

Informe sobre la Exención del IVA en las Sociedades de Profesionales en Chile

Martina Pérez y Martina Ojeda

La Ley N° 21.420, publicada el 4 de febrero de 2022, amplió la aplicación del IVA a la mayoría de los servicios en Chile, eliminando exenciones y modificando el concepto de “servicio” en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS). Antes de esta reforma, el artículo 2°, N° 2 de la LIVS definía "servicio" como:

"La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta."

Con la entrada en vigor de la Ley N° 21.420, a partir del 1 de enero de 2023, se eliminó la referencia a las actividades de los N°s. 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en la definición de "servicio". La nueva redacción del artículo 2°, N° 2 de la LIVS es:

"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."

Esta modificación implica que, desde el 1 de enero de 2023, toda prestación remunerada es considerada un servicio afecto al IVA, salvo que exista una exención expresa en la ley.

En particular, una de las principales excepciones se aplica a las **sociedades de profesionales**, cuyo giro exclusivo es la prestación de servicios profesionales. Estas sociedades, constituidas por personas que comparten una misma profesión o profesiones afines, se dedican exclusivamente a la prestación de servicios o asesorías profesionales. Son relevantes en el ámbito tributario chileno porque, al cumplir con ciertos requisitos, pueden acceder a la exención del IVA en los servicios que prestan. La Ley N° 21.420 confirmó esta exención mediante la modificación del artículo 12, letra E, N° 8 de la LIVS, estableciendo que las sociedades de profesionales seguirán exentas de IVA, incluso si optan por tributar en primera categoría. Sin embargo, para acceder a este beneficio, deben cumplir con requisitos específicos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos (SII).

De esta forma, el presente informe tiene como propósito analizar en detalle los requisitos que deben cumplir las sociedades de profesionales para acceder a la exención del IVA, así como el impacto de la reforma en su tributación. Para ello, se revisará el marco normativo aplicable, las condiciones establecidas por el SII, las diferencias entre los regímenes de tributación y los casos en los que la exención puede perderse. Asimismo, se abordarán las implicancias prácticas de esta normativa y las recomendaciones para aquellas sociedades que deseen acogerse a este beneficio tributario sin incurrir en riesgos de incumplimiento.

1. Marco legal de la exención

Para comprender cómo las sociedades de profesionales pueden acceder a la exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es fundamental analizar el marco legal que las regula. Este análisis abarca las disposiciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y las instrucciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos (SII). A continuación, se detallarán los requisitos que deben cumplir estas sociedades para beneficiarse de la exención del IVA, así como las implicancias prácticas de la normativa vigente.

Las normas fundamentales que regulan esta exención son:

- **Artículo 12 letra E N° 8 de la LIVS:** establece que los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la LIR están exentos de IVA, incluyendo los obtenidos por sociedades de profesionales definidas en el artículo 42 N° 2 de la LIR, aun cuando opten por tributar bajo las normas de primera categoría.
- **Artículo 42 N° 2 de la LIR:** define a las sociedades de profesionales como aquellas cuyo giro exclusivo es la prestación de servicios o asesorías profesionales y que están conformadas únicamente por socios que ejercen la profesión en la sociedad.
- **Circular N° 50 del SII (2022):** entrega instrucciones sobre la aplicación de la Ley N° 21.420 y confirma la mantención de la exención del IVA para las sociedades de profesionales, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la LIR y en la normativa del SII.

Antes de la reforma introducida por la Ley N° 21.420, el artículo 2°, N° 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) definía el hecho gravado "servicio" como una prestación remunerada que una persona realizaba para otra, siempre que proviniera del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Esta referencia limitaba la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a servicios relacionados con actividades comerciales, industriales, mineras y otras similares. Con la modificación, se eliminó esta restricción, estableciendo que toda prestación remunerada es un servicio gravado con IVA, salvo que se encuentre expresamente exenta.

