen los principales aspectos de los procedimientos antes mencionados.

8.1 Procedimiento Extraordinario

Este procedimiento rige para aquellos contribuyentes que iniciaron actividades antes del 1° de enero de 2023 y tiene por objeto permitir su registro como sociedades de profesionales a fin de que a partir de esa fecha puedan acceder a la exención de IVA establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

Para acceder a este procedimiento los contribuyentes deberán cumplir con 3 requisitos, a saber:

- i. Debe tratarse de sociedades de responsabilidad limitada o colectivas civiles.
- ii. Todos sus socios deben ser personas naturales o sociedades de profesionales.
- iii. No haber emitido documentos afectos a IVA a contar del 1° de enero de 2022. En caso de haber emitido dicho tipo de documentos a contar de la fecha indicada, podrá acceder a este procedimiento habiendo presentado la declaración anual de renta (F22) del Año Tributario 2023.

En caso de no cumplir con los requisitos anteriores o no poder acceder a este procedimiento, el contribuyente deberá poner término al giro de sus actividades,

²⁷ Punto 2.4. del apartado II de dicha circular.

debiendo, en forma posterior, efectuar una petición administrativa a fin de registrarse como sociedad de profesionales.

El trámite se efectuará, por única vez, a través de la aplicación especial “Registro extraordinario de sociedades de profesionales”, disponible en el sitio web de este Servicio.

Aquellas sociedades que estén registradas de manera previa como de primera categoría, se les asignará una actividad económica de segunda categoría, eliminándose aquellas actividades correspondientes a la primera categoría. Asimismo, las sociedades de capital, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales, que requieran reestructurarse para poder calificar como sociedad de profesionales, podrán acceder a este procedimiento transitorio una vez efectuada e informada dicha reestructuración, al SII o a través del Registro de Empresas del Ministerio de Economía, conforme a las instrucciones vigentes, para luego continuar con el proceso de registro como sociedad de profesionales cumpliendo con lo detallado para el procedimiento que se describe. Respecto a la forma de tributar, a los contribuyentes aludidos en este párrafo se les registrará como acogidas a las normas de primera categoría.

Respecto de las sociedades que estén registradas como sociedades de segunda categoría, no se les modificará ninguna de las actividades económicas declaradas y en cuanto a la forma de tributar, al informar su calidad de sociedad de profesionales en la aplicación especial, tendrán la opción de señalar que lo harán conforme a las normas de la primera categoría, opción que, ejercida, será irrevocable y producirá efectos desde el 1° de enero de 2023.

Este procedimiento extraordinario, al igual que la aplicación especial, estará disponible para los contribuyentes entre el 1° de enero de 2023 y el 31 de diciembre del mismo año²⁸.

8.2. Procedimiento Ordinario

Este procedimiento rige para las sociedades de profesionales que a partir del 1° de enero de 2023 opten por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría. Para estos efectos, la autoridad tributaria hizo el distingo de las siguientes situaciones:

²⁸ Este último plazo fue definido a través de la Resolución Exenta SII N° 63 de 2023 (anteriormente dicho plazo era el 30 de junio de 2023).

- i. Sociedades de profesionales que inician actividades.
- ii. Sociedades de profesionales que ejercen su opción posterior al inicio de actividades.
- iii. Sociedades que se reorganicen para tributar como sociedad de profesionales.

En cuanto a la primera situación, las sociedades de profesionales deberán ejercer la opción dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades de segunda categoría, dejando expresa constancia de la decisión de declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría en la declaración jurada de iniciación de actividades o a través de una petición administrativa en el sitio web del SII, presentada dentro del mismo plazo, clasificada con el nombre “Registro de Sociedad de Profesionales”. La opción de declarar bajo las normas de la primera categoría registrará irrevocablemente desde el momento en que comiencen sus actividades, y en caso de no ejercer la opción, se considerará que tributan en segunda categoría; en ambos casos deberán emitir, desde el inicio de sus actividades, la documentación tributaria que corresponda.

Si no se ejerce la opción al momento del inicio de actividades, las referidas sociedades de profesionales podrán también ejercerla dentro de los tres primeros meses del año comercial en que pretenden comenzar a declarar sus rentas de acuerdo con las normas de primera categoría, esto es, entre el 1° de enero y el 31 de marzo del año, presentando a través del sitio web del SII una petición administrativa clasificada como “Registro de Sociedad de Profesionales”. La opción de declarar bajo las normas de la primera categoría ejercida en los términos indicados registrará irrevocablemente a partir del 1° de enero del año en el cual se ejerció.

En aquellos casos en que los contribuyentes se reorganicen para tributar como sociedad de profesionales (transformación o conversión, según sea el caso), junto con dar el aviso correspondiente de tal hecho (al SII o a través del Registro de Empresas del Ministerio de Economía) deberán adjuntar, entre otros antecedentes, una declaración jurada que señale su voluntad de registrarse como sociedad de profesionales de segunda categoría, indicando además, si tributará conforme a las normas de primera o segunda categoría. Además de lo anterior, de acuerdo con lo señalado en el apartado N° 2.3.4 de la Circular N° 17 de 1995, un cambio de giro de una actividad clasificada en primera categoría de la LIR a otra clasificada en segunda categoría de dicha ley, o una eliminación del giro de la primera categoría para quedar sólo con uno de segunda categoría, requerirá necesariamente un término de giro de la actividad de primera categoría. Posterior a realizar el término de giro de sus actividades de primera categoría, para registrarse como sociedad de profesionales deberá efectuar una petición administrativa conforme a lo descrito para las sociedades que ejercen su opción al inicio de sus actividades o de forma posterior a ello.