Esta ampliación de la base imponible del IVA generó incertidumbre sobre si las sociedades de profesionales quedarían gravadas con el impuesto. No obstante, la modificación del artículo 12 letra E N° 8 de la LIVS clarificó que estas sociedades siguen exentas, aun si tributan en primera categoría, siempre que cumplan los requisitos establecidos por la LIR y el SII.

Sin embargo, la exención del IVA para las sociedades de profesionales no opera de manera automática, sino que está supeditada al cumplimiento de ciertos requisitos específicos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en la normativa del Servicio de Impuestos Internos (SII). Estos requisitos buscan asegurar que la sociedad efectivamente desarrolle actividades profesionales y que su estructura se ajuste a los criterios exigidos para acceder al beneficio tributario.

Por lo tanto, para que una sociedad de profesionales acceda a la exención del IVA, debe cumplir con los siguientes requisitos:

1. **Ser una sociedad de personas:** Entidad jurídica en la que los socios participan activamente en la gestión y responden de manera ilimitada o limitada según el tipo de sociedad. Ejemplos de sociedades de personas incluyen:
 - **Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL):** Los socios limitan su responsabilidad al capital aportado y participan directamente en la gestión.
 - **Sociedad Colectiva:** Todos los socios participan activamente en la gestión y administración de la sociedad.
2. **Objeto exclusivo:** La sociedad solo puede dedicarse a la prestación de servicios o asesorías profesionales.

3. **Ejercicio efectivo de la profesión:** Todos los socios deben ejercer la misma profesión o una profesión afín dentro de la sociedad, sin que existan socios que solo aporten capital.
4. **Tributación:** La sociedad puede optar por tributar bajo el régimen de segunda categoría (donde los ingresos se asignan directamente a los socios) o bajo el régimen de primera categoría, sin perder la exención del IVA.

Estos requisitos han sido reafirmados por el SII en sus instrucciones administrativas, especialmente en la Circular N° 21 de 1991 y la Circular N° 50 de 2022, donde se detallan los criterios para calificar como sociedad de profesionales y será un punto en el que ahondaremos más adelante.

Finalmente, en cuanto a la vigencia de esta exención del IVA, tenemos que para las sociedades de profesionales se mantiene vigente desde el 1° de enero de 2023, fecha en que entraron en vigor las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420. Sin embargo, es fundamental que las sociedades cumplan con los requisitos mencionados, ya que cualquier incumplimiento podría llevar a la pérdida del beneficio y la consecuente obligación de aplicar IVA sobre sus servicios.

Además, la normativa establece una excepción para ciertos contratos con el Estado. En términos simples, si una empresa o profesional firmó un contrato con una institución pública antes del 1° de enero de 2023, y ese contrato incluye la prestación de servicios, dichos servicios seguirán estando exentos de IVA, aunque la reforma haya ampliado la aplicación de este impuesto. Sin embargo, esta exención solo se mantiene si el contrato no sufre cambios importantes después de esa fecha. Es decir, si las condiciones del acuerdo se modifican de manera significativa, como agregar nuevos servicios, cambiar su alcance o renegociar los términos esenciales, entonces el beneficio de la exención podría perderse, y los servicios podrían quedar afectos a IVA.

En conclusión, el marco legal establece con claridad que las sociedades de profesionales pueden beneficiarse de la exención del IVA, siempre que su estructura y actividades se ajusten a lo establecido en la LIRS y la LIR, evitando cualquier desnaturalización de su objeto social que pudiera generar la pérdida del beneficio tributario.

2. Definición y Requisitos para Calificar como Sociedad de Profesionales

Como hemos ido comentando, para que una sociedad pueda beneficiarse de la exención del IVA, primero debe cumplir con la definición de sociedad de profesionales, la cual está establecida en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y en las normas del Servicio de Impuestos Internos (SII). En términos simples, esto significa que la sociedad debe estar integrada únicamente por profesionales que ejerzan su actividad dentro de ella y, además, debe dedicarse exclusivamente a la prestación de servicios profesionales, sin desarrollar ningún otro tipo de negocio.

Dado que cumplir con estos requisitos es fundamental para mantener la exención, a continuación, se explican en detalle las condiciones y características que debe reunir una sociedad para ser reconocida como sociedad de profesionales para efectos tributarios.

En primer lugar, uno de los primeros requisitos que debe cumplirse para que estemos ante esta exención es que se trate de una **sociedad de personas**. Esto significa, en términos prácticos, que puede constituirse como una sociedad de responsabilidad limitada o una sociedad en comandita simple, pero no como una sociedad anónima, sociedad por acciones (SpA) o empresa individual de responsabilidad limitada (EIRL). Esto se debe a que las sociedades de personas tienen una estructura en la que prima el ejercicio profesional de sus socios, mientras que las sociedades de capital están orientadas a la

inversión y la transferencia de participaciones, lo que desvirtúa el propósito de una sociedad de profesionales.

En segundo lugar, la sociedad debe tener un **objeto exclusivo**, lo que significa que únicamente puede dedicarse a la prestación de servicios o asesorías profesionales. Por lo tanto, no puede incluir actividades comerciales, industriales ni de otro tipo, ya que esto implicaría que deja de calificar como sociedad de profesionales y, en consecuencia, perdería la exención del IVA.

Asimismo, los servicios deben ser prestados directamente por sus socios o con el apoyo de empleados que colaboren en la ejecución de sus funciones. En este sentido, no se permite que la sociedad actúe como intermediaria, es decir, que contrate a terceros para realizar los servicios sin la participación activa de sus socios. De esta manera, se garantiza que la sociedad realmente opere como un espacio donde se ejerce la profesión y no como una entidad administradora de servicios de terceros.

En tercer lugar, debe haber un **ejercicio efectivo de la profesión**, lo cual significa que todos los socios deben ejercer su profesión dentro de la sociedad y sus **profesiones deben ser idénticas, similares, afines o complementarias**. Esto permite que las sociedades estén conformadas por equipos multidisciplinarios cuando sea necesario para la actividad que desempeñan. Así, por ejemplo, una sociedad de abogados y contadores que presta asesoría legal y financiera podría calificar, ya que ambas profesiones son complementarias. Sin embargo, una sociedad en la que participen un arquitecto y un ingeniero en informática difícilmente cumpliría con este requisito, ya que sus actividades no están directamente relacionadas.

Ahora, en cuanto a la estructura de la sociedad, es importante señalar que no pueden existir socios que únicamente aporten capital sin ejercer una profesión dentro de la sociedad. Dicho de otro modo, todos los socios deben participar activamente en la prestación de los servicios, lo que implica que no basta con ser propietario o inversionista, sino que es obligatorio ejercer la profesión en la sociedad. Por esta razón, si una sociedad permite la entrada de inversionistas o de personas que no desempeñan una actividad profesional dentro de ella, perderá su calidad de sociedad de profesionales y, como resultado, también la exención del IVA. Asimismo, la normativa establece que en este tipo de sociedades el trabajo debe predominar sobre el capital. Esto significa que la sociedad no puede funcionar como una entidad dedicada principalmente a la inversión financiera o la administración de activos. Incluso, si bien se permite que se realicen inversiones ocasionales para, por ejemplo, efectos de resguardar su flujo de caja, estas deben ser accesorias a su actividad principal y no convertirse en su fuente principal de ingresos.

En definitiva, para calificar como sociedad de profesionales y acceder a la exención del IVA, es imprescindible que la entidad cumpla con los requisitos detallados en la normativa. La estructura de la sociedad, la profesión de sus socios, la naturaleza de sus servicios y la participación efectiva de sus miembros en la actividad profesional son factores clave para determinar su elegibilidad. Cualquier incumplimiento en estos aspectos puede llevar a la pérdida del beneficio tributario y la obligación de aplicar IVA sobre sus servicios.