9. DOCUMENTACIÓN TRIBUTARIA A EMITIR

A partir del 1° de enero de 2023 las sociedades de profesionales pasaron a ser contribuyentes del IVA, razón por la cual aquellas que opten por tributar de acuerdo con las normas de la primera categoría deberán emitir facturas o boletas no afectas o exentas de IVA, según lo dispuesto en los artículos 52 y 53 de la LIVS y lo regulado en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

Por su parte, las sociedades que califiquen como de profesionales y tributen con el impuesto global complementario o adicional, de acuerdo con lo establecido en el N° 2 del artículo 43 de la LIR, deberán continuar emitiendo boletas de honorarios electrónicas, conforme ordena el artículo 68 bis de la LIR.

En el caso de sociedades de profesionales que hubieren optado por tributar en primera categoría y que, a la fecha de dictarse la Circular N° 50 de 2022, esto es, al 27 de octubre de 2022, se encontraban emitiendo boletas de honorarios conforme las instrucciones impartidas en la Circular N° 21 de 1991, podrán continuar emitiendo este tipo de documentos hasta el 31 de diciembre de 2023²⁹.

10. CAMBIO DE SUJETO QUE AFECTA A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

Conforme a lo establecido en la letra e) del artículo 11 de la LIVS, se consideran sujetos del IVA a los beneficiarios de los servicios que sean contribuyentes de dicho impuesto, siempre que la prestación sea realizada por un prestador domiciliado o residente en el extranjero.

En virtud de lo anterior, considerando su calidad de contribuyentes de IVA, las sociedades de profesionales que tributan de acuerdo con las reglas de la primera categoría son los sujetos pasivos de derecho del IVA según lo dispuesto en la señalada letra e) del artículo 11 de la LIVS, cuando sean beneficiarias de servicios gravados con dicho impuesto, prestados por domiciliados o residentes en el extranjero.

En estos casos, las sociedades de profesionales que utilicen servicios prestados por un contribuyente domiciliado o residente en el extranjero deberán documentar la operación respectiva por medio de una factura de compra.

Cabe precisar que el cambio de sujeto establecido en letra e) del artículo 11 de la LIVS procede por el solo ministerio de la ley, por lo que, configurándose la hipótesis establecida en la norma, los contribuyentes deben emitir la

29 Según el párrafo penúltimo del resolutivo 3° de la Res. Ex. SII N° 115 de 2022, modificada por la Res. Ex. SII N° 63 de 2023. Dicho plazo anteriormente era el 30 de junio de 2023.

documentación tributaria correspondiente y declarar y pagar el impuesto, sin necesidad de una declaración previa por parte del Servicio que disponga el cambio de sujeto o la emisión de facturas de compra. Lo anterior, sin perjuicio de la eventual habilitación que requieran los sistemas de facturación empleados para hacer operativa la emisión de la documentación³⁰.

11. CONCLUSIONES

A partir del 1° de enero de 2023 las sociedades de profesionales pasaron a ser contribuyentes del IVA, sin perjuicio que tales entidades se encontrarán exentas del señalado impuesto conforme a lo dispuesto en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVA. No obstante lo anterior, para calificar como sociedad de profesionales debe cumplirse con determinados requisitos definidos por la autoridad tributaria.

El tipo jurídico de una sociedad de profesionales debe corresponder a una sociedad de personas, toda vez que el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas. Así también, estas sociedades deben tener como objeto exclusivo la prestación de servicios o asesorías profesionales.

Del mismo modo, los servicios que estas sociedades presten deben efectuarse a través de todos sus socios, sin perjuicio que dicha sociedad contrate a terceros para que contribuyan a la prestación de los señalados servicios, sea que dichos servicios correspondan a la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afin o complementaria de la de estos, sin la necesidad de que sean profesionales; en este contexto, ningún socio podría aportar solo capital. Dichos socios deben detentar un título profesional o no profesional y ejercer la misma profesión para la sociedad o alguna profesión similar, afin o complementaria, considerando para tales efectos las actividades que desarrolla la respectiva sociedad.

La autoridad tributaria dispuso 2 procedimientos para que los contribuyentes puedan registrarse como sociedad de profesionales. El procedimiento extraordinario está dirigido a sociedades de profesionales constituidas antes de la entrada en vigencia de la norma y busca subsanar incumplimientos de tal forma que dichas entidades cumplan con los requisitos para ser calificadas como sociedades de profesionales a partir del 1° de enero de 2023; este procedimiento rige hasta el 31 de diciembre de 2023. El procedimiento ordinario busca normar a las sociedades de profesionales que quieran sujetarse a las normas de primera categoría a partir del 1° de enero de 2023.

30 Ver oficios SII N° 1728 y 1729, ambos de 2023.

A partir de la entrada en vigor de la modificación legal, las sociedades de profesionales que tributen conforme a las normas de primera categoría deberán emitir facturas o boletas no afectas o exentas de IVA, mientras que aquellas sujetas a segunda categoría deberán emitir boletas de honorarios conforme a lo prescrito por el artículo 68 bis de la LIR. No obstante lo anterior, podrán continuar emitiendo boletas de honorarios hasta el 31 de diciembre de 2023 aquellas sociedades de profesionales sujetas a las normas de primera categoría que venían haciéndolo al 27 de octubre de 2022 (fecha de publicación de las Circular SII N° 50 del mismo año).

Finalmente, dada la condición de contribuyente de IVA de las sociedades de profesionales, aquellas que tributan de acuerdo a las reglas de la primera categoría son los sujetos pasivos de derecho del IVA según lo dispuesto en la señalada letra e) del artículo 11 de la LIVA, cuando sean beneficiarias de servicios gravados con dicho impuesto, prestados por domiciliados o residentes en el extranjero, por lo que deberán documentar la operación respectiva por medio de una factura de compra y declarar y pagar el impuesto respectivo.