Finalmente, y junto con todos los anteriores requisitos, corresponde analizar los requisitos de **tributación** y a los tipos de regímenes al que puede optar la sociedad para estar bajo el supuesto de esta exención.

3. Régimen tributario de las sociedades profesionales

Hay dos regímenes tributarios a analizar para estos efectos, el de segunda y primera categoría.

El régimen tributario por defecto para este tipo de sociedades es el de segunda categoría, esto es así porque las sociedades de profesionales desempeñan labores en las que prima el trabajo sobre el capital, se entiende que sus actividades están comprendidas dentro del n°2 del art. 42 de la LIR, por lo que sus socios tributarían normalmente sobre el Impuesto Global Complementario y Adicional correspondiente de acuerdo al art. 43 de la LIR. Esto es así, sin perjuicio de que puedan optar por un cambio de régimen tributario al de primera categoría dentro de los tres primeros meses del año comercial respectivo, esto es lo que dispone el párrafo tercero del art. 42 n°2 del mismo cuerpo normativo.

Este cambio de régimen tributario tiene ciertas particularidades, tales como la irreversibilidad de la opción de declarar bajo este régimen, que es lo que dispone la parte final de la norma referida. Es decir, una vez se haya optado por esta modalidad tributaria no se puede volver a optar por el régimen tributario de segunda categoría. Cabe destacar, además, que sin perjuicio del régimen tributario que se opte, se debe llevar contabilidad completa para efectos de llevar la determinación y declaración de los ingresos de la sociedad.

Otro punto relevante a analizar es la documentación tributaria que se debe emitir. Al respecto se ha determinado que las sociedades de profesionales que opten por tributar por el régimen de primera categoría deberán emitir facturas o boletas no afectas o exentas de IVA, esto es así ya que estas sociedades son consideradas contribuyentes de este impuesto desde el primero de enero del año 2023, que es lo que el artículo octavo transitorio de la ley N° 21.720 determina, recordando que las facturas deben ser emitidas únicamente para contribuyentes de primera categoría, es decir quienes perciban ingresos por rentas de capital o por empresas constituidas. Por otro lado, las sociedades de profesionales que tributen con el impuesto global complementario o adicional, es decir, que tributen bajo el régimen de segunda categoría, deberán continuar emitiendo boletas de honorarios electrónicas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 43 n°2 de la LIR.

Se debe ser muy riguroso respecto a la documentación emitida, ya que un error en la documentación puede generar conflictos con el Servicio de Impuestos Internos, arriesgándose a sanciones o multas.

4. Situaciones Especiales y excepciones

Hay una situación particular que se regula de forma especial, que consiste en la exención a los servicios médicos ambulatorios, entendiendo como prestaciones de salud todos los contenidos en la nómina de aranceles Modalidad de Atención Institucional (MAI) y nómina de aranceles Modalidad de Libre Elección (MLE) publicados en FONASA. Y entendiendo como ambulatorios todos los servicios médicos que no impliquen un tratamiento continuo de salud que involucre pernoctación y alimentación. Es una situación especial ya que con la introducción del nuevo numeral 20 de la letra E) del art. 12 de la LIVS se dispuso que se encuentran exentas de IVA las prestaciones de salud con carácter ambulatorio siendo irrelevante su configuración societaria, simplemente se atiende a la naturaleza ambulatoria de la prestación para la configuración de la exención. Por lo que, si el servicio se configura como sociedad de profesionales, sociedad anónima o por acciones, no tiene trascendencia.

Otra situación importante que analizar es lo que pasa en los casos de reestructuración de sociedades para fines de calificar bajo el supuesto de exención que se ha tratado a lo largo del informe. Al respecto es posible afirmar que aquella operación de reorganización o reestructuración no configura abuso o simulación en los términos del art. 4 bis del Código Tributario, sin perjuicio de las circunstancias de hecho concretas que modifiquen aquello.

Por otro lado, pasando a las excepciones a esta exención, se encuentran las licitaciones o compras públicas realizadas por el Estado con anterioridad al primero de enero del año 2023, entendiendo bajo

este último concepto a todos los órganos de la administración del estado, como la Contraloría General de la República, Banco Central, Fuerzas Armadas, Ministerios, Gobernaciones, entre otros.

5. Conclusiones y Recomendaciones

El propósito de este informe ha sido analizar en detalle la exención del IVA aplicable a las sociedades de profesionales, clarificando los requisitos que deben cumplir para acceder a este beneficio y las implicancias que conlleva su incumplimiento. Dado que la Ley N° 21.420 amplió la aplicación del IVA a la mayoría de los servicios, pero mantuvo una excepción para estas sociedades, resulta fundamental que quienes las constituyan o ya las operen comprendan las condiciones bajo las cuales pueden acogerse a la exención y evitar errores que les hagan perderla.

Por ende, para quienes tienen una sociedad de profesionales o están pensando en constituir una, es recomendable:

1. **Definir claramente el objeto social en los estatutos**, asegurándose de que se limite exclusivamente a la prestación de servicios profesionales. Cualquier actividad ajena a este giro podría descalificar la sociedad para efectos de la exención.
2. **Verificar la estructura societaria**, asegurándose de que se trate de una sociedad de personas (como una sociedad de responsabilidad limitada) y no una sociedad de capital, ya que las sociedades anónimas y por acciones no pueden acceder a este beneficio.
3. **Garantizar que todos los socios ejerzan su profesión dentro de la sociedad**, evitando incluir inversionistas que solo aporten capital sin prestar servicios.
4. **Elegir correctamente el régimen tributario**, considerando que, aunque la sociedad puede tributar en primera o segunda categoría, optar por la primera es una decisión irreversible.
5. **Emitir la documentación tributaria adecuada**, utilizando boletas de honorarios electrónicas si tributan en segunda categoría o facturas y boletas exentas de IVA si tributan en primera.

Dado que el incumplimiento de estos requisitos puede implicar la pérdida de la exención y la obligación de aplicar IVA sobre los servicios prestados, es fundamental que las sociedades de profesionales mantengan un control riguroso sobre su estructura y actividades, asegurando el cumplimiento de la normativa vigente. Una gestión tributaria responsable, junto con una correcta documentación y declaración de sus operaciones, no solo permitirá mantener este beneficio fiscal, sino que también evitará eventuales sanciones o conflictos con el Servicio de Impuestos Internos.

Cabe mencionar al respecto, que si una sociedad ya constituida quisiera gozar de la exención pero no cumple con los requisitos, se recomienda modificar los estatutos sociales en conformidad a todos los requisitos que establece la circular N° 50. Un problema común puede ser relacionado a la estructura societaria, al respecto necesariamente debe ser una sociedad de personas, para ser una sociedad de profesionales se recuerda que debe estar inscrita en el Registro de Sociedades de Profesionales. Otro problema que podría suscitar en este caso es respecto al giro, si el giro consiste en actividades comerciales o industriales o de inversión (salvo inversiones ocasionales para mantención de flujos de caja) se recomienda modificar aquello en los estatutos, especificando que se dedica exclusivamente a la prestación de servicios o asesorías profesionales. En definitiva, adecuar los estatutos de la sociedad en conformidad a los requisitos mencionados a lo largo de este informe.

En este sentido, mediante el presente se buscó clarificar cómo opera la exención del IVA en las sociedades de profesionales, proporcionando un análisis detallado de los requisitos y obligaciones que deben cumplir ya que comprender estos aspectos es clave para tomar decisiones informadas al momento de constituir una sociedad de este tipo o evaluar su situación tributaria, asegurando así su correcto funcionamiento dentro del marco legal vigente.